

I

(Legislatívne akty)

SMERNICE

SMERNICA RADY (EÚ) 2016/1164

z 12. júla 2016,

ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu

RADA EURÓPSKEJ ÚNIE,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 115,

so zreteľom na návrh Európskej komisie,

po postúpení návrhu legislatívneho aktu národným parlamentom,

so zreteľom na stanovisko Európskeho parlamentu ⁽¹⁾,

so zreteľom na stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru ⁽²⁾,

konajúc v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom,

keďže:

- (1) Súčasnú politickú priority v oblasti medzinárodného zdaňovania zdôrazňujú nutnosť zabezpečiť, aby sa daň platila tam, kde sa zisky a hodnota vytvárajú. Je preto nevyhnutné obnoviť dôveru v spravodlivosť daňových systémov a vládam umožniť, aby mohli účinne uplatňovať svoju daňovú suverenitu. Tieto nové politické ciele premietla Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) do konkrétnych akčných odporúčaní v rámci iniciatívy proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (ďalej len „BEPS“). Európska rada vo svojich záveroch z 13. – 14. marca 2013 a 19. – 20. decembra 2013 privítala túto prácu. V reakcii na potrebu spravodlivejšieho zdaňovania Komisia vo svojom oznámení zo 17. júna 2015 stanovuje akčný plán pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie príjmov právnických osôb v Európskej únii.
- (2) Záverečné správy o 15 akčných bodoch OECD proti BEPS boli zverejnené 5. októbra 2015. Rada tento výsledok privítala vo svojich záveroch z 8. decembra 2015. V záveroch Rady sa zdôraznilo, že je potrebné nájsť spoločné, avšak flexibilné riešenia na úrovni EÚ, ktoré budú v súlade so závermi OECD v oblasti BEPS. Okrem toho sa v záveroch podporilo efektívne a urýchlené koordinované vykonávanie opatrení na úrovni EÚ zameraných proti BEPS a vyjadril sa názor, že smernice EÚ by podľa možnosti mali byť na úrovni EÚ prednostným nástrojom na vykonávanie záverov OECD v oblasti BEPS. V záujme dobrého fungovania vnútorného trhu má zásadný význam,

⁽¹⁾ Zatiaľ neuverejnené v úradnom vestníku.

⁽²⁾ Zatiaľ neuverejnené v úradnom vestníku.

aby členské štáty splnili aspoň svoje záväzky v rámci iniciatívy proti BEPS a všeobecnejšie, aby prijali opatrenia, ktoré budú odrádzať od praktík vyhýbania sa daňovým povinnostiam a ktorými sa zaisťujú spravodlivé a účinné zdaňovanie v Únii dostatočne koherentným a koordinovaným spôsobom. Na trhu, ktorý tvoria vysoko integrované ekonomiky, sú potrebné spoločné strategické prístupy a koordinovaná činnosť, aby sa zabezpečilo lepšie fungovanie vnútorného trhu a maximalizovali sa pozitívne účinky iniciatívy proti BEPS. Navyše len prostredníctvom spoločného rámca by bolo možné zabrániť fragmentácii trhu a ukončiť existujúce nesúlady a narušenia trhu. Napokon, vnútroštátnymi vykonávacími opatreniami, ktoré by boli v súlade so spoločnou líniou v celej Únii, by sa daňovníkom poskytla právna istota, že uvedené opatrenia by boli zlučiteľné s právom Únie.

