

# ODPORÚČANIA

## ODPORÚČANIE KOMISIE (EÚ) 2016/136

z 28. januára 2016

### o vykonávaní opatrení proti zneužívaniu daňových zmlúv

[oznámené pod číslom C(2016) 271]

EURÓPSKA KOMISIA,

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

keďže:

- (1) Tým, že daňové zmluvy poskytujú daňovníkom väčšiu istotu, pokiaľ ide o ich medzinárodné činnosti, zohrávajú dôležitú úlohu pri podpore efektívnosti cezhraničného obchodu. Uzatvorením daňovej zmluvy sa zmluvné štáty dohodnú na vzájomnom rozdelení práv zdaňovania v záujme odstránenia dvojitého zdanenia a tým aj posilnenia hospodárskej činnosti a rastu. Daňové zmluvy by nemali vytvárať príležitosti pre nezdanenie alebo nižšie zdanenie prostredníctvom hľadania najvýhodnejších daňových podmienok (tzv. treaty shopping) alebo iných stratégií zneužívania, ktoré len márnou úľavou účel takýchto dohôd a oslabujú daňové príjmy zmluvných štátov. Európska komisia plne podporuje úsilie zamerané na boj proti zneužívaniu daňových zmlúv.
- (2) V nadväznosti na zverejnenie správy *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Riešenie narušenia základu dane a presunu ziskov – BEPS) vo februári 2013 prijala Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) a krajiny skupiny G20 v septembri 2013 pätnásťbodový akčný plán na riešenie BEPS. Ako výsledok spoločného projektu boli v októbri 2015 zverejnené záverečné správy týkajúce sa opatrenia 6 (zabrániť poskytovaniu výhod plynúcich zo zmluvy za nenáležitých okolností) a opatrenia 7 (zabrániť umelému vyhýbaniu sa statusu stálej prevádzkarne). Obedve správy navrhujú, aby sa zmenila Modelová daňová zmluva OECD a aby sa zmeny začlenili do konca roka 2016 do mnohostranného nástroja, ktorým sa vykonávajú výsledky práce na otázkach súvisiacich s daňovými zmluvami, v súlade s mandátom projektu OECD a G20. Zmeny navrhované v týchto dvoch správach majú spoločne umožniť krajinám, aby riešili problematické otázky daňových zmlúv súvisiace s narušením základu dane a presunom ziskov.
- (3) V záverečnej správe týkajúcej sa opatrenia 6 sa zneužívanie daňových zmlúv, a najmä hľadanie najvýhodnejších daňových podmienok označuje za významný zdroj obáv súvisiacich s narušením základu dane a presunom ziskov, a navrhuje sa v nej prístup založený na rôznych druhoch záruk proti takémuto zneužívaniu ustanovení daňových zmlúv, ako aj určitý stupeň flexibility, pokiaľ ide o ich používanie. Okrem toho, že sa v uvedenej správe navrhuje objasniť, že daňové zmluvy nie sú určené na vytváranie príležitostí pre dvojité nezdanenie, odporúča sa v nej okrem iného začleniť do mnohostranného nástroja všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (*general anti-abuse rule – GAAR*), ktoré sa zakladá na „skúške hlavného účelu“ (*principal purpose test – PPT*) transakcií alebo dohôd.
- (4) V záverečnej správe týkajúcej sa opatrenia 7 sa rozoznávajú najbežnejšie stratégie umelého vyhýbania sa zdaniteľnosti v podobe stálej prevádzkarne, a to predovšetkým dohody o prostredníkovi a využívanie osobitných výnimiek z vymedzenia pojmu stálej prevádzkarne. Dohody o prostredníkovi zvyčajne využívajú pomerne formálny prístup súčasného článku 5 ods. 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD, pokiaľ ide o uzatváranie kúpnych zmlúv. Osobitné výnimky z vymedzenia pojmu stálej prevádzkarne, ktoré sú uplatniteľné na činnosti prípravného alebo pomocného charakteru, sú nielen ľahko zneužiteľné prostredníctvom stratégií založených na fragmentárnych činnostiach, ale aj nevhodné na zvládnutie obchodných modelov digitálnej ekonomiky. V správe sa preto navrhujú zmeny článku 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD zamerané na to, aby bol odolnejší voči umelým štruktúram, ktorými sa obchádza jeho uplatňovanie.
- (5) Na dobré fungovanie vnútorného trhu je nevyhnutné, aby boli členské štáty schopné prevádzkovať účinné daňové systémy a predchádzať nenáležitému narušeniu ich základu dane v dôsledku neúmyselného nezdanenia a zneužívania, a aby riešenia na ochranu ich základov dane nevedli k neprimeranej nesúrodosti a deformáciám trhu.
- (6) Je rovnako dôležité, aby opatrenia, ktoré členské štáty využijú s cieľom plniť záväzky, ktoré prijali v rámci iniciatívy proti BEPS, boli v súlade s dohodnutými štandardmi v celej únii s cieľom poskytnúť právnu istotu daňovníkom aj daňovým správam.

- (7) V záujme zabezpečenia súladu s právnymi predpismi EÚ je potrebné zosúladiť všeobecné pravidlo proti zneužívaniu založené na skúške hlavného účelu, ako sa navrhuje v záverečnej správe týkajúcej sa opatrenia 6, s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie týkajúcou sa zneužívania právnych predpisov,

PRIJALA TOTO ODPORÚČANIE:

#### 1. PREDMET ÚPRAVY A ROZSAH PÔSOBNOSTI

Toto odporúčanie sa týka toho, ako členské štáty Európskej únie vykonávajú opatrenia proti zneužívaniu daňových zmlúv.

#### 2. VŠEOBECNÉ PRAVIDLO PROTI VYHÝBANIU SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM ZALOŽENÉ NA SKÚŠKE HLAVNÉHO ÚČELU (PPT)

Ak členské štáty do daňových zmlúv, ktoré uzatvárajú medzi sebou alebo s tretími krajinami, zahrnú všeobecné pravidlo proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam založené na skúške hlavného účelu s použitím vzoru stanoveného v Modelovej daňovej zmluve OECD, vyzývajú sa, aby do nich vložili túto zmenu:

„Bez ohľadu na ostatné ustanovenia tejto zmluvy sa výhoda na základe tejto zmluvy nesmie poskytnúť na položku príjmu alebo kapitálu, ak je so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti opodstatnené dospieť k záveru, že získanie uvedenej výhody bolo jedným z hlavných účelov dohody alebo transakcie, ktorá priamo alebo nepriamo vyústila do tejto výhody, pokiaľ sa nepreukáže, že **odráža skutočnú hospodársku činnosť alebo že** poskytnutie tejto výhody za daných okolností by bolo v súlade s cieľom a účelom príslušných ustanovení tejto zmluvy.“

#### 3. VYMEDZENIE POJMU STÁLA PREVÁDZKAREŇ

Členské štáty sa vyzývajú, aby v daňových zmluvách, ktoré uzatvárajú medzi sebou alebo s tretími krajinami, zaviedli a používali navrhované nové ustanovenia článku 5 Modelovej daňovej zmluvy OECD, s cieľom riešiť umelé vyhýbanie sa statusu stálej prevádzkarne, ktoré sú vypracované v záverečnej správe týkajúcej sa opatrenia 7 Akčného plánu na zabránenie narúšaniu základu dane a presunu ziskov (BEPS).

#### 4. ĎALŠÍ POSTUP

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.

#### 5. ADRESÁTI

Toto odporúčanie je určené členským štátom.

V Bruseli 28. januára 2016

Za Komisiu  
Pierre MOSCOVICI  
člen Komisie