

**SK**

**SK**

**SK**



KOMISIA EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV

Brusel, 17.4.2009  
KOM(2009) 179 v konečnom znení

**SPRÁVA KOMISIE RADE**

**v súlade s článkom 8 smernice Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania  
uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými  
spoločnosťami rôznych členských štátov**

## SPRÁVA KOMISIE RADE

### v súlade s článkom 8 smernice Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov

#### 1. ZHRNUTIE

V článku 8 smernice Rady 2003/49/ES o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (ďalej len „smernica o výplate úrokov a licenčných poplatkov“ alebo „smernica“)<sup>1</sup> sa od Komisie požaduje, aby „...podala správu Rade o účinkoch tejto smernice, najmä s cieľom rozšírenia jej pôsobnosti na iné spoločnosti a podniky, ako sú tie, ktoré sú uvedené v článku 3 a v prílohe.“ Na základe toho sa Komisia zaoberala otázkou, či sa táto smernica zaviedla včas a v plnej miere, ako aj otázkami výkladu a možného skvalitnenia jej súčasného znenia vrátane rozšírenia rozsahu pôsobnosti tejto smernice. Zo správy vyplýva, že zatiaľ čo sa smernica vo všeobecnosti implementovala včas a úplne, existuje potreba usmernenia a koordinácie vzhľadom na určité kľúčové koncepcie, ako aj v súvislosti s priestorom na zlepšenie súčasného znenia.

#### 2. KONTEXT

Smernica bola prijatá 3. júna 2003. Konečným termínom implementácie bol 1. január 2004. Následne ju zmenili a doplnili smernice Rady 2004/66/ES<sup>2</sup> a 2004/76/ES<sup>3</sup>. Prvá uvedená smernica rozširuje rozsah uplatňovania smernice na spoločnosti a dane nových členských štátov (ČS), pričom druhá v poradí udeľuje niektorým novým ČS dočasné výnimky z uplatňovania jedného ustanovenia alebo z viacerých ustanovení predmetnej smernice. Obe smernice, ktorými sa mení a dopĺňa smernica o výplate úrokov a licenčných poplatkov, mali byť zavedené do 1. mája 2004.

Vzhľadom na správu podľa článku 8 Komisia požiadala Medzinárodný úrad pre fiškálnu dokumentáciu (IBFD) o vykonanie prieskumu o zavádzaní týchto smerníc. Informácie získané z prieskumu mali umožniť Komisii posúdiť potrebu:

- konať, aby sa zabezpečil súlad s povinnosťami ČS v rámci smernice a Zmluvy,
- Usmernenia, pokiaľ ide o uplatňovanie jednotlivých ustanovení smernice,
- ďalších právnych predpisov v rámci rozsahu pôsobnosti smernice.

Dohodlo sa, že prieskum by mal pokrývať iba 20 ČS, čím sa piatim ČS (Grécko, Litva, Lotyšsko, Poľsko a Portugalsko) neumožnilo využívať dočasné výnimky, keďže tieto ČS ešte nemajú žiadne povinnosti, pokiaľ ide o úplne zavedenie smernice. Zatiaľ čo sa tento prieskum ukončil pred pristúpením Bulharska a

---

<sup>1</sup> Ú. v. EÚ L 157, 26.6.2003, s. 49.

<sup>2</sup> Ú. v. EÚ L 168, 1.5.2004, s. 35.

<sup>3</sup> Ú. v. EÚ L 157, 30.4.2004, s. 106.

Rumunská do Európskej únie, treba poznamenať, že tieto ČS takisto využívajú dočasné výnimky<sup>4</sup>.

### **3. SMERNICA**

#### **3.1. Účel a systém**

Účelom smernice je zabrániť právne dvojité zdaňovanie a znevýhodnenie v oblasti platobných tokov, a tak zrovnoprávniť cezhraničné výplaty úrokov a licenčných poplatkov s domácimi výplatami.

Rovnako dôležité je však, že takéto výplaty by sa nemali vyňať zo zdaňovania. Podľa odôvodnenia 3 by tieto výplaty „...mali byť v členskom štáte zdanené raz.“

Tento systém pozostáva z vyňatia výplaty úrokov a licenčných poplatkov zo zdanenia zo základu, či už vyrubení dane alebo zrážkovou daňou, pričom existuje snaha zabezpečiť, aby vlastníkom požitkov v podobe týchto výplat bol zdanený v členskom štáte bydliska alebo v prípade trvalých podnikov v ČS, v ktorom sa nachádzajú. V smernici sa počíta s postupom vrátenia v tých prípadoch, keď bola daň zaplatená zrážkou dane zo základu.