- (3) Je potrebné stanoviť pravidlá s cieľom posilniť priemernú úroveň ochrany proti agresívnemu daňovému plánovaniu na vnútornom trhu. Keďže by tieto pravidlá mali byť zlučiteľné s 28 samostatnými systémami zdaňovania príjmov právnických osôb, mali by sa obmedzovať na všeobecné ustanovenia, pričom vykonávanie by sa malo ponechať na členské štáty, pretože je vhodnejšie, aby vymedzili špecifické prvky uvedených pravidiel tak, aby čo najlepšie zodpovedali ich systémom zdaňovania príjmov právnických osôb. Tento cieľ by sa dal dosiahnuť vytvorením minimálnej úrovne ochrany pre vnútroštátne systémy zdaňovania príjmov právnických osôb proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam v celej Únii. Je preto nutné koordinovať reakcie členských štátov pri implementovaní výsledkov 15 akčných bodov OECD proti BEPS s cieľom zvýšiť efektívnosť vnútorného trhu ako celku v boji proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Treba preto stanoviť spoločnú minimálnu úroveň ochrany pre vnútorný trh v konkrétnych oblastiach.
- (4) Je potrebné stanoviť pravidlá uplatniteľné na všetkých daňovníkoch, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte. Vzhľadom na to, že by to viedlo k potrebe pokryť širší rozsah vnútroštátnych daní, nie je žiaduce rozšíriť rozsah pôsobnosti tejto smernice na druhy subjektov, ktoré nepodliehajú v príslušnom členskom štáte dani z príjmov právnických osôb; týka sa to predovšetkým transparentných subjektov. Uvedené pravidlá by sa mali vzťahovať aj na stále prevádzkarne daňovníkov podliehajúcich dani z príjmov právnických osôb, ktorí sa môžu nachádzať v iných členských štátoch. Daňovníci podliehajúci dani z príjmov právnických osôb môžu byť rezidentmi na daňové účely v členskom štáte alebo môžu byť zriadení podľa zákonov členského štátu. Uvedené pravidlá by sa mali vzťahovať aj na stále prevádzkarne subjektov, ktorí sú na daňové účely rezidentmi v tretej krajine, ak sa nachádzajú v jednom alebo viacerých členských štátoch.
- (5) Je nevyhnutné stanoviť pravidlá proti narúšaniu základov dane a presunu ziskov mimo vnútorného trhu. S cieľom prispieť k dosiahnutiu uvedeného cieľa sú potrebné pravidlá v týchto oblastiach: obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov, zdaňovanie pri odchode, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti a pravidlá boja proti hybridným nesúlodom. Ak má uplatňovanie uvedených pravidiel za následok dvojité zdanenie, mali by daňovníci získať možnosť zápočtu dane zaplatenej prostredníctvom odpočtu za daň zaplatenú v inom členskom štáte alebo tretej krajine, v závislosti od daného prípadu. Pravidlá by sa teda nemali zameriavať len na zamedzovanie praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ale malo by sa nimi zabezpečiť aj to, že sa predíde vytváraniu ďalších prekážok trhu, ako je dvojité zdanenie.
- (6) V úsilí znížiť svoje globálne daňové záväzky sa skupiny spoločností čoraz viac zapájajú do BEPS, a to prostredníctvom nadmerných platieb úrokov. Na odraďenie od takýchto praktík je nevyhnutné zaviesť pravidlo o obmedzení odpočítateľnosti úrokov, ktoré sa bude uplatňovať tým, že sa obmedzí odpočítateľnosť presahujúcich nákladov daňovníkov na prijaté úvery a pôžičky. Je preto potrebné stanoviť pomer pre odpočítateľnosť, v ktorom sa zohľadnia zdaniteľné príjmy daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA). Členské štáty by mohli tento pomer znížiť alebo stanoviť lehoty alebo obmedziť výšku neuplatnených nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa môžu preniesť do budúcich období alebo uplatniť v predchádzajúcich obdobiach, aby sa zabezpečila vyššia úroveň ochrany. Vzhľadom na to, že cieľom je stanoviť minimálne štandardy, členské štáty by mohli prijať alternatívne opatrenie, ktoré by sa týkalo príjmov daňovníka pred započítaním úrokov a daní (EBIT) a ktoré by sa určilo tak, aby bolo rovnocenné s pomerom založeným na EBITDA. Členské štáty by okrem pravidla o obmedzení zahrnutia úrokov ustanoveného v tejto smernici mohli využívať aj cieľové pravidlá proti vnútrogrupinovému dlhovému financovaniu, najmä pravidlá o podkapitalizácii. Príjmy oslobodené od dane by sa nemali započítavať proti odpočítateľným nákladom na prijaté úvery a pôžičky. Dôvodom je, že pri určovaní výšky úrokov, ktoré možno odpočítať, by sa mal brať do úvahy len zdaniteľný príjem.
- (7) Ak je daňovník súčasťou skupiny, ktorá predkladá zákonom stanovenú konsolidovanú účtovnú závierku, na účely priznania nároku pre daňovníkov na odpočítanie vyšších súm presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky by sa do úvahy mohla vziať zadlženosť celej skupiny na celosvetovej úrovni. Môže byť vhodné ustanoviť aj pravidlá pre únikové ustanovenie týkajúce sa vlastného imania, v prípade ktorého sa pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov neuplatňuje, ak spoločnosť môže prekázať, že pomer jej vlastného imania k jej celkovým aktívam je približne rovnaký alebo vyšší ako ekvivalentný pomer skupiny. Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov by sa malo uplatňovať v súvislosti s presahujúcimi nákladmi daňovníka na prijaté úvery a pôžičky bez

