



EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 25. 11. 2013
SWD(2013) 473 final

PRACOVNÝ DOKUMENT ÚTVAROV KOMISIE

ZHRNUTIE POSÚDENIA VPLYVU

Sprievodný dokument

Návrh smernice Rady,

**ktorým sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom
v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch**

{COM(2013) 814 final}

{SWD(2013) 474 final}

{SWD(2013) 475 final}

PRACOVNÝ DOKUMENT ÚTVAROV KOMISIE

ZHRNUTIE POSÚDENIA VPLYVU

Sprievodný dokument

Návrh smernice Rady,

ktorým sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch

1. PROCEDURÁLNE OTÁZKY A KONZULTÁCIE SO ZAJAHOVANÝMI STRANAMI

Kontext EÚ

Hybridné úverové nesúrodé opatrenia

Skupina pre kódex správania v rámci svojej činnosti týkajúcej sa rušivých vplyvov nesúrodých opatrení preskúmala hybridnú formu zadlženia medzi pridruženými spoločnosťami, ktorá sa nazýva účastnícke úvery (profit participating loan – PPL). Problém spočíval v tom, že platby v rámci cezhraničných PPL sa vo východiskovom členskom štáte mohli odpočítať zo základu dane a v prijímajúcom členskom štáte sa považovali za rozdelenie zisku oslobodené od dane (dividenda), čo viedlo k dvojitému nezdaneniu.

V máji 2010 skupina pre kódex správania odsúhlasila, že prijímajúci členský štát by sa mal v prípade platieb v rámci hybridných úverov pridržať ich daňovej klasifikácie východiskovým členským štátom (t. j. dlh alebo kapitál) s cieľom zamedziť dvojitému nezdaneniu (dok. 10033/10 FISC 47).

V októbri 2011 však z analýzy Komisie vyplynulo, že toto schválené riešenie je v rozpore so smernicou o materských a dcérskych spoločnostiach¹. Existovali dve alternatívy, ako tento problém riešiť: i) vypracovať alternatívne riešenie v rámci skupiny pre kódex správania alebo ii) zmeniť smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach. Odborníci z členských štátov na stretnutí v rámci pracovnej skupiny Komisie dospeli k záveru, že členské štáty by uprednostnili cieľnú zmenu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Akčný plán na posilnenie boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ktorý Komisia prijala 6. decembra 2012 [COM(2012) 722], zahŕňal túto zmenu ako opatrenie, ktoré sa má prijať v krátkodobom horizonte (2013). V nadväznosti na akčný plán usporiadala Komisia v apríli 2013 dve stretnutia na účely konzultácie s odborníkmi z členských štátov a externými zainteresovanými stranami zastupujúcimi súkromný sektor, akademickú obec, obchodné organizácie, daňové združenia s cieľom prediskutovať dve možnosti politiky.

V prípade možnosti A1 by boli platby súvisiace s rozdelením zisku a odpočítateľné vo východiskovom členskom štáte vyňaté z pôsobnosti ustanovení smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. V prípade možnosti A2 by sa oslobodenie od dane podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach nevzťahovalo na platby v rámci rozdelenia zisku, ktoré sú odpočítateľné vo východiskovom členskom štáte.

¹ Smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (prepracované znenie) zmenená smernicou Rady 2013/13/EÚ, ktorou sa z dôvodu pristúpenia Chorvátskej republiky upravujú určité smernice v oblasti daní.

Osem z pätnástich členských štátov, ktoré sa zúčastnili stretnutia, jednoznačne podporili možnosť A2. Jeden členský štát súhlasil so zmenou smernice o materských a dcérskych spoločnostiach v záujme lepšej zrozumiteľnosti, pričom sa mierne priklonil na stranu tejto možnosti. Štyri členské štáty sa vyjadrili, že by súhlasili so zmenou v záujme lepšej zrozumiteľnosti, hoci sa domnievajú, že smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach nie je potrebné meniť. Jeden členský štát sa vyjadril v prospech možnosti A1. Ďalší členský štát bol otvorený obom možnostiam a požadoval okamžitú zmenu smernice. Štyri členské štáty sa stretnutia nezúčastnili.

Na stretnutí zainteresovaných strán odznali rôzne názory. Hoci sa odpovede poskytnuté v rámci verejnej konzultácie v roku 2012 vo všeobecnosti zhodovali v tom, že takéto nesúrodé opatrenia sú nežiaduce, niektorí zástupcovia podnikateľského sektora nevnímali dvojité nezdanenie negatívne. Najhoršie bola vnímaná možnosť A2 ako možnosť obmedzujúca práva daňovníkov a členských štátov. Povolenie dvojitého nezdanenia sa pokladalo za možné zámerné rozhodnutie členských štátov. Iní zástupcovia podnikateľského sektora podporili možnosť A1. Naopak mimovládne organizácie a akademici vo všeobecnosti podporovali možnosť A2.