Zdanením vlastníka požitkov v členskom štáte bydliska a v prípade trvalých podnikov v členskom štáte, v ktorom sa nachádzajú, je zaručené, že takýto príjem sa zdaňuje v rámci tej istej jurisdikcie, kde je možné odpočítať príslušný výdavok (t. j. náklady na zvýšenie kapitálu v prípade príjmu z úrokov a výdavky na výskum a vývoj v prípade licenčných poplatkov).

#### **3.2. Vykonávanie**

Podľa všetkého väčšina z dvadsiatich členských štátov, na ktoré sa vzťahuje tento prieskum, zaviedla smernicu v rámci zákonnej lehoty. Z tých členských štátov, ktoré tak ešte neurobili, boli vo všetkých okrem jedného prijaté vnútroštátne vykonávacie pravidlá so spätnou účinnosťou od 1. januára 2004.

Pokiaľ ide o praktické dosahy tejto smernice, v prieskume sa uvádza, že v desiatich členských štátoch sa v súčasnosti nevyrubuje zrážková daň na výplaty úrokov odchádzajúce do zahraničia (pričom ďalšie dva členské štáty udeľujú široké výnimky), a v šiestich členských štátoch sa nevyrubuje zrážková daň z výplat licenčných poplatkov (s výnimkou jedného členského štátu v prípade licenčných poplatkov za patenty).

V tomto kontexte treba spomenúť, že smernica má význam aj pre tie členské štáty, v ktorých sa nevyrubuje zrážková daň (alebo daň na základe daňového výmeru) na výplatu úrokov alebo licenčných poplatkov, vzhľadom na to, že v článku 4 a 5 sa obmedzuje voľnosť všetkých členských štátov považovať výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov za rozdelenie zisku a takto ich zdaňovať.

---

<sup>4</sup> Výnimky pre Bulharsko a Rumunsko sa ustanovujú v Akte o podmienkach prístúpenia Bulharskej republiky a Rumunska a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia, príloha VI číslo 6 a príloha VII číslo 7, Ú. v. EÚ L 157, 21.6.2005, s. 289 a 329.

### 3.3. Osobitné otázky výkladu a uplatňovania

#### 3.3.1. Článok 1 ods. 1, 4 a 5 – „Vlastník požitkov“

Cieľom podmienky vlastníctva požitkov je zabezpečiť, aby sa úľava na základe smernice protiprávne neudelila na základe umelého sprostredkovateľa.

Zatiaľ čo existujú rozdiely v znení kritérií v prípade vlastníctva požitkov spoločností a trvalých podnikov, hlavným rozdielom je odkaz na „...príjem, ohľadom ktorého uvedený trvalý podnik podlieha...jednej z daní...“. Zo smernice v tejto súvislosti jasne vyplýva, že výplaty ako také musia byť zdanené v rukách vlastníka požitkov.

Členské štáty, ktoré boli predmetom prieskumu, pristupovali pri kritériách vlastníctva požitkov rozličným spôsobom. Pokiaľ ide o spoločnosti, niektoré členské štáty sa rozhodli vôbec netransponovať vymedzenie podľa článku 1 ods. 4, ďalšie štáty sa spoliehajú na domáce vymedzenia a ďalšia skupina členských štátov tento článok transponovala so zmenami. Pokiaľ ide o trvalé podniky, niektoré členské štáty sa rozhodli vôbec netransponovať článok 1 ods. 5, alebo ho transponovať s obmenami.

Tieto rozdiely v prístupe by mohli viesť k situácii, že v jednom členskom štáte sa úľavy môžu odopierať, kým za tých istých okolností sa v inom členskom štáte môžu udeliť. Napriek pripomienkam z niektorých členských štátov, podľa ktorých je táto otázka zásadne vecou posúdenia jednotlivých prípadov, faktom je, že pojem používaný v kontexte smernice je pojmom právnych predpisov Spoločenstva. Jeho výklad musí byť v celom Spoločenstve jednotný. Súčasná existencia 27 potenciálne odlišných interpretácií by oslabil účinnosť smernice.

