



KOMISIA EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV

Brusel, 10.12.2007
KOM(2007) 785 v konečnom znení

**OZNÁMENIE KOMISIE
OZNÁMENIE KOMISIE RADE, EURÓPSKEMU PARLAMENTU A EURÓPSKEMU
HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU**

**Uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v oblasti
priameho zdaňovania – v rámci EÚ a vo vzťahu s tretími krajinami**

1. Úvod

Komisia v oznámení o koordinácii systémov priameho zdaňovania v členských štátoch (ČŠ) na vnútornom trhu¹ načrtla spôsoby, akými by koordinácia a spolupráca medzi ČŠ mohla pri dodržiavaní povinností vyplývajúcich zo Zmluvy o ES a pri zabezpečení odstránenia dvojitého zdanenia umožniť ČŠ dosahovať ciele ich daňových politík a chrániť ich daňové základy. V niektorých oblastiach má takáto koordinácia základný význam. V iných sú zas možné jednostranné nápravné opatrenia, no napriek tomu by sa mali uprednostniť spoločné riešenia, aj keď záujmy ČŠ v týchto oblastiach sa možno na prvý pohľad nezdájú zlučiteľné. Komisia má zákonnú povinnosť zabezpečiť, aby ČŠ dodržiavali povinnosti, ktoré im zo Zmluvy o ES vyplývajú, no zároveň má politickú zodpovednosť na tento účel hľadať a podporovať konštruktívne riešenia. Pri otázke uplatňovania pravidiel na ochranu proti daňovým únikom zastáva, predovšetkým v súvislosti s niekoľkými nedávnymi rozsudkami Súdneho dvora Európskych spoločenstiev (SD), názor že, existuje naliehavá potreba

- dosiahnuť správnu rovnováhu medzi verejným záujmom na boji proti zneužívaniu právnych predpisov o zdaňovaní a nutnosťou zamedziť neprímeraným obmedzeniam cezhraničnej aktivity v rámci EÚ a
- lepšej koordinácie pri uplatňovaní opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov vo vzťahu k tretím krajinám, aby sa chránili daňové základy ČŠ.

Na základe týchto východísk sa v tomto oznámení analyzujú zásady vyplývajúce z príslušnej judikatúry SD s cieľom otvoriť všeobecnejšiu diskusiu o tom, ako môžu ČŠ primerane reagovať na problémy, ktorým v tejto oblasti čelia. Účelom oznámenia preto je poskytnúť rámec ďalšej diskusie s ČŠ a zainteresovanými stranami s cieľom preskúmať možnosti koordinovaných riešení v tejto oblasti.

Pojem „pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov“ sa vzťahuje na celú škálu pravidiel, opatrení a praktík. Niektoré ČŠ uplatňujú všeobecné vymedzenie pojmu zneužitia založené na právnych predpisoch alebo vypracované v judikatúre. Iné uplatňujú konkrétnejšie ustanovenia na zabránenie zneužívania právnych predpisov, ako napr. pravidlá pre kontrolované zahraničné podniky - KZP (Controlled Foreign Corporation – CFC) a pravidlá o podkapitalizácii, ktorými sa má chrániť domáci daňový základ pred osobitnými typmi jeho ubúdania. Ďalšie druhy konkrétnych ustanovení na zabránenie zneužívania právnych predpisov zahŕňajú prechod z metódy vyňatia príjmov na metódu zápočtu dane v niektorých cezhraničných situáciách (v prípade, keď príjem z cudzieho zdroja podlieha nízkej alebo preferenčnej sadzbe dane) a ustanovenia výhradne zamerané na pasívne investície v iných krajinách. Mnohé ČŠ uplatňujú kombináciu všeobecných a konkrétnych pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov. Plánuje sa začleniť takéto pravidlá aj do smerníc ES o zdaňovaní právnických osôb.

Pokiaľ ide o zlučiteľnosť vnútroštátnych pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov s právnymi predpismi ES, treba rozlišovať medzi ich uplatňovaním v rámci Spoločenstva (kde platia štyri základné slobody) a ich uplatňovaním voči tretím krajinám (pri

¹ KOM(2006) 823, 19.12.2006.

čom platí iba voľný pohyb kapitálu)². Otázka uplatňovania pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov v súvislosti s tretími krajinami je preto predmetom osobitnej kapitoly 4.