Európsky parlament prijal 21. mája 2013 uznesenie², v ktorom naliehal na členské štáty, aby prijali akčný plán Komisie a v plnom rozsahu sa riadili Odporúčaním v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním. Európsky parlament takisto vyzval Komisiu, aby sa zaoberala rozdielmi medzi rôznymi daňovými systémami a predložila návrh na revíziu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach s cieľom revidovať ustanovenie proti zneužívaniu a zabrániť dvojitému nezdaneniu v EÚ.

Európska rada vo svojich záveroch z 22. mája 2013 vyzvala k zabezpečeniu rýchleho pokroku v určitých daňových otázkach a oznámila, že „Komisia chce do konca tohto roku predložiť návrh revízie smernice o „materských a dcérskych spoločnostiach““³.

Ustanovenie proti zneužívaniu

Akčný plán zároveň zaväzuje Komisiu preskúmať ustanovenia proti zneužívaniu v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach, smernici o úrokoch a licenčných poplatkoch a smernici o fúziách s cieľom uplatniť základné zásady, z ktorých sa vychádza v Odporúčaní v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním.

V odporúčaní sa navrhuje, aby členské štáty prijali všeobecné pravidlo proti zneužívaniu s cieľom pôsobiť proti agresívnemu daňovému plánovaniu, na ktoré sa nevzťahujú existujúce osobitné pravidlá na boj proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Odporúčanie sa však nevzťahuje na smernice týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb, takže bez legislatívnych zmien nemožno uplatniť zásady, na ktorých je založené.

Návrh všeobecného pravidla proti zneužívaniu sa riadi prístupom prijatým v článku 13 navrhovanej smernice, ktorou sa vykonáva posilnená spolupráca v oblasti dane z finančných transakcií⁴. Konzultácie s členskými štátmi a zainteresovanými stranami sa uskutočnili v apríli 2013.

Štyri z piatich členských štátov, ktoré sa k tejto otázke vyjadrili, tvrdili, že všeobecné pravidlo proti zneužívaniu by sa nemalo stať súčasťou smerníc. Uprednostnili by prijatie všeobecných pravidiel proti zneužívaniu na vnútroštátnej úrovni. Dva členské štáty sa zároveň domnievali, že by sa všeobecné pravidlo proti zneužívaniu mohlo vylepšiť.

² Uznesenie Európskeho parlamentu z 21. mája 2013 o boji proti daňovým podvodom, daňovým únikom a daňovým rajom (2013/2060(INI)).

³ EUCO 75/1/13 REV 1.

⁴ COM(2013) 71 final, 14. februára 2013.

Jeden členský štát podporil zmenu všetkých troch smerníc, hoci by bolo potrebné vypracovať všeobecné pravidlo proti zneužívaniu. Tento členský štát neskôr v písomnom príspevku zopakoval svoju podporu zmeny smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, ktorou by sa ustanovila povinnosť zaviesť pravidlo proti zneužívaniu.

Zainteresované strany sa nezhodli v otázke, či by sa smernice mali zmeniť zavedením všeobecného pravidla proti zneužívaniu alebo nie, ale zástupcovia podnikateľského sektora vo všeobecnosti uprednostnili skôr zavedenie vnútroštátnych všeobecných pravidiel proti zneužívaniu. Na druhej strane mimovládne organizácie a jeden zástupca podnikateľského sektora boli za zavedenie doložky o všeobecnom pravidle proti zneužívaniu do smerníc.

Medzinárodný kontext

Problém narušania základu dane z príjmu právnických osôb má vysokú prioritu v politickom programe mnohých krajín EÚ aj mimo EÚ, a takisto bol na programe posledných stretnutí krajín skupiny G20 a G8⁵, ako aj stretnutí krajín organizácie OECD, ktorá sa v súčasnosti zaoberá problémom narušania základu dane a presunu ziskov⁶.

V marci 2012 OECD uverejnila aj správu s názvom „Hybridné nesúrodé opatrenia: daňová politika a otázky dodržiavania právnych predpisov“, v ktorej krajinám odporučila, aby zvážili zavedenie alebo revíziu predpisov, ktorými by odstránili výhody v prípade určitých hybridných nesúrodých opatrení. Hybridné nesúrodé opatrenia a arbitráž sú zároveň hlavným prvkom projektu, ktorý sa zaoberá problémom narušania základu dane a presunu ziskov⁷.

