



EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 25.11.2013
SWD(2013) 473 final

PRACOVNÍ DOKUMENT ÚTVARŮ KOMISE

SOUHRN POSOUZENÍ DOPADŮ

Průvodní dokument k

návrhu směrnice Rady,

**kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských
a dceřiných společností z různých členských států**

{COM(2013) 814 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

PRACOVNÍ DOKUMENT ÚTVARŮ KOMISE

SOUHRN POSOUZENÍ DOPADŮ

Průvodní dokument k

návrhu směrnice Rady,

kteřou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

1. PROCEDURÁLNÍ OTÁZKY A KONZULTACE SE ZÚČASTNĚNÝMI STRANAMI

Souvislosti v EU

Hybridní úvěrová opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy

V rámci své činnosti týkající se deformačních účinků nesouladu mezi daňovými systémy přezkoumala Skupina pro kodex chování hybridní formu dluhu mezi přidruženými společnostmi, tzv. úvěry s výnosem závislým na zisku. Problém byl v tom, že platby v rámci přeshraničních úvěrů s výnosem závislým na zisku byly považovány za odečitatelné z daní v členském státě plátce a za rozdělování zisků (dividend) osvobozené od daně v členské státě příjemce, což vedlo ke dvojímu nezdanění.

V květnu 2010 se Skupina pro kodex chování dohodla, že členský stát příjemce by měl uplatnit daňové zacházení (tj. jako dluh nebo vlastní kapitál), které platbám hybridních úvěrů uděluje členský stát plátce, aby se zamezilo dvojímu nezdanění (dok. č. 10033/10, FISC 47).

V říjnu 2011 však analýza Komise ukázala, že dohodnuté řešení je v rozporu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech¹. Jako řešení se nabízely dvě alternativy: i) vypracovat alternativní řešení ve Skupině pro kodex chování nebo ii) změnit směrnici o mateřských a dceřiných společnostech. Odborníci z členských států na svém zasedání v pracovní skupině Komise došli k závěru, že cílená změna směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vyhovuje členským státům lépe.

Akční plán pro posílení boje proti daňovým podvodům a únikům, který Komise přijala dne 6. prosince 2012 (COM(2012) 722), zahrnul tuto změnu jako činnost, která má být provedena v krátkodobém horizontu (v roce 2013). V návaznosti na akční plán uspořádala Komise v dubnu 2013 dvě konzultační schůzky odborníků z členských států a externích zainteresovaných subjektů ze soukromého sektoru, akademické obce, sdružení podniků a daňových sdružení, aby projednali dvě možné varianty.

V rámci varianty A1 by ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech byly vyňaty výplaty rozděleného zisku, které jsou odečitatelné v členském státě plátce. V rámci varianty A2 by výhody osvobození od daně ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech byly odepřeny výplatám rozděleného zisku, které jsou odečitatelné v členském státě plátce.

Osm z patnácti členských států, které se schůzek zúčastnily, výrazně podpořilo variantu A2. Jeden členský stát souhlasil se změnou směrnice o mateřských a dceřiných společnostech kvůli zlepšení její srozumitelnosti a nepatrně upřednostnil tuto variantu. Čtyři členské státy

¹ Směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (přepřacované znění), ve znění směrnice Rady 2013/13/EU, kterou se v důsledku přistoupení Chorvatské republiky upravují některé směrnice v oblasti daní.

uvedly, že by změnu směrnice akceptovaly za účelem jejího vyjasnění, i když se domnívají, že změna směrnice o mateřských a dceřiných společnostech není nutná. Jeden členský stát byl pro variantu A1. Jiný členský stát neupřednostňoval žádnou variantu, ale vyzval k rychlé změně. Čtyři členské státy se rozhodly schůzek neúčastnit.