Toto oznámenie je zamerané iba na oblasť priameho zdaňovania. Pritom treba mať na pamäti, že Komisia aktívne postupuje proti daňovým únikom v oblasti nepriameho zdaňovania, predovšetkým v oblasti DPH. Táto politika je v rozhodujúcej miere ovplyvnená vyšším stupňom harmonizácie v oblasti nepriameho zdaňovania a skutočnosťou, že smernica 2006/112/ES³ zahŕňa osobitné pravidlá a postupy, ktorými sa ČŠ umožňuje bojovať proti daňovým únikom a prijímať opatrenia proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Komisia v tejto oblasti úzko spolupracuje s ČŠ a v špeciálnych pracovných skupinách zohráva proaktívnu úlohu v boji proti zneužívaniu právnych predpisov.

2. VYMEDZENIE POJMOV A KEÚČOVÉ ZÁSADY Z JUDIKATÚRY SD

Daňový únik a zneužívanie právnych predpisov

SD rozhodol, že osoba, na ktorú sa vzťahujú právne predpisy Spoločenstva, môže svoje práva vyplývajúce z právnych predpisov Spoločenstva stratiť v prípade, že sa pokúsi ich zneužiť. Tieto prípady predstavujú výnimku: zneužitie právnych predpisov nastáva len v prípade, keď sa napriek formálnemu dodržaniu podmienok ustanovených v príslušných predpisoch Spoločenstva nedosiahne ich účel a existuje úmysel získať výhody umelým vytvorením podmienok na ich získanie⁴. SD uplatňuje túto zásadu predovšetkým pri právnych predpisoch Spoločenstva o vývozných náhradách a DPH.

V judikatúre o priamom zdaňovaní SD okrem toho rozhodol, že potreba zabrániť daňovým únikom či zneužitiu právnych predpisov môže byť v prvoradom verejnom záujme, ktorý by mohol byť dostatočným dôvodom na obmedzenie základných slobôd⁵. Vymedzenie pojmu daňového úniku je však obmedzené na „vyslovene umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť uplatnenie právnych predpisov dotknutého členského štátu“. Na to, aby vnútroštátne daňové pravidlá boli právne prípustné, musia byť primerané a zamerané na konkrétny účel zabrániť *vyslovene umelým konštrukciám*.

Vyslovene umelé konštrukcie

SD na podnet členských štátov určil niekoľko faktorov, ktoré *samé o sebe* nepostačujú na to, aby bola naplnená skutková podstata konštrukcií s cieľom zneužiť právne predpisy, t.j. vyslovene umelých konštrukcií. Rozhodol napríklad, že samotná skutočnosť, že dcérska spoločnosť má sídlo v inom členskom štáte, ako taká neznamena, že dochádza k daňovým únikom⁶, a že skutočnosť, že činnosť, ktorú vyvíja pobočka v inom členskom štáte, by takisto mohol vyvíjať daňovník na území domovského ČŠ, nie je dôkazom existencie vyslovene

² Treba poznamenať, že uplatňovanie určitých ustanovení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v daňových zmluvách s tretími krajinami by mohlo nepriamo ovplyvniť aj slobodu usadiť sa spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch.

³ Ú. v. EÚ L 347, 11.12.2006, s. 1-118.

⁴ *Emsland-Stärke* C-110/99, body 52-53; *Halifax* C-255/02, body 74-75.

⁵ Eg. *Lankhorst*, C-324/00, bod 37.

⁶ *ICI*, C-264/96, bod 26.

umelej konštrukcie⁷. SD takisto výslovne potvrdil, že otázka daní môže zohrávať legitímnu úlohu pri rozhodovaní o mieste zriadenia dcérskej spoločnosti⁸. Cieľ minimalizovať svoje daňové zaťaženie ako taký je opodstatnenou ekonomickou úvahou za predpokladu, že kroky podniknuté na dosiahnutie tohto cieľa nevedú k umelo vykonštruovaným transferom zisku. Pokiaľ sa daňovníci nezapájajú do praktík súvisiacich so zneužívaním právnych predpisov, ČŠ im nemôžu brániť vo využívaní práva na slobodu pohybu z dôvodu nižších sadzieb dane v iných ČŠ⁹. To platí aj v prípade mimoriadne priaznivých režimov zdaňovania v daňových systémoch iných ČŠ¹⁰. Ani v situácii, keď dochádza k narušeniu trhu v súvislosti s výberom miesta obchodnej činnosti v dôsledku poskytovanej štátnej pomoci, ktorá nie je zlučiteľná so Zmluvou o ES, a škodlivej súťaže v oblasti daní, nie sú ČŠ oprávnené prijímať jednostranné opatrenia zamerané na zmiernenie účinkov prostredníctvom obmedzenia slobody pohybu¹¹. Takéto narušenia treba odstrániť skôr tam, kde vznikajú, a to vhodnými právnymi či politickými postupmi. Samozrejme, aj opatrenia proti zneužívaniu právnych predpisov musia byť v súlade s ustanoveniami Zmluvy o ES o štátnej pomoci¹². Komisia bude aj naďalej monitorovať uplatňovanie predpisov o štátnej pomoci v Zmluve o ES a poskytovať podporu pri práci skupiny pre kódex správania v rámci Rady.

