

## ODPORÚČANIE KOMISIE

zo 6. decembra 2012

v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním

(2012/772/EÚ)

EURÓPSKA KOMISIA,

trhu k umelým tokom kapitálu a pohybom daňovníkov a narušať tak jeho riadne fungovanie a oslabovať základ dane jednotlivých členských štátov.

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 292,

keďže:

- (1) Krajiny na celom svete zvyčajne pristupovali k daňovému plánovaniu ako k legitímnemu postupu. Časom sa však štruktúry daňového plánovania stali čoraz premyslenejšie. Siahajú do viacerých jurisdikcií a reálne presúvajú zdaniteľné zisky do štátov s výhodnými daňovými režimami. Hlavnou črtou predmetných postupov je, že znižujú daňovú povinnosť pomocou plne legálnych úprav, ktoré sú napriek tomu v rozpore s právnym zámerom.
- (2) Agresívne daňové plánovanie spočíva vo využití technických detailov daňového systému alebo nesúladu medzi dvoma či viacerými daňovými systémami s cieľom znížiť daňovú povinnosť. Agresívne daňové plánovanie môže mať veľa podôb. K jeho dôsledkom patrí dvojitý odpočet (to znamená, že tá istá strata sa odpočíta v štáte zdroja príjmu aj v štáte usadenia) a dvojité nezdanenie (to znamená, že príjem, ktorý je nezdanený v štáte jeho zdroja, je oslobodený od dane v štáte usadenia).
- (3) Pre členské štáty je napriek veľkému úsiliu zložitá chrániť svoje vnútroštátne základy dane pred eróziou spôsobenou agresívnym daňovým plánovaním. Vnútroštátne ustanovenia v tejto oblasti často nie sú plne účinné, najmä z dôvodu cezhraničného aspektu mnohých štruktúr daňového plánovania a rastúcej mobility kapitálu a osôb.
- (4) V záujme dosiahnutia lepšieho fungovania vnútorného trhu je potrebné podporovať všetky členské štáty, aby prijali rovnaký všeobecný prístup k agresívnemu daňovému plánovaniu, čo by umožnilo zmierniť existujúce narušenia.
- (5) Na tieto účely je potrebné vyriešiť situácie, keď daňovník získa fiškálne výhody vďaka tomu, že si daňové záležitosti zorganizuje tak, že príjem nie je zdanený v žiadnej z príslušných daňových jurisdikcií (dvojité nezdanenie). Pretrvávajúce takýchto situácií môže viesť na vnútornom
- (6) Komisia uskutočnila v roku 2012 verejnú konzultáciu o dvojitom nezdanení na vnútornom trhu. Pretože sa nedá nájsť jedno jediné riešenie pre všetky otázky nastolené v danej konzultácii, je vhodné sa v prvom rade zaoberať otázkou spojenou s určitými často používanými štruktúrami daňového plánovania, ktoré využívajú rozdiely medzi dvoma či viacerými daňovými systémami a často vedú k dvojitému nezdaneniu.
- (7) Štáty sa vo svojich dohovoroch o dvojitom zdanení často zaviazujú nezdaňovať určité prvky príjmu. Pri ustanovovaní takéhoto zaobchádzania sa stane, že nemusia nevyhnutne zohľadňovať, či tieto prvky podliehajú zdaneniu v krajine druhej strany dohovoru, a teda ani či vzniká riziko dvojitého nezdanenia. Takéto riziko vzniká aj vtedy, ak členské štáty jednostranne oslobodia od dane prvky príjmu zo zahraničia bez ohľadu na to, či podliehajú zdaneniu v štáte zdroja príjmu. V tomto odporúčaní je dôležité zamerať sa na nápravu oboch uvedených situácií.
- (8) Vzhľadom na to, že štruktúry daňového plánovania sú čoraz premyslenejšie a vnútroštátni zákonodarcovia nezriedka nemajú k dispozícii dostatočný čas na reakciu, často sa ukáže, že osobitné opatrenia proti zneužívaniu nie sú primerané na to, aby dokázali držať krok s novými agresívnymi štruktúrami daňového plánovania. Uvedené štruktúry môžu nepriaznivo vplyvať na daňové príjmy a fungovanie vnútorného trhu. Preto je vhodné odporučiť členským štátom prijať spoločné všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, ktorým by sa zároveň predišlo komplikovanej situácii pri existencii viacerých rôznorodých pravidiel. V tejto súvislosti je nevyhnutné zohľadniť obmedzenia dané právom Únie, pokiaľ ide o pravidlá proti zneužívaniu.
- (9) Aby sa zachovalo autonómne vykonávanie platných aktov Únie v dotknutej oblasti, toto odporúčanie sa nevzťahuje na rozsah pôsobnosti smernice Rady 2009/133/ES<sup>(1)</sup>, smernice Rady 2011/96/EÚ<sup>(2)</sup>, ani smernice Rady 2003/49/ES<sup>(3)</sup>. Komisia v súčasnosti zvažuje revíziu uvedených smerníc zameranú na implementáciu zásad, z ktorých vychádza toto odporúčanie,