Na schůzce zainteresovaných subjektů se názory lišily. Ačkoliv podle reakcí vyjádřených ve veřejné konzultaci z roku 2012 většina souhlasila s tím, že tento nesoulad mezi daňovými systémy je nežádoucí, někteří zástupci podniků nenazírají na dvojí nezdanění negativně. Respondenti nesouhlasili zejména s variantou A2, která údajně omezuje práva daňových poplatníků a členských států. Umožnění dvojího nezdanění bylo považováno za případně úmyslnou volbu členských států. Jiní zástupci podniků podpořili variantu A1. Nevládní organizace a představitelé akademické obce naopak většinou podpořili variantu A2.

Dne 21. května 2013 přijal Evropský parlament usnesení², v němž vyzval členské státy, aby využily akční plán Komise a plně provedly doporučení o agresivním daňovém plánování. Evropský parlament rovněž vyzval Komisi, aby řešila nesoulad mezi různými daňovými systémy a předložila návrh na revizi směrnice o mateřských a dceřiných společnostech za účelem revize ustanovení proti zneužívání a zamezení dvojímu nezdanění v EU.

Evropská rada ve svých závěrech z 22. května 2013 vyzvala k rychlému řešení některých daňových otázek a oznámila, že „Komise hodlá předložit návrh na revizi směrnice o mateřských a dceřiných společnostech do konce tohoto roku“³.

Ustanovení proti zneužívání daňového systému

Akční plán rovněž zavazuje Komisi k tomu, aby přezkoumala ustanovení proti zneužívání obsažená ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech, směrnici o úrocích a licenčních poplatcích a směrnici o fúzích s cílem naplnit hlavní principy obsažené v doporučení o agresivním daňovém plánování.

Doporučení navrhuje, aby členské státy přijaly obecné pravidlo proti zneužívání s úmyslem omezit praktiky agresivního daňového plánování, které spadají mimo rámec stávajících zvláštních pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Doporučení se však nevztahuje na směrnice o zdanění právnických osob, takže na jeho základní principy se bez legislativního opatření nelze spoléhat.

Návrh obecného pravidla proti zneužívání zachovává přístup uvedený v článku 13 navrhované směrnice, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí⁴. Konzultace s členskými státy a zainteresovanými subjekty se uskutečnily v dubnu 2013.

Čtyři z pěti členských států, které se ujaly slova, namítly, že by se obecné pravidlo proti zneužívání do těchto směrnic vkládat nemělo. Upřednostňovaly by vnitrostátní obecné pravidlo proti zneužívání. Dva z těchto států se rovněž domnívaly, že lze toto pravidlo zlepšit.

Jeden členský stát podpořil změnu všech tří směrnic, i když by bylo třeba obecné pravidlo proti zneužívání ještě rozpracovat. V písemném příspěvku tento členský stát později svou podporu změně směrnice o mateřských a dceřiných společnostech opět zopakoval, aby obecné pravidlo proti zneužívání muselo existovat.

Zainteresované subjekty se nedohodly, zda změnit směrnice pomocí obecného pravidla proti zneužívání, či nikoli, ale zástupci podniků dávali vesměs přednost vnitrostátnímu obecnému pravidlu proti zneužívání. Nevládní organizace a jeden zástupce podnikatelské sféry na

² Usnesení Evropského parlamentu ze dne 21. května 2013 o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům (2013/2060(INI)).

³ EUCO 75/1/13 REV 1.

⁴ COM(2013) 71 final ze dne 14. února 2013.

druhou stranu upřednostňovali začlenění ustanovení o obecném pravidlu proti zneužívání do směrnic.

Mezinárodní kontext

Narušování základu daně patří mezi aktuální politické problémy v mnoha zemích EU i mimo ni a bylo rovněž na programu nedávných jednání skupiny G20 a G8⁵ a také OECD, která se v současné době zabývá problémem narušování základu daně a přesouvání zisku (BEPS)⁶.

V březnu 2012 OECD rovněž zveřejnila zprávu nazvanou „Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues“, která zemím doporučila, aby zvážily přijetí nebo revizi pravidel, jež by odepřela výhody v případě některých hybridních opatření využívajících nesouladu mezi daňovými systémy. Hybridní opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy a arbitráž byly rovněž identifikovány jako klíčové prvky projektu BEPS⁷.