Možným riešením by boli usmernenia v rámci diskusie v technickej pracovnej skupine alebo zmena a doplnenie vymedzení pojmov s cieľom ich spresnenia.

#### 3.3.2. Článok 1 ods. 3 – trvalé podniky – „daňovo odpočítateľný výdavok“

V prípade výplat zo strany trvalých podnikov je štát pôvodu povinný upustiť od zdaňovania pod podmienkou, že tieto výplaty predstavujú pre platcu daňovo odpočítateľný výdavok.

Z kontextu jasne vyplýva, že účelom požiadavky „daňovej odpočítateľnosti“ je zabezpečiť, aby výhody smernice vznikli iba v súvislosti s tými výplatami, ktoré predstavujú výdavky, ktoré sa dajú pripísať trvalým podnikom. Vzhľadom na svoje znenie by sa však toto ustanovenie vzťahovalo aj na prípady, keď sa odpočet zamietne z iných dôvodov.

Zatiaľ čo Medzinárodný úrad pre fiškálnu dokumentáciu nezistil v rámci skúmaných členských štátov žiadny prípad neudelenia úľavy z dôvodu, že výplata predstavovala neodpočítateľný výdavok, nedá sa vylúčiť, že sa takýto prípad nevyskytne v budúcnosti, a že by hostiteľský štát trvalého podniku mohol v takejto situácii uložiť na výplatu zrážkovú daň.

S cieľom zabrániť neodôvodnenému rozdielu v zaobchádzaní s dcérskou spoločnosťou a trvalým podnikom by sa mohlo zväziť prepracovanie znenia článku 1 ods. 3 na účely jeho spresnenia.

#### 3.3.3. Článok 1 ods. 10 – Doba držby podielov

Jedenásť z dvadsiatich skúmaných členských štátov využilo možnosť na základe článku 1 ods. 10, a to uvaliť minimálne obdobie držby ako podmienku využívania výhod tejto smernice. Podľa tohto prieskumu sa v troch z týchto členských štátov

vyžaduje splnenie tejto podmienky v čase výplaty bez možnosti spätne zohľadniť následné splnenie tejto podmienky.

Zdá sa, že posledne uvedená požiadavka nie je vo všeobecnosti v súlade s účelom smernice a najmä s článkom 1 ods. 10, ani s príslušnou judikatúrou ESD. Vo veci *Denkavit* týkajúcej sa možnosti doby držania podľa článku 3 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach súd rozhodol, že ako výnimka zo zásady oslobodenia od zrážkových daní ustanovená uvedenou smernicou sa možnosť doby držania mala interpretovať prísne<sup>5</sup>. Súd ďalej uviedol, že cieľom príslušného ustanovenia bolo „najmä zabránenie zneužívania situácie, keď sa podiely, ktorých zámerom nie je trvalá existencia, prevezmú do kapitálu spoločností iba na účely využívania dostupných daňových výhod“<sup>6</sup>.

Uvedené rozhodnutia majú priamy význam pre výklad článku 1 ods. 10 smernice. Tak, ako v prípade článku 3 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, článok 1 ods. 10 predstavuje výnimku zo zásady oslobodenia od zrážkovej dane, a preto sa musí interpretovať prísne. Jeho účel je taký istý ako účel článku 3 ods. 2, t. j. zabrániť zneužívaniu výhod smernice dočasnými, výhradne daňovo motivovanými podielmi. Tento účel je splnený, ak sa podiel udrží počas požadovaného minimálneho obdobia bez ohľadu na to, či sa toto obdobie skončilo v čase výplaty alebo sa skončí neskôr, napríklad v čase podania žiadosti o úľavu.

ESD rozhodol, že členské štáty nie sú povinné udeľovať výnimku od začiatku doby držania, kým si nie sú isté, či budú schopné získať dane späť v prípade, že podiel sa neudrží počas minimálneho obdobia, a nie sú povinné udeľovať výnimku okamžite na základe jednostranného konania materskej spoločnosti<sup>7</sup>. Tento rozsudok bol však vynesovaný predtým, ako Rada zmenila a doplnila smernicu 76/308/EHS s cieľom rozšíriť rozsah pôsobnosti administratívnej spolupráce pri vymáhaní pohľadávok daní z príjmu<sup>8</sup>. Tieto nové právne súvislosti by mohli zmeniť povinnosti členských štátov podľa smernice, keďže teraz majú nové prostriedky na vymáhanie daňových dlhov.