(1) Ú. v. EÚ L 310, 25.11.2009, s. 34.

(2) Ú. v. EÚ L 345, 29.12.2011, s. 8.

(3) Ú. v. EÚ L 157, 26.6.2003, s. 49.

## PRIJALA TOTO ODPORÚČANIE:

## 1. Predmet úpravy a rozsah pôsobnosti

Toto odporúčanie sa týka agresívneho daňového plánovania v oblasti priameho zdaňovania.

Neuplatňuje sa v rozsahu pôsobnosti aktov Únie, ktorých vykonávanie by jeho ustanovenia mohli nepriaznivo ovplyvniť.

## 2. Vymedzenie pojmov

Na účely tohto odporúčania sa uplatňujú tieto vymedzenia pojmov:

- a) „daň“ je daň z príjmu, daň z príjmu právnických osôb a prípadne daň z kapitálových výnosov, ako aj zrážková daň v podobe zodpovedajúcej niektorej z uvedených daní;
- b) „príjem“ znamená všetky prvky tak vymedzené podľa vnútroštátnych právnych predpisov členského štátu, ktorý používa tento pojem, a prípadne prvky vymedzené ako kapitálové výnosy.

## 3. Obmedzenie uplatňovania pravidiel na zabránenie dvojitému zdaneniu

3.1. Keď sa členské štáty zaviazu v dohovoroch o dvojitém zdanení, ktoré uzatvorili medzi sebou alebo s tretími krajinami, nezdaňovať určitý prvok príjmu, mali by sa ubezpečiť, že takýto záväzok sa uplatňuje len v prípade, keď daný prvok podlieha dani v druhej strane daného dohovoru.

3.2. Na dodanie účinnosti bodu 3.1 sa členské štáty vyzývajú, aby do svojich dohovorov o dvojitém zdanení začlenili zodpovedajúcu doložku. Príklad znenia takejto doložky:

„Keď sa v tomto dohovore stanovuje, že niektorý prvok príjmu je zdaniteľný len v jednom zo štátov dohovoru alebo že sa môže zdaňovať v jednom zo štátov dohovoru, zdanenie tohto prvku v druhom štáte dohovoru je vylúčené len vtedy, ak daný prvok podlieha dani v prvom štáte dohovoru.“

V prípade viacstranných dohovorov by sa mal odkaz na „druhý štát dohovoru“ nahradiť odkazom na „ostatné štáty dohovoru“.

3.3. Keď členské štáty s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu jednostrannými vnútroštátnymi pravidlami stanovia oslobodenie od dane určitého prvku príjmu pochádzajúceho z inej jurisdikcie, v ktorej tento prvok nepodlieha zdaneniu, členským štátom sa odporúča ubezpečiť sa, že tento prvok je zdanený.

3.4. Na účely bodov 3.1, 3.2 a 3.3 by sa mal prvok príjmu považovať za podliehajúci zdaneniu v prípade, keď k nemu príslušná jurisdikcia pristupuje ako k zdaniteľnému, a nie je oslobodený od dane, a nevzťahuje sa naň ani úplný daňový úver ani nulová sadzba dane.