Na to, aby boli pravidlá na zabránenie zneužívania právnych predpisov opodstatnené, musia byť obmedzené na situácie, keď existuje ďalší prvok zneužitia. SD v nedávnej judikatúre poskytol jednoznačne formulované pokyny vzhľadom na kritériá pri odhaľovaní praktík zneužívania právnych predpisov, t. j. vyslovene umelých konštrukcií. V prípade *Cadbury* SD rozhodol, že zriadenie podniku sa považuje za skutočné, keď sa na základe zhodnotenia objektívnych faktorov overiteľných aj pre tretie strany, predovšetkým dôkazov fyzickej existencie prevádzkových priestorov, zamestnancov a vybavenia, preukáže hospodárska realita, t. j. podnik preukázateľne vyvíja hospodársku činnosť a nejde iba o dcérske spoločnosti typu „poštového priečinka“ alebo „krycej clony“¹³. V prípade *Thin Cap*¹⁴ nešlo o otázku, či zriadenie podniku ako daňovníka bolo skutočné, ale či príslušný členský štát mohol zaviesť daňové obmedzenia v súvislosti s finančnými úpravami medzi prepojenými spoločnosťami. SD potvrdil, že skutočnosť, že sa predpoklady a podmienky finančných transakcií medzi prepojenými spoločnosťami so sídlom v rôznych ČŠ odlišujú od podmienok, ktoré by sa dohodli medzi spoločnosťami, ktoré nie sú prepojené, je objektívnym a overiteľným prvkom na účel určenia, či predmetná transakcia predstavuje, ako celok alebo jej časť, vyslovene umelú konštrukciu. Právne predpisy založené na tomto základe boli primerané za podmienky, že daňovník mal možnosť predložiť dôkazy o hospodárskom opodstatnení konštrukcie.

Odhalenie výslovne umelej konštrukcie je preto vskutku porovnaním podstaty a formy. Pri príslušných preverovaniach v súvislosti so slobodami zaručenými v Zmluve o ES a smernicami o zdaňovaní právnických osôb sa musia porovnať ich ciele a účely s cieľmi a účelmi konštrukcií, ktoré vytvorili ich potenciálni používatelia (daňovníci). V súvislosti so zriadením právnickej osoby je vždy komplikované určiť stupeň hospodárskej účasti a obchodných prvkov konštrukcií. K objektívnym faktorom na určenie, či existuje dostatočná

⁷ C-196/04, bod 69.

⁸ *Cadbury*, bod 37.

⁹ *Eurowings*, C-294/97, bod 44.

¹⁰ *Cadbury*, body 36-38.

¹¹ Eg. AG Léger in *Cadbury*, body 55-60.

¹² Pozri oznámenie Komisie z 11. novembra 1998, Ú.v. ES C 384/98, najmä bod 13.

¹³ Body 67-68.

¹⁴ C-524/04.

podstata, patria overiteľné kritériá ako skutočné miesto riadenia podniku a konkrétna prítomnosť podniku ako aj skutočné hospodárske riziko, ktoré na seba podnik vzal. Nie je však úplne jasné, ako sa tieto kritériá môžu uplatňovať napríklad pri finančných službách v rámci skupiny podnikov alebo holdingových spoločnostiach, ktorých činnosť si väčšinou nevyžaduje výraznú fyzickú prítomnosť.