### 3.3.4. Článok 2 – „Úroky“ a „Licenčné poplatky“

V prieskume sa nezistili žiadne významné nezrovnalosti medzi vymedzením pojmu „úrok“ v článku 2 písm. a) a vymedzeniami, ktoré sa použili pri transponovaní smernice do vnútroštátnych právnych predpisov. Neobjavili sa ani očividné rozdiely medzi vymedzením pojmu v článku 2 písm. a) a vymedzením pojmu v článku 11 vzorového dohovoru o daniach organizácie OECD (MTC), ktoré by mohli ovplyvniť uplatňovanie smernice.

Podľa uvedeného prieskumu sa v dvoch členských štátoch uplatňuje užšie vymedzenie licenčných poplatkov v porovnaní s vymedzením v článku 2 písm. b). Niektoré výplaty licenčných poplatkov z týchto členských štátov by v tom čase

<sup>5</sup> Rozsudok zo 17.10.1996 v spojených veciach C-283/94, C-291-94 a C-292/94 *Denkavit International BV a.o. v Bundesamt für Finanzen*, odsek 27.

<sup>6</sup> Odsek 31.

<sup>7</sup> *Denkavit*, odsek 33.

<sup>8</sup> Smernica 2001/44/ES z 15. júna 2001, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 76/308/EHS o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok pochádzajúcich z operácií tvoriacich súčasť systému financovania Európskeho poľnohospodárskeho usmerňovacieho a záručného fondu a poľnohospodárskych odvodov a colných poplatkov a v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty a niektorými spotrebnými daňami (Ú. v. EÚ L 175, 28.6.2001, s. 17 – 20).

mohli byť predmetom zrážkovej dane v závislosti od obsahu vnútroštátnych právnych predpisov a príslušných dohovorov o dvojitom zdanení. Od ukončenia prieskumu sa v jednom členskom štáte následne zmenila a doplnila legislatíva s cieľom zosúladiť vnútroštátne vymedzenia pojmov so smernicou.

Vymedzenie uvedené v článku 2 písm. b) je presné a jednoznačné. Z toho vyplýva, že členský štát sa môže odchýliť od tohto vymedzenia iba v tom rozsahu, v akom poskytne úľavu v rovnakej alebo väčšej miere, ako sa ustanovuje v smernici.

### 3.3.5. Článok 3 písm. a) – „Spoločnosť členského štátu“

#### 3.3.5.1. Príloha – zoznam subjektov

Niekoľko členských štátov sa rozhodlo rozšíriť uplatňovanie výhod smernice na výplaty z širšieho rozsahu subjektov v porovnaní s prílohou, pričom zachovali požiadavky prílohy vzhľadom na prijímateľov týchto výplat.

#### 3.3.5.2. Transparentné subjekty

Je možné predstaviť si, že jeden subjekt alebo viac subjektov uvedených v prílohe by sa mohlo považovať za fiškálne transparentné v inom členskom štáte ako v tom, v ktorom je subjekt zaregistrovaný alebo zapísaný do obchodného registra.

V tejto smernici neexistuje žiadne ustanovenie, ktorým by sa umožňovalo členským štátom „preskúmať“ oprávnené subjekty, ktoré nemajú sídlo v týchto členských štátoch<sup>9</sup>. Z toho vyplýva, že členský štát nemá žiadny právny základ na odmietnutie uplatniť smernicu na subjekt, ktorý nemá sídlo v danom členskom štáte, ktorý spĺňa požiadavky článku 3.

Aj keď by bolo možné uplatniť tento „transparentný“ prístup, podľa logiky tohto prístupu by však príslušný členský štát musel rozšíriť výhody smernice na partnera/akcionára. Tento pohľad by bol v súlade so stanoviskom uvedeným v správe o partnerstve organizácie OECD a v komentári k článku 1 MTC<sup>10</sup>.

#### 3.3.5.3. Miesto skutočného riadenia

Zdá sa, že v troch zo skúmaných členských štátov sa od spoločnosti, ktorá prijíma výplatu, ako podmienka udelenia výnimky požaduje to, aby táto spoločnosť podliehala dani z príjmov právnických osôb v tom členskom štáte, v ktorom sa nachádza miesto jej skutočného riadenia. To by mohlo viesť k popretiu výhod vyplývajúcich zo smernice v situácii, keď sa napríklad obidva členské štáty, v ktorých je spoločnosť zapísaná v obchodnom registri, a v ktorých má svoje miesto skutočného riadenia, spoliehajú vo svojej vnútroštátnej legislatíve na miesto zápisu do obchodného registra ako na významný faktor pri určovaní daňového domicilu.