I když Komise uznává význam globálních řešení, musí EU řešit nesoulad mezi daňovými systémy a jeho zneužívání s ohledem na stávající právní předpisy EU a judikaturu Soudního dvora. Komise je toho názoru, že revize směrnice o mateřských a dceřiných společnostech může být důležitým příspěvkem k výše uvedenému projektu OECD, neboť by to představovalo osvědčený postup v boji proti narušování základu daně.

2. VYMEZENÍ PROBLÉMU

Popis problému

Hybridní úvěrová opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy

Hybridní úvěrová opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy jsou finanční nástroje, které mají vlastnosti jak dluhu, tak vlastního kapitálu. V důsledku rozdílné daňové kvalifikace hybridních úvěrů (dluh nebo vlastní kapitál) v jednotlivých členských státech jsou platby v rámci přeshraničního hybridního úvěru považovány v jednom členském státě za daňově odečitatelné náklady (členský stát plátce) a v jiném členském státě za rozdělování zisků (dividend) osvobozené od daně (členský stát příjemce), což vede k nežádoucímu dvojímu nezdanění.

Ustanovení proti zneužívání daňového systému

Ustanovení čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech již členskými státy umožňuje přijímat vnitrostátní opatření proti zneužívání daňových předpisů. Stávající opatření členských států proti zneužívání daňového systému jsou však velmi různorodá, jelikož byla navržena k řešení konkrétních problémů členských států a rysů jejich daňových systémů, což vede k nedostatečné jasnosti pro daňové poplatníky i pro daňové správy. Současná situace by mohla potenciálně vést k nesprávnému použití směrnice, pokud by opatření proti zneužívání daňových systémů v některých členských státech byla méně přísná nebo by neexistovala vůbec.

Koho se problém týká?

⁵ Prohlášení vedoucích představitelů zemí skupiny G20 po skončení jednání konaného ve dnech 18.–19. června 2012; komuniké ministrů financí a guvernérů centrálních bank zemí skupiny G20 z jednání konaných ve dnech 5.–6. listopadu 2012, 15.–16. února 2013 a 18.–19. dubna 2013; společné prohlášení ministrů financí Spojeného království a Německa před zahájením jednání skupiny G20 v listopadu 2012; komuniké ze summitu vedoucích představitelů zemí skupiny G8 konaného ve dnech 17.–18. června 2013.

⁶ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

⁷ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

Problém se týká členských států z důvodu poklesu daňových příjmů. Problém se týká podniků, protože velké podniky s přeshraniční činností, které si mohou dovolit platit za sofistikované daňové režimy, mají konkurenční výhodu oproti malým a středním podnikům a velkým podnikům, které nepoužívají agresivní daňové plánování. Občané jsou nepřímo ovlivněni snížením rozpočtu na veřejné služby a sociální dávky. Důvěra veřejnosti ve spravedlnost daňového systému může být ovlivněna schopností některých daňových poplatníků těžit z tohoto nesouladu.

Subsidiarita a proporcionalita

Tato iniciativa se snaží řešit některá hybridní finanční opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy, a to za použití směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, a zavést obecné pravidlo proti zneužívání v zájmu ochrany uplatňování této směrnice.

Tyto cíle vyžadují změnu směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Co se týče přímých daňových záležitostí, tvoří příslušný právní základ článek 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU), podle kterého může Komise vydávat směrnice o sbližování předpisů členských států, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.

Cíle iniciativy nemohou členské státy dostatečně dosáhnout jednostranně. Jsou to právě rozdíly v právních předpisech jednotlivých členských států týkající se zdanění hybridního financování, které daňovým poplatníkům, zejména skupinám společností, umožňují používat strategie přeshraničního daňového plánování, jež vedou k narušení kapitálových toků a hospodářské soutěže na vnitřním trhu. Navrhované změny jsou proto v souladu se zásadou subsidiarity. Navrhované změny jsou rovněž v souladu se zásadou proporcionality, neboť nepřekračují rámec toho, co je zapotřebí k řešení patřičných otázek a tím i k dosažení cílů Smluv, zejména řádného a účinného fungování vnitřního trhu.