SD ozrejmil povolený rozsah pôsobnosti určitých druhov pravidiel na ochranu proti daňovým únikom a ustanovil niekoľko kritérií na posúdenie toho, či podnik naozaj existuje, a toho, do akej miery majú konštrukcie daňovníkov obchodný charakter. Uplatňovanie zásad vyplývajúcich z judikatúry síce bude v konečnom dôsledku závisieť od daností konkrétnych prípadov, Komisia však napriek tomu zastáva názor, že by bolo zmysluplné preskúmať možnosti praktického uplatňovania týchto zásad v prípade rôznych druhov obchodných činností a štruktúr¹⁵. Navrhuje spolupracovať v tejto oblasti s ČŠ a takisto by uvítala príspevky zo strany hospodárskeho sektora.

Proporcionalita

Z prípadov *Cadbury* a *Thin Cap* vyplýva, že na účely určenia, či je určitá transakcia vyslovene umelou konštrukciou môžu byť súčasťou vnútroštátnych pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov kritériá „bezpečného prístavu“ pre situácie, v ktorých je možnosť zneužitia právnych predpisov najväčšia. Komisia zastáva rovnaký názor ako generálny advokát (GA) pán Geelhoed, ktorý v prípade *Thin Cap* uviedol, že určenie náležitých kritérií je prínosom pre vyvážené uplatňovanie vnútroštátnych opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov, keďže je v záujme právnej istoty daňovníkov ako aj uskutočniteľnosti zo strany daňových orgánov¹⁶.

Avšak na zabezpečenie toho, aby skutočné podniky a transakcie neboli neopodstatnene sankcionované, musí mať daňovník v prípadoch, v ktorých predpokladá vyslovene umelá konštrukcia, možnosť bez nenáležitých administratívnych prekážok predložiť dôkazy o obchodnom opodstatnení konštrukcie. Miera, do akej sa povinnosť preukázať, že transakcie sa odohrali na skutočné obchodné účely, uloží daňovníkovi, sa dá určiť len jednotlivito pre každý prípad. Komisia v tejto súvislosti zastáva názor, že dôkazové bremeno by nemal znášať výlučne daňovník a že by sa mala zohľadňovať všeobecná schopnosť daňovníka dodržiavať právne predpisy a druh predmetnej konštrukcie. V záujme proporcionality je takisto nevyhnutné, aby sa výsledok príslušného preverenia zo strany daňovej správy mohol nezávisle súdne preskúmať. Okrem toho by sa úprava zdaniteľného príjmu v dôsledku uplatnenia pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov mala obmedziť len na ten podiel, ktorý vyplynul z vyslovene umelej konštrukcie. Pri transakciách v rámci skupiny to znamená dodržanie zásady nezávislosti, t. j. obchodných podmienok, ktoré by sa dohodli medzi spoločnosťami, ktoré nie sú prepojené. Podľa názoru Komisie by to však nemalo byť prekážkou pre ČŠ pri uvalovaní sankcií na daňovníkov, ktorí zneužili právne predpisy na účel daňového úniku.

¹⁵ V tejto súvislosti by takisto mohlo byť zmysluplné preskúmať možnosti zostavenia nevyčerpávajúceho zoznamu okolností, ktoré sú spravidla znakom existencie umelej konštrukcie – napr. zahrnutie pobočky, ktorej účelom má byť dodávať predmety alebo služby z iného právneho územia, bez skutočného dôkazu či fyzickej činnosti, alebo všeobecne druhy konštrukcií, ktoré nemajú žiaden obchodný účel (alebo dokonca sú v rozpore so všeobecnými obchodnými účelmi, pokiaľ sa nevytvorili na účel daňového úniku).

¹⁶ Bod 66.

3. UPLATŇOVANIE PRAVIDIEL NA ZABRÁNENIE ZNEUŽÍVANIA PRÁVNÝCH PREDPISOV V EÚ/EHP

Všeobecné súvislosti

V ČŠ musia fungovať účinné daňové systémy a malo by sa predchádzať tomu, aby bol daňový základ postihnutý únikmi v dôsledku neúmyselného nezdanenia a zneužitia právnych predpisov. Zároveň je dôležité zabezpečiť, aby výkonu práv prenesených na jednotlivcov a hospodárske subjekty v ustanoveniach v právnych predpisoch Spoločenstva nebránili žiadne neopodstatnené prekážky. Opatrenia na zabránenie zneužívania právnych predpisov musia preto byť precízne zamerané na vyslovene umelé konštrukcie, ktorými by sa mali obísť vnútroštátne právne predpisy (alebo predpisy Spoločenstva transponované do vnútroštátnych právnych predpisov). To platí aj pre uplatňovanie pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov v súvislosti so štátmi EHP (s výnimkou situácií, keď neexistuje primeraná výmena informácií s príslušným štátom EHP). Tieto pravidlá musia byť primerané cieľu obmedziť zneužívanie právnych predpisov, a preto je nutné ustanoviť primeranú ochranu daňovníkov, aby mali možnosť predložiť dôkazy o obchodnom opodstatnení svojich konštrukcií.