V znení smernice sa nikde nenachádza opora pre uprednostňovanie jedného kritéria pri určovaní daňového domicilu pred iným. Ak má spoločnosť sídlo iba v jednom členskom štáte, nezáleží na tom, či kritérium uplatnené členským štátom bydliska je miestom zápisu do obchodného registra alebo miestom skutočného riadenia. Ak má spoločnosť dve sídla, na základe rozhodného pravidla príslušného dohovoru o dvojitom zdanení sa zvyčajne určí sídlo na základe kritéria „miesto skutočného riadenia“. V poslednom uvedenom prípade môže byť rozumné očakávať, že spoločnosť by mala „podliehať jednej z nasledujúcich daní bez toho, aby od nej bola

---

<sup>9</sup> T. j. tie subjekty, ktoré spĺňajú všetky kritériá článku 3.  
<sup>10</sup> Pozri najmä odseky 6.4 a 6.5.

oslobodená“ [článok 3 písm. a) (iii)] v členskom štáte, v ktorom má táto spoločnosť miesto skutočného riadenia<sup>11</sup>.

#### 3.3.5.4. Podmienky zdaniteľnosti

Zatiaľ čo sa zdá, že väčšina členských štátov uplatňuje „subjektívnu“ podmienku zdaniteľnosti – t. j. uplatňuje ju skôr na spoločnosť ako takú, ako na konkrétnu výplatu úroku alebo licenčného poplatku – niektoré členské štáty vyžadujú, aby samotná výplata bola zdanená („objektívna“ podmienku zdaniteľnosti).

Podľa prieskumu jeden členský štát vyžaduje, že spoločnosť by nemala mať možnosť byť oslobodená. Tento členský štát ďalej požaduje, že táto spoločnosť by mala vo svojom štáte bydliska podliehať zdaneniu, ktoré má tú istú alebo podobnú povahu ako daň z príjmu v prvom členskom štáte.

Pre takúto podmienku neexistuje v smernici žiadna opora. Naopak, podmienky článku 3 písm. a) sú vyčerpávajúce, čím nenechávajú žiadny priestor na uloženie ďalších podmienok a obmedzení.

#### 3.3.6. Článok 3 písm. b) – „Pridružená spoločnosť“

##### 3.3.6.1. Prah podielov

Podľa prieskumu neznížil žiadny členský štát prah minimálneho bezprostredného podielu vo výške 25%, hoci jeden členský štát akceptuje nepriame podiely. Niekoľko členských štátov však buď prešlo od kritéria „kapitálu“ na kritérium „hlasovacie práva“, alebo umožnili alternatívne uplatňovanie týchto kritérií.

Z prieskumu vyplýva, že jeden členský štát požaduje súčasné splnenie obidvoch kritérií, teda „kapitál“ a „hlasovacie práva“. Pre takúto dvojité podmienku neexistuje v smernici žiadna opora.

##### 3.3.6.2. „Zapojené“ spoločnosti

Jeden členský štát rozšíril rozsah dostupných úľav podľa smernice tým, že sa vzdal uplatňovania podmienky, že spoločná materská spoločnosť v situácii podľa článku 3 písm. b) (iii) by mala mať sídlo v EÚ. Členský štát môže byť veľkorysejší ako sa uvádza v smernici.

#### 3.3.7. Článok 3 písm. c) – trvalý podnik – vymedzenie pojmu

Jasným vzorom pre vymedzenie trvalého podniku je článok 5 vzorového dohovoru OECD o daniach, ale bez prevzatia zoznamu príkladov a výnimiek uvedených v článku 5 ods. 2 až 7.

Skutočnosť, že vymedzenie v smernici sa trochu líši od vymedzenia v článku 2 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, a že v žiadnom vymedzení sa presne neodráža článok 5 vzorového dohovoru OECD o daniach, môže vytvoriť stav právnej neistoty, najmä pokiaľ ide o situáciu závislých zástupcov trvalých podnikov.