3. CÍLE

Hybridní úvěrová opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy

Cílem iniciativy je, aby všechny podniky platily daň z realizovaných zisků v dotčeném členském státě EU a nemohly uniknout zdanění zneužíváním mezer z hybridního financování v přeshraničních situacích. Iniciativa se snaží zajistit účinná opatření proti dvojímu nezdanění v této oblasti. Uplatňování směrnice o mateřských a dceřiných společnostech by nemělo těmto opatřením neúmyslně bránit.

Ustanovení proti zneužívání daňového systému

Iniciativa poskytne jistotu a srozumitelnost pro daňové poplatníky a pro daňové správy a zajistí, aby podniky nepatříčně nezneužívaly výhody ustanovení směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

4. MOŽNÉ VARIANTY

Hybridní úvěrová opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy

Jsou zvažovány následující varianty:

Varianta A0: Žádná opatření (základní scénář)

Varianta A1: Výplaty rozděleného zisku, které jsou odečitatelné v členském státě plátce, budou ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech vyňaty.

Varianta A2: Výhody osvobození od daně ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech by byly odeprýeny výplatám rozděleného zisku, které jsou

odečitatelné v členském státě plátce. Členský stát přijímající společnosti (mateřské společnosti nebo stálé provozovny mateřské společnosti) proto zdání část výplaty rozděleného zisku, která je odečitatelná v členském státě vyplácející dceřiné společnosti.

Ustanovení proti zneužívání daňového systému

Za účelem srozumitelnosti a jistoty se zvažují tyto alternativní způsoby, jak zlepšit ustanovení proti zneužívání daňového systému ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech:

Varianta B0: Žádná opatření (základní scénář)

Varianta B1: Aktualizace stávajících ustanovení proti zneužívání daňového systému obsažených ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech s ohledem na obecné pravidlo proti zneužívání navrhované v doporučení o agresivním daňovém plánování z prosince 2012. Směrnice by byla změněna tak, aby zahrnovala doporučené společné pravidlo proti zneužívání. Podle této varianty by se členské státy mohly rozhodnout, zda pravidlo proti zneužívání přijmou, či nikoliv.

Varianta B2: Stejná jako varianta B1, ale navíc s tím, že podle této varianty by členské státy měly povinnost společné pravidlo proti zneužívání přijmout.

5. ANALÝZA DOPADŮ

Hybridní finanční opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy

Následující tabulka shrnuje analýzu dopadů (na škále od --- po +++).

Očekávaný dopad			
	Varianta A0: žádná opatření	Varianta A1: vynětí plateb hybridních úvěrů ze směrnice o mateřských a dceřiných společnostech*	Varianta A2: vynětí plateb hybridních úvěrů z výhod osvobození od daně v rámci směrnice o mateřských a dceřiných společnostech
Účinnost při dosažení cíle	=	+	+++
Čtyři svobody	=	=	=
Hospodářský dopad	=	+	+++
Sociální dopad	=	+	++
Dopad na daňové poplatníky a daňové správy	=	+	+++
Dopad na rozpočet EU	=	=	=

Dopad na další strany	=	=	=
-----------------------	---	---	---

* Očekávané dopady by byly stejné jako u varianty A2, pokud by všechny členské státy provedly pokyny Skupiny pro kodex chování.

Ustanovení proti zneužívání daňového systému

Následující tabulka shrnuje analýzu dopadů (na škále od --- po +++).