Hoci Komisia uznáva dôležitosť globálnych riešení, je potrebné, aby sa EÚ zaoberala otázkou nesúrodých opatrení a zneužívania, pričom musí zohľadniť existujúce právne predpisy EÚ a judikatúru Súdneho dvora. Komisia sa domnieva, že revízia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach môže významne prispieť k činnosti OECD pri riešení problému narušania základu dane a presunu ziskov, keďže by predstavovala osvedčený postup v rámci boja proti narúšaniu základu dane.

2. VYMEDZENIE PROBLÉMU

Opis problému

Hybridné úverové nesúrodé opatrenia

Hybridné úverové opatrenia sú finančné nástroje, ktoré majú dlhové aj kapitálové vlastnosti. V dôsledku rôznej daňovej klasifikácie hybridných úverov (dlh alebo kapitál) členskými štátmi sa platby v rámci cezhraničného hybridného úveru považujú za výdavky odpočítateľné od základu dane v jednom členskom štáte (členský štát platiteľa) a za rozdelenie zisku oslobodené od dane (dividenda) v druhom členskom štáte (členský štát príjemcu platby), čo vedie k nežiaducemu dvojitému nezdaneniu.

Ustanovenie proti zneužívaniu

V článku 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach sa už členským štátom umožňuje prijať ustanovenia proti zneužívaniu na vnútroštátnej úrovni. Existujúce opatrenia členských štátov na zabránenie zneužívaniu sú však veľmi rôznorodé, keďže boli zamerané na

⁵ Záverečné vyhlásenia vedúcich predstaviteľov krajín G20 vydané na stretnutí 18. – 19. júna 2012; komuniké ministrov financií a guvernérov centrálnych bánk krajín G20 vydané na stretnutí 5. – 6. novembra 2012, 15. – 16. februára 2013 a 18. – 19. apríla 2013; spoločné vyhlásenie ministra financií Spojeného kráľovstva a ministra financií Nemecka zo stretnutia krajín G20 v novembri 2012; komuniké vedúcich predstaviteľov krajín G8 vydané na samite 17. – 18. júna 2013.

⁶ OECD, Riešenie problému narušania základu dane a presunu ziskov, 2013.

⁷ OECD, Akčný plán k narúšaniu základu dane a presunu ziskov, 2013,

riešenie osobitných problémov členských štátov a črt ich daňových systémov, v dôsledku čoho neboli dostatočne zrozumiteľné pre daňovníkov a pre orgány daňovej správy. Súčasná situácia by potenciálne mohla viesť k nesprávnemu používaniu smernice v prípade, že v niektorých členských štátoch by ustanovenia proti zneužívaniu boli menej prísne alebo by neexistovali.

Koho sa daný návrh dotkne?

Dotkne sa členských štátov, pretože ich daňové príjmy sú nižšie. Podnikov sa tento návrh dotkne, pretože veľké spoločnosti s cezhraničnými operáciami, ktoré si môžu dovoliť zaplatiť inteligentné daňové schémy, majú konkurenčnú výhodu v porovnaní s malými a strednými podnikmi a veľkými podnikmi, ktoré nie sú zapojené do agresívneho daňového plánovania. Občanov sa návrh dotkne nepriamo, a to v dôsledku zníženia rozpočtu na verejné služby a sociálne dávky. Dôvera verejnosti v spravodlivosť daňového systému môže byť ovplyvnená schopnosťou niektorých daňovníkov využívať výhody plynúce z nesúrodých opatrení.

Subsidiarita a proporcionalita

Cieľom tejto iniciatívy je riešiť určité finančné hybridné nesúrodé opatrenia, ktoré využívajú smernicu o materských a dcérskych spoločnostiach, a zaviesť všeobecné pravidlo proti zneužívaniu na ochranu fungovania tejto smernice.

Tieto ciele si vyžadujú zmenu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. V otázkach priamych daní je relevantným právnym základom článok 115 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ), podľa ktorého môže Komisia vydať smernice na aproximáciu predpisov členských štátov, ktoré priamo ovplyvňujú fungovanie vnútorného trhu.

Členské štáty nemôžu jednostranne uspokojivo splniť ciele iniciatívy. Práve rozdiely vo vnútroštátnych právnych predpisoch týkajúcich sa daňového zaobchádzania s hybridným financovaním umožňujú daňovníkom, najmä skupinám podnikov, využívať cezhraničné stratégie daňového plánovania, ktoré vedú k narúšaniu kapitálových tokov a hospodárskej súťaže na vnútornom trhu. Navrhované zmeny sú preto v súlade so zásadou subsidiarity. Navrhované zmeny sú zároveň v súlade so zásadou proporcionality, pretože nepresahujú rámec toho, čo je potrebné na riešenie daných problémov, a teda na dosiahnutie cieľov zmlúv, najmä riadneho a účinného fungovania vnútorného trhu.