Podľa názoru Komisie by bolo poľutovaniahodné, keby ČŠ v snahe vyhnúť sa obvineniu z diskriminácie rozšírili uplatňovanie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov, ktoré sú určené na znižovanie počtu cezhraničných daňových únikov, aj na výhradne domáce situácie, v ktorých ani neexistuje riziko zneužitia právnych predpisov. Takéto jednostranné riešenia iba narušajú konkurencieschopnosť hospodárstiev ČŠ a nie sú v záujme vnútorného trhu. Ako uviedol GA pán Geelhoed v prípade *Thin Cap*¹⁷ takéto rozšírenie „[...] je nezmyselné z hľadiska efektivity hospodárstva kontraproduktívne.“ Okrem toho je diskutabilné, či sa prostredníctvom takéhoto rozšírenia uplatňovania môže dosiahnuť súlad všetkých reštriktívnych opatrení s povinnosťami, ktoré ČŠ vyplývajú zo Zmluvy o ES.

Dôsledkom nedostatočnej vzájomnej interakcie medzi daňovými systémami ČŠ môže byť neúmyselné nezdanenie a možnosti zneužiť právne predpisy, čím sa naruší ich spravodlivosť a vyváženosť. Nesúlad môže vzniknúť napríklad pri vymedzovaní dlhu a vlastného kapitálu. Jeden ČŠ môže transakciu považovať za prísun kapitálu, a preto oslobodiť od dane z neho plynúce príjmy (ako rozdelenie zisku), zatiaľ čo iný ČŠ môže tú istú transakciu považovať za pôžičku a povoliť daňovú úľavu na následné platby (ako úroky). Výsledkom takýchto situácií môže byť odpočet v jednom ČŠ bez zodpovedajúceho zdanenia v druhom ČŠ. To platí aj pri hybridných subjektoch, t. j. subjektoch, ktoré sa v jednom ČŠ považujú za kapitálové spoločnosti a v inom za transparentnú osobnú spoločnosť. Tento rozdiel vo vymedzení môže viesť k dvojitému oslobodeniu alebo dvojitým odpočtom. Takéto problémy je najlepšie riešiť pri ich zdroji, a to znížením nesúladu. Ak sa tento cieľ nedá dosiahnuť, mala by sa zlepšiť administratívna spolupráca, aby sa odhalili situácie, v ktorých sa tento nesúlad zneužíva na daňové podvody. Komisia navrhuje podrobnejšie tieto otázky s ČŠ prediskutovať s cieľom zistiť, do akej miery sú v tejto oblasti možné koordinované riešenia.

Administratívna spolupráca pri daňových podvodoch a osobitných prípadoch zneužívania právnych predpisov zohráva pri zabezpečení účinnosti opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov kľúčovú úlohu. Systémy daňových únikov sú často veľmi komplexné a môžu pozostávať z operácií v mnohých ČŠ a tretích krajinách, čo samotným ČŠ čoraz viac

¹⁷

Bod 68.

sťažuje odhalenie takýchto systémov a boj proti nim. Okrem toho cieľené opatrenia na zabránenie zneužívania právnych predpisov predstavujú veľké dôkazové bremeno pre daňové správy, a preto je spolupráca medzi nimi o to dôležitejšia. Takisto by pre ČŠ bolo výhodou, keby si vymieňali overené postupy vyvinuté na vnútroštátnej úrovni.