Očekávaný dopad			
	Varianta B0: žádná opatření*	Varianta B1: nepovinné ustanovení proti zneužívání ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech*	Varianta B2: povinné ustanovení proti zneužívání ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech
Účinnost při dosažení cíle	=	+	+++
Čtyři svobody	=	+	+
Hospodářský dopad	=	=	+
Sociální dopad	=	=	=
Dopad na daňové poplatníky a daňové správy	=	+	+
Dopad na rozpočet EU	=	=	=
Dopad na další strany	=	=	=

* Očekávané dopady by byly stejné jako u varianty B2, pokud by všechny členské státy provedly doporučené pravidlo proti zneužívání.

6. POROVNÁNÍ VARIANT

Hybridní finanční opatření využívající nesouladu mezi daňovými systémy

Varianta A0 by neřešila problém dvojího nezdanění ani by členským státům neumožnila provést do svých vnitrostátních právních předpisů politicky dohodnuté řešení Skupiny pro kodex chování. Základní scénář je proto takový, že mezera bude i nadále existovat.

Varianta A1 by byla v souladu s řešením přijatým ve směrnici o úrocích a licenčních poplatcích, avšak neřeší možné dvojí nezdanění způsobené hybridními finančními platbami, takže každý členský stát by musel své vnitrostátní předpisy přizpůsobit pokynům Skupiny pro kodex chování vlastním způsobem.

Varianta A2 by byla v boji proti hybridním finančním opatřením účinnější než varianta A1 a zajistila by jednotné zacházení v celé EU⁸.

Varianta A2 by pomohla dosáhnout základního cíle směrnice o mateřských a dceřiných společnostech, tj. vytvořit rovné podmínky mezi skupinami společností v různých členských státech a skupinami ve stejném členském státě. Zvýšení přeshraničních investic umožňuje přeshraničním skupinám použít hybridní finanční nástroje k využití nesouladu mezi daňovými systémy jednotlivých států. To vede k narušení hospodářské soutěže mezi přeshraničními a vnitrostátními skupinami v rámci EU, což je v rozporu s účelem směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

Varianta A2 je navíc v souladu s doporučeními OECD a se současným politickým přístupem v EU i mimo ni vůči narušování základu daně a agresivnímu daňovému plánování.

Preferovanou variantou je proto varianta A2.

Ustanovení proti zneužívání daňového systému

Varianta B0 by nezajistila srozumitelnost a jistotu ohledně ustanovení proti zneužívání daňového systému. Nezabránila by ani nevhodnému použití směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

Varianta B1 by zajistila srozumitelnost, neboť ustanovení by bylo uvedeno do souladu s judikaturou Soudního dvora ohledně zneužívání práv, ale nezamezila by zneužití směrnice o mateřských a dceřiných společnostech.

Varianta B2 je jedinou variantou, která by zamezila zneužití směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Tato varianta by rovněž byla účinnější než varianta B1 při dosažení společné normy pro ustanovení proti zneužívání daňového systému, která by zamezila zneužívání směrnice o mateřských a dceřiných společnostech. Společné ustanovení proti zneužívání daňového systému ve všech členských státech by zajistilo srozumitelnost a jistotu pro všechny daňové poplatníky i daňové správy. Varianta B2 by zajistila, že opatření proti zneužívání přijatá a provedená členskými státy EU nebudou znamenat žádný problém s dodržováním předpisů EU.

Preferovanou variantou je proto varianta B2.

7. SLEDOVÁNÍ A HODNOCENÍ

Pro Komisi je zavedenou praxí, že sleduje provádění směrnic EU v členských státech. Právní změny předpokládané v této iniciativě jsou natolik zřejmé, že není nutné vypracovávat studii o tom, zda jsou cíle iniciativy splněny. Stačí sledovat, zda členské státy skutečně provedly pravidla do vnitrostátních právních předpisů.

⁸ V Radě je projednáván návrh na srovnání podílu na kapitálu ve směrnici o úrocích a licenčních poplatcích na 10% podíl uvedený ve směrnici o mateřských a dceřiných společnostech – návrh směrnice Rady o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (přepřacované znění) (KOM(2011) 714).