3. CIELE

Hybridné úverové nesúrodé opatrenia

Cieľom iniciatívy je, aby boli všetky spoločnosti zdaňované na základe realizovaných ziskov v príslušnom členskom štáte EÚ a aby sa spoločnosti nemohli vyhnúť zdaneniu využívaním medzier vytvorených využívaním hybridného financovania v cezhraničných situáciách. Iniciatíva je zameraná na zabezpečenie účinných opatrení proti dvojitému nezdaneniu v tejto oblasti. Uplatňovanie smernice o materských a dcérskych spoločnostiach by nemalo neúmyselne takýmto opatreniam brániť.

Ustanovenie proti zneužívaniu

Cieľom iniciatívy je zaručiť istotu a zrozumiteľnosť pre daňovníkov a orgány daňovej správy a zabezpečiť, aby podniky nezneužívali ustanovenia smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

4. MOŽNOSTI POLITIKY

Hybridné úverové nesúrodé opatrenia

Zvažovali sa tieto možnosti politiky:

Možnosť A0: Žiadne opatrenia (základný scenár)

Možnosť A1: Platby v rámci rozdelenia zisku, ktoré sú odpočítateľné vo východiskovom členskom štáte, by boli z pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach vyňaté.

Možnosť A2: Oslobodenie od dane podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach by sa nevzťahovalo na platby v rámci rozdelenia zisku, ktoré sú odpočítateľné vo východiskovom členskom štáte. Členský štát prijímajúcej spoločnosti (materská spoločnosť alebo stála prevádzkareň materskej spoločnosti) zdaní tú časť platieb v rámci rozdelenia zisku, ktorá je odpočítateľná v členskom štáte platiacej dcérskej spoločnosti.

Ustanovenie proti zneužívaniu

Na účely zrozumiteľnosti a istoty sa zvažujú tieto alternatívne spôsoby vylepšenia ustanovenia proti zneužívaniu v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach:

Možnosť B0: Žiadne opatrenia (základný scenár)

Možnosť B1: Aktualizácia súčasných ustanovení proti zneužívaniu uvedených v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach zavedením všeobecného pravidla proti zneužívaniu, ktoré bolo navrhnuté v Odporúčaní v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním z decembra 2012. Smernica by bola zmenená tak, aby zahŕňala odporúčané spoločné pravidlo proti zneužívaniu. V prípade tejto možnosti by sa členské štáty mohli rozhodnúť, či prijmú pravidlo proti zneužívaniu alebo nie.

Možnosť B2: Rovnako ako v prípade možnosti B1 s tým rozdielom, že v prípade tejto možnosti by členské štáty mali povinnosť prijať spoločné pravidlo proti zneužívaniu.

5. ANALÝZA VPLYVOV

Hybridné finančné nesúrodé opatrenia

V nasledujúcej tabuľke je zhrnutá analýza vplyvov (vzostupne od --- po +++)

Očakávaný vplyv			
	Možnosť A0: žiadne opatrenia	Možnosť A1: vyňatie platieb v rámci hybridných úverov z pôsobnosti smernice o materských a dcérskych spoločnostiach*	Možnosť A2: vyňatie platieb v rámci hybridných úverov z uplatňovania oslobodenia od dane podľa smernice o materských a dcérskych spoločnostiach
Účinnosť na účely dosiahnutia cieľa politiky	=	+	+++

Štyri slobody	=	=	=
Ekonomický vplyv	=	+	+++
Sociálny vplyv	=	+	++
Vplyv na daňovníkov/daňové správy	=	+	+++
Vplyv na rozpočet EÚ	=	=	=
Vplyv na ostatné strany	=	=	=

* Očakávané vplyvy by boli rovnaké ako v prípade možnosti A2, ak by všetky členské štáty implementovali usmernenia skupiny pre kódex správania.