Pri implementácii smernice sa väčšina členských štátov rozhodla používať všeobecné vymedzenie pojmu trvalý podnik, ktorý sa nachádza v jednotlivých domácich daňových právnych predpisoch. V piatich členských štátoch sa však na účely implementácie smernice zaviedlo konkrétne vymedzenie tohto pojmu.

---

<sup>11</sup> Toto stanovisko by bolo možné napadnúť z dôvodu, že v prípade, kde trvalý podnik je príjmom výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov, by malo postačovať, že spoločnosť podlieha zdaneniu zisku trvalého podniku členského štátu.



### 3.3.8. Článok 4 ods. 2 – Výplaty, ktoré sa nepovažujú za úroky a licenčné poplatky

Článok 4 ods. 2 je ustanovením o stanovovaní vnútropodnikových zúčtovacích cien. Ako vyplýva z komentáru k článku uvedeného v KOM (1998) 67 v konečnom znení, zámerom článku je aj byť ustanovením o nízkej kapitalizácii. V komentári sa takisto uvádza, že na akúkoľvek sumu preklasifikovanú na rozdelenie zisku by sa mali udeliť výhody podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach<sup>12</sup>.

Prieskumom sa zistilo, že v jednom členskom štáte sa odopiera udeľovanie výhod v rámci smernice o materských a dcérskych spoločnostiach na výplaty úrokov a licenčných poplatkov preklasifikovaných ako skryté rozdelenie zisku z dôvodu, že na základe domácej judikatúry takéto rozdelenie nie je možné považovať za dividendy. V prípade, že ide o dohovor o dvojitom zdanení, tento členský štát nie je schopný vyberať zrážkovú daň, keďže by sa neuplatňoval článok tohto dohovoru týkajúci sa dividend<sup>13</sup>.

Sú potrebné ďalšie úvahy o zdaňovaní nadmerných súm úrokov alebo licenčných poplatkov bez ohľadu na to, či sú preklasifikované ako rozdelenie ziskov. V závislosti od okolností by pravdepodobne mohlo ísť aj o otázku diskriminácie vzhľadom na posudzovanie podobných domácich výplat.

V tomto kontexte je potrebné uviesť, že ESD zistil, že diskriminačné uplatňovanie ustanovení o nízkej kapitalizácii vrátane pomeru stáleho dlhu k vlastnému kapitálu a bez ochrannej doložky, predstavuje neprimerané a z tohto dôvodu aj neodôvodnené obmedzovanie slobody usadiť sa<sup>14</sup>.

### 3.3.9. Článok 5 – Podvod a zneužívanie

Podľa všetkého v niekoľkých členských štátoch sa článok 5 vykladá ako článok, ktorým sa oprávňuje odoprieť úľava v prípadoch, keď prijímajúcu spoločnosť ovláda subjekt so sídlom v tretej krajine.

Podľa všetkého jeden členský štát odmieta poskytnúť výhody smernice prijímajúcej spoločnosti iného členského štátu, ktorú vlastní alebo ovláda osoba, ktorá má obvyklé bydlisko alebo sídlo v prvom uvedenom členskom štáte.

V článku 3 písm. b) sa požaduje, že „*podiely musia zahrňovať iba spoločnosti, ktoré sídlia na území Spoločenstva*“. V smernici sa však neustanovuje, že materskú spoločnosť prijímajúcu výplatu úroku alebo licenčného poplatku od svojej čiastočne alebo úplne vlastnenej dcérskej spoločnosti musí ovládať subjekt so sídlom v EÚ (alebo subjekt so sídlom v inom členskom štáte ako je členský štát dcérskej spoločnosti), aby bolo možné na túto výplatu uplatniť úľavu.

Článok 5 sa navyše musí vykladať vo svetle príslušnej judikatúry ESD v oblasti zneužívania pravidiel, podľa ktorej musia byť opatrenia proti zneužívaniu pravidiel

<sup>12</sup> Pozri stanovisko AG Mischo z 26.9.2002 k prípadu C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*.

<sup>13</sup> Takto to nepochybne nesmie byť. Vo svojich výhradách k článku 10 ods. 3 vzorového dohovoru o daniach organizácie OECD si príslušný členský štát „vyhradzuje právo rozšíriť vymedzenie pojmu dividend v odseku 3 tak, aby sa vzťahoval na všetky príjmy, ktoré podliehajú zdaňovaniu rozdelenia ziskov“. Výplata sa preto nemusí nevyhnutne považovať za „dividendu“ podľa domácich právnych predpisov tohto členského štátu na to, aby bola považovaná za „dividendu“ pri uplatňovaní článku 10 ods. 3.