## 4. Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu

4.1. Členské štáty by mali na zmarenie postupov agresívneho daňového plánovania, ktoré nespádajú do rozsahu pôsobnosti ich osobitných pravidiel na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, prijať všeobecné pravidlo proti zneužívaniu prispôbené vnútroštátnym aj cezhraničným situáciám týkajúcim sa Únie a situáciám, do ktorých sú zapojené aj tretie krajiny.

4.2. Na dodanie účinnosti bodu 4.1 sa členské štáty vyzývajú, aby do svojich vnútroštátnych právnych predpisov začlenili túto doložku:

„Umelá úprava alebo umelý sled úprav, ktoré sa vytvorili hlavne na účely vyhnutia sa zdaneniu a ktoré vedú k daňovému zvýhodneniu, sa ignorujú. Vnútroštátne orgány pristupujú k takýmto úpravám na daňové účely na základe ich ekonomickej podstaty.“

4.3. Na účely bodu 4.2 úprava znamená transakcie, režimy, opatrenia, operácie, dohody, subvencie, neformálne dohody, sľuby, záväzky alebo udalosti. Úprava môže zahŕňať viac krokov či častí.

4.4. Na účely bodu 4.2 sú úprava alebo sled úprav umelé, ak nemajú obchodnú podstatu. Na určenie toho, či sú úprava alebo sled úprav umelé, sa vnútroštátnym orgánom odporúča preskúmať, či tieto úpravy súvisia s jednou alebo viacerými z týchto situácií:

- a) právna charakteristika jednotlivých krokov, z ktorých sa úprava skladá, je v rozpore s právnou podstatou úpravy ako celku;
- b) úprava alebo sled úprav sa vykonáva spôsobom, ktorý by sa bežne nepoužil v rámci toho, čo sa očakáva pri rozumnom podnikateľskom správaní;
- c) úprava alebo sled úprav zahŕňa aspekty, ktoré majú vzájomný kompenzačný alebo rušivý účinok;
- d) uzavreté transakcie majú cyklický charakter;
- e) úprava alebo sled úprav majú za následok značnú daňovú výhodu, čo sa však neodráža v podnikateľskom riziku, ktoré by daňovník podstúpil, ani v jeho peňažných tokoch;
- f) predpokladaný zisk pred zdanením je zanedbateľný v porovnaní s výškou predpokladanej daňovej výhody.

4.5. Na účely bodu 4.2 cieľom úpravy alebo sledu úprav je vyhnúť sa zdaneniu vtedy, keď odhliadnuc od akýchkoľvek subjektívnych zámerov daňovníka tento cieľ marí predmet, ducha a účel daňových ustanovení, ktoré by sa inak uplatňovali.

4.6. Na účely bodu 4.2 sa daný účel má považovať za podstatný vtedy, keď každý iný účel pripísaný, alebo ktorý by mohol byť pripísaný úprave alebo sledu úprav, sa zdá nanajvýš zanedbateľný vzhľadom na všetky okolnosti prípadu.

4.7. Na určenie toho, či úprava alebo sled úprav viedli k daňovej výhode, ako sa uvádza v bode 4.2, sa vnútroštátnym orgánom odporúča porovnať výšku splatnej dane, ktorú má daňovník zaplatiť s ohľadom na túto úpravu či tieto úpravy, s výškou dane, ktorú by mal zaplatiť za totožných okolností pri neexistencii danej úpravy či úprav. V tejto súvislosti je užitočné zvažovať, či nastane jedna alebo viacero týchto situácií:

- a) do daňového základu nie je zahrnutá suma;
- b) daňovník uplatňuje odpočet;
- c) došlo k daňovej strate;

d) nie je splatná žiadna zrážková daň;

e) zahraničná daň je vykompenzovaná.

#### 5. Následné opatrenia

Členské štáty by mali Komisiu informovať o opatreniach prijatých na dosiahnutie súladu s týmto odporúčaním, ako aj o akýchkoľvek zmenách vykonaných v súvislosti s týmito opatreniami.

Komisia uverejní správu o uplatňovaní tohto odporúčania do troch rokov od jeho prijatia.

#### 6. Adresáti

Toto odporúčanie je určené členským štátom.

V Bruseli 6. decembra 2012

Za Komisiu  
Algirdas ŠEMETA  
člen Komisie