Bežné druhy pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov v daňových právnych predpisoch ČŠ

Pravidlá KZP Hlavným cieľom pravidiel KZP je zabrániť spoločnostiam so sídlom v domovskej krajine presúvať príjem do dcérskych spoločností v krajinách s nižším zdanením, a tým sa vyhnúť plateniu dane. Spravidla sa tento cieľ – ako potvrdil SD – prostredníctvom pravidiel KZP aj dosahuje. Rozsah pôsobnosti pravidiel KZP sa vo všeobecnosti vymedzuje na základe kritérií ako kontrola, účinná úroveň zdanenia, činnosť a druh príjmu KZP, pričom sa zisk KZP za normálnych okolností pripočítava domovskej materskej spoločnosti a ako taký aj zdaňuje. Podľa pravidiel KZP sa zisk dcérskej spoločnosti zdaňuje iným spôsobom len preto, že dcérska spoločnosť má sídlo v inom členskom štáte. Toto odlišné zdaňovanie predstavuje diskrimináciu, pokiaľ nie je opodstatnené objektívnym a relevantným rozdielom situácií. Takisto aj zahrnutie zisku dcérskej spoločnosti so sídlom na území inej krajiny do zdaniteľného zisku materskej spoločnosti v domovskej krajine predstavuje prekážku pre schopnosť materskej spoločnosti vytvárať dcérske spoločnosti v iných ČŠ.

Namiesto toho, aby sa pravidlá KZP úplne zrušili alebo sa prestali v EÚ/EHP uplatňovať, je preto nutné, aby sa vzťahovali výlučne na vyslovene umelé konštrukcie. Rozsah ich uplatňovania sa môže obmedziť rôznymi výnimkami, ako je napr. primeraná stratégia rozdelenia, činnosti (čisto priemyselné alebo obchodné) oslobodené od dane, verejná kvotácia atď., ale predovšetkým je dôležité, aby sa daňovníkom umožnilo v rámci súdneho preskúmania preukázať, že ich transakcie sledovali skutočné obchodné účely.

Obmedzenia povoleného rozsahu uplatňovania pravidiel druhu KZP nemajú vplyv na uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania, ktoré sa môžu vo všeobecnosti uplatňovať v prípade cenových dohôd inej ako obchodnej povahy medzi pridruženými spoločnosťami. Preto môžu pravidlá KZP naďalej byť užitočným doplnkom pravidiel o sídle spoločnosti a transferovom oceňovaní, keďže predstavujú prostriedok na boj proti viac umelým typom daňového plánovania napr. prevedenie (papierových) ziskov na kontrolované spoločnosti, ktoré nemajú skutočné sídlo v inom ČŠ alebo inom štáte EHP. ČŠ však musia zabezpečiť, aby sa takéto pravidlá neuplatňovali v prípade pobočiek v iných ČŠ a štátoch EHP, ktoré vyvíjajú skutočnú obchodnú činnosť, a aby neprekračovali vytýčený cieľ pri zabraňovaní umelým prevodom zisku.

Pravidlá o podkapitalizácii Pri vytváraní pravidiel o podkapitalizácii sa vychádza z mnohých rôznych koncepcií, ktoré zodpovedajú rozličným názorom a právnym tradíciám ČŠ, pričom však majú podobné pozadie. Dlhové a akciové financovanie sa zdaňujú rozličnými spôsobmi. Financovanie spoločnosti prostredníctvom akcií má za bežných okolností za následok rozdelenie zisku vo forme dividend v prospech akcionára, ale až po zdanení tohto zisku na úrovni dcérskej spoločnosti. Pri dlhovom financovaní sa vyplatia úroky veriteľom (ktorí môžu byť zároveň akcionármi), ale týmito platbami sa spravidla znižuje zdaniteľný zisk dcérskej spoločnosti. Dividendy a úroky môžu mať rozličné dôsledky aj z hľadiska zrážkovej dane. Pre rozdiel pri zdaňovaní dlhového a akciového financovania podľa vnútroštátnych daňových právnych predpisov (a na dvojstrannej úrovni), dôsledkom ktorého štát pôvodu má spravidla nižší nárok na úroky ako na dividendy, je dlhové financovanie považované za podstatne

atraktívnejšie v cezhraničných situáciách, a preto môže viesť k ubúdaniu daňového základu v štáte, v ktorom má sídlo dcérska spoločnosť.

Rozdiel pri zdaňovaní podľa sídla materskej spoločnosti v EÚ/EHP by sa odstránil úplným zrušením pravidiel podkapitalizácie alebo vyňatím obchodov s veriteľmi so sídlom v iných ČŠ alebo iných štátoch EHP z rozsahu ich uplatňovania. Komisia zastáva názor, že ČŠ by mali byť schopné prostredníctvom dlhového financovania aj v EÚ/EHP chrániť svoj daňový základ pred jeho umelým ubúdaním. V nadväznosti na prípad *Lankhorst* sa niektoré ČŠ usilovali vyhnúť sa obvineniu z diskriminácie tým, že uplatňovanie pravidiel podkapitalizácie rozšírili aj na výlučne vnútroštátne vzťahy. Ako sa už uviedlo, to nie je žiaduci vývoj.