<sup>14</sup> Prípad C-105/07 *Lammers*, odsek 32. Pozri takisto prípad C-524/04 *Thin Cap Group Litigation*, odsek 92.

vhodné a primerané<sup>15</sup>. Domáce právne predpisy alebo ustanovenia o dvojitom zdaňovaní, ktoré odopierajú poskytovanie úľav z jediného dôvodu, a to, že materskú spoločnosť ovláda subjekt so sídlom v tretej krajine alebo subjekt so sídlom vo vlastnej krajine, pravdepodobne nespĺňa test primeranosti, keďže „*ich konkrétnym účelom nie je zabrániť vyslovene umelým konštrukciám*“<sup>16</sup>.

Je potrebné pripomenúť, že účelom podmienky „vlastníka požitkov“ v článku 1 je konkrétne riešiť umelé fiktívne konštrukcie. Z tohto dôvodu je možné pochybovať o tom, či spoločnosť, ktorá splnila podmienku „vlastníka požitkov“ možno pri uplatňovaní článku 5 považovať za umelú fiktívnu konštrukciu.

### **3.4. Otázky, ktorými sa prieskum nezaoberal**

#### *3.4.1. Výplaty v rámci jednej spoločnosti*

Rozsah pôsobnosti smernice sa v súčasnosti obmedzuje na výplaty medzi osobitnými právnickými osobami. Smernica sa teda nevzťahuje na vnútro podnikové situácie, napríklad skutočné alebo teoretické platby medzi riaditeľstvom a trvalým podnikom, alebo medzi dvoma trvalými podnikmi tej istej spoločnosti.

V kontexte práce v rámci OECD pokiaľ ide o priradovanie ziskov trvalým podnikom vyvstala otázka, či na základe dohovoru o dvojitom zdanení štát pôvodu (obyčajne štát trvalého podniku) by bol oprávnený vyberať zrážkovú daň alebo iný druh dane zo základu v súvislosti s teoretickými výplatami úrokov alebo licenčných poplatkov riaditeľstvu alebo inému trvalému podniku tej istej spoločnosti.

O tejto záležitosti sa ešte diskutuje, ale niektoré krajiny OECD už naznačili, že by mali úmysel uložiť zrážkovú daň na uvedené výplaty.

Zdaňovaním zo základu uplatneným na vnútro podnikové výplaty by vznikli nevýhody pre cezhraničné investície podobné alebo rovnaké ako tie, ktoré podnietili prijatie smernice. Zdá sa, že z tohto dôvodu by bolo vhodné zvážiť rozšírenie rozsahu pôsobnosti smernice na takéto výplaty.

#### *3.4.2. Podiely*

Prahová hodnota: V článku 3 písm. b) smernice sa v súčasnosti ustanovuje, že „podiel“ v zmysle tohto ustanovenia by mali dosiahnuť alebo presiahnuť prahovú hodnotu 25 % kapitálu alebo hlasovacích práv. Podľa článku 3 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, v ktorom sa nachádza podobné ustanovenie, sa prahová hodnota „podielov“ postupne znižovala z 25 % na súčasných 10 % kapitálu alebo hlasovacích práv od roku 2009 (pozri aj článok 7 ods. 2 smernice o zlúčeníach).

Napriek tomu, že spoločným cieľom všetkých troch smerníc ES o zdaňovaní spoločností je vytvoriť podmienky analogické podmienkam na vnútornom trhu, skupina spoločností na účely dvoch posledne uvedených smerníc je naďalej niečo menej ako skupina spoločností podľa smernice o výplatach úrokov a licenčných poplatkov, čím sa zvyšujú náklady na plánovanie a zabezpečenie zhody u spoločností, ktoré sú zapojené do cezhraničných operácií.

---

<sup>15</sup> Napr. rozsudok zo 17.7.1997 v prípade C-28/95 *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, odsek 44.

<sup>16</sup> Napr. rozsudok z 13.3.2007 v prípade C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, odsek 79.