Ustanovenie proti zneužívaniu

V nasledujúcej tabuľke je zhrnutá analýza vplyvov (vzostupne od --- po +++)

Očakávaný vplyv			
	Možnosť B0: žiadne opatrenia*	Možnosť B1: nepovinné ustanovenie zneužívaniu smernici o materských a dcérskych spoločnostiach* proti v	Možnosť B2: povinné ustanovenie proti zneužívaniu v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach*
Účinnosť na účely dosiahnutia cieľa politiky	=	+	+++
Štyri slobody	=	+	+
Ekonomický vplyv	=	=	+
Sociálny vplyv	=	=	=
Vplyv na daňovníkov/daňové správy	=	+	+
Vplyv na rozpočet EÚ	=	=	=
Vplyv na ostatné strany	=	=	=

* Očakávané vplyvy by boli rovnaké ako v prípade možnosti B2, ak by všetky členské štáty zaviedli odporúčané pravidlo proti zneužívaniu.

6. POROVNANIE MOŽNOSTÍ

Hybridné finančné nesúrodé opatrenia

Možnosťou A0 by sa neriešil problém dvojitého nezdanenia, ani by sa ňou členským štátom neumožňovalo zaviesť do ich vnútroštátnych právnych predpisov riešenie politicky schválené v skupine pre kódex správania. Základný scenár by preto znamenal, že v právnych predpisoch by zostala medzera.

Možnosť A1 by bola v súlade s riešením prijatým v smernici o úrokoch a licenčných poplatkoch, ale neriešilo by sa ňou možné dvojité nezdanenie spôsobené hybridnými finančnými platbami, takže každý členský štát by musel samostatne prispôsobiť svoje vnútroštátne predpisy usmerneniam skupiny pre kódex správania.

Možnosť A2 by bola účinnejšia ako možnosť A1, pokiaľ ide o zabránenie hybridným finančným opatreniam, a zabezpečila by sa ňou konzistentnosť zaobchádzania v celej EÚ⁸.

Možnosť A2 by pomohla dosiahnuť základný cieľ smernice o materských a dcérskych spoločnostiach, t. j. vytvoriť rovnaké podmienky pre skupiny spoločností v rôznych členských štátoch a skupiny v tom istom členskom štáte. Zvýšenie cezhraničných investícií umožňuje cezhraničným skupinám využívať hybridné finančné nástroje na zneužívanie rozdielov medzi rôznymi vnútroštátnymi daňovými systémami. To spôsobuje narušanie hospodárskej súťaže medzi cezhraničnými a vnútroštátnymi skupinami v rámci EÚ, čo je v rozpore s účelom smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Navyše možnosť A2 by bola v súlade s odporúčaniami OECD a súčasným politickým prístupom v EÚ aj mimo EÚ, ktorý je zameraný proti narúšaniu základu dane a agresívnemu daňovému plánovaniu.

Uprednostnenou možnosťou je teda možnosť A2.

Ustanovenie proti zneužívaniu

Možnosťou B0 by sa nezabezpečila zrozumiteľnosť a istota, pokiaľ ide o ustanovenia proti zneužívaniu. Nezabránilo by sa ňou ani zneužívaniu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Možnosťou B1 by sa zabezpečila zrozumiteľnosť, pretože ustanovenie by sa zosúladiť s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie v oblasti zneužívania práv, nezabránilo by sa však zneužívaniu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.

Možnosť B2 je jedinou možnosťou, ktorou by sa zabránilo zneužívaniu smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Táto možnosť by zároveň bola účinnejšia ako možnosť B1, pokiaľ ide o dosiahnutie spoločného štandardu v oblasti ustanovení proti zneužívaniu, keďže by sa ňou riešil problém zneužívania smernice o materských a dcérskych spoločnostiach. Spoločným ustanovením proti zneužívaniu vo všetkých členských štátoch by sa zabezpečila zrozumiteľnosť a istota pre všetkých daňovníkov a orgány daňovej správy. Možnosťou B2 by sa zabezpečilo, že prijatím a vykonávaním opatrení zo strany členských štátov EÚ určených na zabránenie zneužívaniu by nevznikol problém nesúlady v rámci EÚ.

Uprednostnenou možnosťou je teda možnosť B2.

⁸ V Rade je pripravený na schválenie návrh, ktorý má zosúladiť výšku podielu kapitálu stanovenú v smernici o úrokoch a licenčných poplatkoch s 10 % výškou uvedenou v smernici o materských a dcérskych spoločnostiach. Návrh smernice o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi pridruženými spoločnosťami rôznych členských štátov (prepracované znenie) (KOM (2011) 714).

7. MONITOROVANIE A HODNOTENIE

Je zaužívanou praxou, že Komisia monitoruje ako členské štáty vykonávajú smernice EÚ. Plánované právne zmeny v dôsledku iniciatívy sú natoľko jednoznačné, že nie je potrebné vypracovať štúdiu s cieľom zistiť, či sú ciele iniciatívy splnené. Stačí monitorovať, či členské štáty skutočne transponovali pravidlá do vnútroštátnych predpisov.