SD v prípade *Thin Cap* priznal, že opatrenia na zabránenie podkapitalizácie samé o sebe nie sú neprípustné. Uplatňovať sa však môžu výlučne v prípade vyslovene umelých konštrukcií. Taký stav sa dá dosiahnuť, ak sa zabezpečí, aby podmienky dlhového financovania dohodnuté medzi prepojeným spoločnosťami neboli nad mieru toho, čo by sa povolilo pri vzťahoch neprepojených spoločností, alebo aby vychádzali z platných obchodných dôvodov. Komisia zastáva názor, že zásady, ktoré SD ustanovil vo vzťahu k pravidlám podkapitalizácie sa takisto vzťahujú na pravidlá transferového oceňovania, ktoré sú mimoriadne dôležité pre ďalšiu existenciu jednotlivých vnútroštátnych daňových systémov. V členských štátoch nemôže fungovať účinný daňový systém, pokiaľ ČŠ nie sú schopné zabezpečiť, aby z ich daňových základov neubúdalo prostredníctvom dohôd inej ako obchodnej povahy medzi pridruženými spoločnosťami.

4. UPLATŇOVANIE PRAVIDIEL NA ZABRÁNENIE ZNEUŽÍVANIA PRÁVNÝCH PREDPISOV VO VZŤAHU K TRETÍM KRAJINÁM

V pravidlách KZP je určené zdaňovanie zisku spoločnosti so sídlom v inej krajine, ktorú má pod kontrolou podnik so sídlom v domovskej krajine. Keďže sa tieto pravidlá vzťahujú na akcionárov so sídlom v domovskej krajine s rozhodným vplyvom na spoločnosť so sídlom v inej krajine (väčšinou materská spoločnosť v skupine spoločností) a ovplyvňujú iba týchto akcionárov, týkajú sa predovšetkým schopnosti podniku (a prípadne jednotlivcov) zriaďovať dcérske spoločnosti v iných krajinách. Podobným spôsobom sú aj pravidlá ČŠ o podkapitalizácii výlučne zamerané na úpravy skupinového dlhového financovania, t. j. uplatňujú sa iba v situáciách, keď akcionár so sídlom v inej krajine má podstatnú účasť na dcérskej spoločnosti so sídlom v domovskej krajine. Pravidlá podkapitalizácie majú teda výrazný vplyv aj na slobodu usadiť sa a ako v prípade pravidiel KZP treba ich uplatňovanie skúmať výlučne z hľadiska článku 43 Zmluvy o ES¹⁸.

Keďže v právnych predpisoch Spoločenstva sa ČŠ neukladá povinnosť zabraňovať diskriminácii pri usadzovaní sa ich štátnych príslušníkov mimo územia Spoločenstva alebo pri usadení sa príslušníkov tretieho štátu v ČŠ¹⁹, nefiguruje otázka diskriminácie ani v prípadoch kontrolovanej spoločnosti či veriteľa/akcionára so sídlom v tretej krajine. ČŠ by sa preto nemalo brániť uplatňovať pravidlá KZP a pravidlá podkapitalizácie voči tretím krajinám. V právnych predpisoch Spoločenstva nie sú ustanovené žiadne konkrétne požiadavky na

¹⁸ *Lasertec*, C-492/04, bod 20.

¹⁹ Ako v prípade *ICI* uviedol SD: „[...] pri prijímaní rozhodnutia o situácii, ktorá nespadá do rozsahu pôsobnosti právnych predpisov Spoločenstva, nie je vnútroštátny súdny dvor podľa právnych predpisov Spoločenstva povinný ani vykladať vnútroštátne právne predpisy ani v súlade s právnymi predpismi Spoločenstva ani tieto právne predpisy neuplatniť [...]“. Bod 34.

legitímnosť uplatňovania takýchto právnych predpisov v prípade transakcií mimo územia EÚ²⁰.

Ak by však uplatňovanie týchto pravidiel nebolo obmedzené na situácie a transakcie medzi spoločnosťami v rámci skupiny spoločností (alebo iným spôsobom prepojených strán, pričom jedna strana má rozhodný vplyv na druhú), museli by byť v súlade s článkom 56 Zmluvy o ES a museli by sa aj vzhľadom na tretie krajiny uplatňovať výlučne v prípade vyslovene umelých konštrukcií (s výnimkou situácií, keď neexistuje primeraná výmena informácií s príslušným štátom EHP).