Rozdiely medzi prahovými hodnotami môžu viesť k nezrovnalostiam, napríklad v kontexte preklasifikovania výplaty úrokov alebo licenčných poplatkov na rozdelenie zisku. Výplata úrokov alebo licenčných poplatkov medzi spoločnosťami, ktoré sú pridružené prostredníctvom „podielu“ vo výške od 10 % do maximálne 25 %, by podľa smernice o úrokoch a licenčných poplatkoch nebola oprávnená na úľavu, ale podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach by bola oprávnená na úľavu, ak by sa preklasifikovala na rozdelenie zisku.

Nepriame podiely: rozsah pôsobnosti smernice sa v súčasnosti obmedzuje na priame podiely, zatiaľ čo v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach neexistuje žiadne takéto obmedzenie. Keďže spoločným účelom oboch smerníc je zamedziť dvojitému zdaňovaniu, neexistuje žiadne jasné odôvodnenie tohto rozdielu.

Rozšírenie rozsahu pôsobnosti: zatiaľ čo odstránením nezrovnalostí vzhľadom na prahové hodnoty a priame/nepriame podiely by došlo k výraznému zlepšeniu súčasnej situácie, z článku 8 v spojení s odôvodneniami 2, 4 a 9 sa dá vyvodiť, že zámerom bolo, aby sa smernica nakoniec vzťahovala aj na neprepojené podniky, a že súčasné obmedzenie na pridružené podniky by sa malo považovať iba za pokusný prvý krok. Je evidentné, že medzinárodné dvojité zdaňovanie, náročné administratívne formality a problémy s peňažnými tokmi, ako aj cezhraničné prekážky transakciám medzi prepojenými spoločnosťami existujú aj v prípade výplat medzi neprepojenými subjektmi.

Pokiaľ ide o licenčné poplatky, rozšírenie rozsahu smernice na neprepojené podniky by bolo v súlade s cieľom uvedeným v článku 163 Zmluvy o ES, a to „*posilňovať vedeckú a technologickú základňu priemyslu Spoločenstva a podporovať jej konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni...*“

Treba pripomenúť, že rozšírenie rozsahu pôsobnosti by bolo v súlade s článkami 11 a 12 vzorového dohovoru o daniach organizácie OECD, v ktorom sa nerozlišuje medzi prepojenými a neprepojenými podnikmi.

Nakoniec by bolo potrebné posúdiť vplyvy tohto rozšírenia na rozpočet. Treba však spomenúť, že tieto vplyvy budú pravdepodobne obmedzené, keďže väčšina členských štátov sa už v rámci svojich domácich právnych predpisov alebo prostredníctvom dohôv o dvojitom zdanení s ostatnými členskými štátmi čiastočne alebo úplne vzdala svojich zdaňovacích práv.

#### 4. ZÁVER

Zatiaľ čo z prieskumu vyplýva, že celková implementácia prebehla uspokojivo, výsledky prieskumu však poukázali aj na niekoľko prípadov problematickej transpozície a výkladu, napr. vzhľadom na minimálne obdobie držania, daňový domicil vlastníka požitkov, prahovej hodnoty podielu, preklasifikácie skrytých ziskov, vzájomného vzťahu medzi smernicou o výplate úrokov a licenčných poplatkov a smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach a ustanovení o podvođe a zneužívaní.

Je takisto jasné, že sú potrebné ďalšie diskusie a usmernenia v súvislosti s kľúčovými koncepciami smernice s cieľom dosiahnuť jednotnosť pri výklade a znížiť úroveň právnej neistoty. Existuje potreba uvažovať o dôsledkoch nejednotnej implementácie a výkladu koncepcie „trvalých podnikov“ v kontexte smernice a existencii vymedzenia pojmu trvalý podnik, ktoré sa odchyľuje od článku 5 vzorového

dohovoru o daniach organizácie OECD, napr. pokiaľ ide o možné vylúčenie zastupiteľského trvalého podniku.

K zmenám a doplneniam, ktoré by mohli vylepšiť fungovanie smernice, patrí prepracovanie článku 1 ods. 3, čím by sa odstránila potenciálne neodôvodnená diskriminácia dcérskych spoločností voči trvalým podnikom. Pokiaľ ide o súdržnosť a konzistenciu, vysokou prioritou by jasne malo byť zosúladenie podmienok pre podiely v tejto smernici s podmienkami podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach a smernice o zlúčeníach. Teraz by bolo vhodné považovať nad rozšírením rozsahu pôsobnosti smernice na neprepojené podniky s cieľom posúdiť z toho vyplývajúci potenciál na dosiahnutie lisabonských cieľov.