Smernice o zdaňovaní právnických osôb sa vzťahujú iba na spoločnosti so sídlom v svojom ČŠ a ich celkovým cieľom je *v rámci Spoločenstva* vytvoriť podmienky analogické k podmienkam vnútorného trhu prostredníctvom odstránenia prekážok pre cezhraničné reorganizácie podnikov a k podmienkam vyplácania dividend, úrokov a poplatkov. Preto by do rozsahu ich pôsobnosti nemalo patriť umožňovanie konštrukcií s cieľom vyhnúť sa plateniu zrážkových daní z platieb subjektom mimo územia EÚ v prípade, že tieto konštrukcie neslúžia na žiadne obchodné účely. V tejto súvislosti treba podotknúť, že proti takýmto konštrukciám s cieľom daňových únikov sa najúčinnejšie bojuje minimálne koordinovaným, ak nie jednotným, uplatňovaním opatrení na ochranu proti daňovým únikom.

Komisia sa domnieva, že ČŠ by sa mali predovšetkým pri uplatňovaní svojich pravidiel na ochranu proti daňovým únikom pri medzinárodných systémoch daňových únikov usilovať o zlepšenie koordinácie opatrení na zabránenie zneužívania právnych predpisov v súvislosti s tretími krajinami, aby chránili svoje daňové základy. Takáto koordinácia by mohla zmysluplným spôsobom pozostávať z administratívnej spolupráce (napr. výmena informácií a osvedčených postupov). Komisia by preto chcela apelovať na členské štáty aby prípadne zintenzívnili administratívnu spoluprácu s partnermi mimo EÚ.

5. ZÁVER

SD v tejto oblasti vydal viacero dôležitých rozsudkov, v ktorých ozrejmil obmedzenia zákonného používania pravidiel na ochranu proti daňovým únikom. Tieto rozsudky budú bezpochyby mať výrazný vplyv na existujúce pravidlá, ktoré sa vypracovali bez ohľadu na tieto obmedzenia. Je obzvlášť jasné, že pravidlá nesmú byť príliš univerzálne, ale musia byť zamerané na situácie, v ktorých neexistuje skutočne zriadený podnik, alebo všeobecnejšie na situácie bez obchodného základu.

Z tohto dôvodu by ČŠ mali všeobecne preskúmať svoje pravidlá na ochranu proti daňovým únikom. Komisia je ochotná poskytnúť ČŠ pri tomto preskúmaní podporu a pomoc. Komisia zastáva názor, že SD síce určil jasné kritériá, ktoré sa musia uplatňovať pri jednotlivých situáciách, existujú však možnosti preskúmať praktické uplatňovanie týchto kritérií vo všeobecnejšej miere nad rámec okolností konkrétnych situácií, pre ktoré sa určili. Komisia preto vyzýva ČŠ a ostatné zainteresované strany, aby s ňou spolupracovali a podporovali lepšie chápanie dôsledkov pre daňové systémy v ČŠ. Komisia má takisto eminentný záujem v úzkej spolupráci s ČŠ podrobnejšie preskúmať možnosti konkrétnych koordinovaných riešení s cieľom:

²⁰ Ich uplatňovanie však môže byť vylúčené na základe dohovoru o dvojitom zdanení.

- vypracovať spoločné vymedzenia pojmov zneužívanie právnych predpisov a vyslovene umelé konštrukcie (aby sa poskytli usmernenia pri uplatňovaní týchto pojmov v oblasti priamych daní),
- zlepšiť administratívnu spoluprácu, aby sa účinnejšie postupovalo pri odhaľovaní zneužívania právnych predpisov a daňových podvodov a v boji proti nim,
- vymieňať si osvedčené postupy, ktoré sú zlučiteľné s právnymi predpismi ES, predovšetkým vzhľadom na zabezpečenie proporcionality pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov,
- obmedziť potenciálny nesúlad, ktorého dôsledkom je neúmyselné nezdanenie a
- zabezpečiť lepšiu koordináciu uplatňovania pravidiel na zabránenie zneužívania právnych predpisov.

Komisia vyzýva Radu, Európsky parlament a Hospodársky a sociálny výbor, aby predložili stanovisko k tomuto oznámeniu.