toho, aby sa rozlišovalo, či náklady majú pôvod v dlhu prijatom vnútroštátne, cezhranične v rámci Únie alebo v tretej krajine, alebo vznikajú v súvislosti s tretími stranami, prepojenými podnikmi alebo v rámci skupiny. Ak skupina zahŕňa viac ako jeden subjekt v členskom štáte, daný členský štát môže pri uplatňovaní pravidiel, ktorými sa obmedzuje odpočítateľnosť úrokov, zväziť celkové postavenie všetkých subjektov skupiny v rovnakom štáte vrátane samostatného systému zdaňovania subjektov umožňujúceho presun ziskov alebo úrokovej kapacity medzi subjektmi v rámci skupiny.

- (8) S cieľom znížiť administratívne zaťaženie a zaťaženie vyplývajúce z dodržiavania predpisov spôsobované týmito pravidlami, a to bez výrazného zníženia ich daňového účinku, môže byť vhodné ustanoviť pravidlo bezpečného prístavu, aby čisté úroky boli vždy odpočítateľné až do stanovenej výšky, keď to vedie k vyššiemu odpočtu, ako je pomer stanovený na základe EBITDA. Členské štáty by mohli znížiť stanovenú peňažnú prahovú hodnotu, aby zabezpečili vyššiu úroveň ochrany svojho vnútroštátneho základu dane. Keďže BEPS sa v zásade uskutočňujú prostredníctvom nadmerných platieb úrokov medzi subjektmi, ktoré sú prepojenými podnikmi, je primerané a potrebné umožniť prípadné vylúčenie samostatných subjektov z rozsahu pôsobnosti pravidla o obmedzení zahrnutia úrokov, a to vzhľadom na obmedzené riziká vyhýbania sa daňovým povinnostiam. S cieľom uľahčiť prechod na nové pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov by členské štáty mohli ustanoviť doložku o zachovaní predchádzajúceho stavu, ktorá by sa vzťahovala na existujúce pôžičky do tej miery, že sa ich podmienky nebudú následne modifikovať, to znamená, že v prípade následnej modifikácie by sa predchádzajúci stav nezachoval, ak by sa zvýšila suma alebo predĺžila doba trvania pôžičky, ale by sa obmedzoval len na pôvodné podmienky pôžičky. Bez toho, aby boli dotknuté pravidlá štátnej pomoci, členské štáty by mohli vylúčiť aj presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky vzniknuté v súvislosti s úvermi použitými na financovanie dlhodobých projektov verejnej infraštruktúry, a to vzhľadom na to, že takéto mechanizmy financovania predstavujú malé alebo žiadne riziko, pokiaľ ide o BEPS. Členské štáty by v tomto kontexte mali riadne preukázať, že mechanizmy financovania projektov verejnej infraštruktúry majú špecifické charakteristiky, na základe ktorých sa oprávňuje takéto zaobchádzanie so zreteľom na ostatné mechanizmy financovania, ktoré podliehajú reštriktívnemu pravidlu.
- (9) Hoci sa všeobecne akceptuje, že obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov by sa mali vzťahovať aj na finančné podniky, t. j. finančné inštitúcie a poisťovne, takisto sa uznáva, že tieto dva sektory majú špecifické charakteristiky, ktoré si vyžadujú osobitnejší prístup. Keďže diskusie v tejto oblasti ešte nevedú k dostatočne presvedčivým záverom v medzinárodnom kontexte a v kontexte Únie, nie je zatiaľ možné stanoviť špecifické pravidlá vo finančnom sektore a v sektore poisťovníctva a členské štáty by preto mali mať možnosť vylúčiť ich z rozsahu pôsobnosti pravidiel o obmedzení zahrnutia úrokov.
- (10) Dane pri odchode majú za úlohu zaistiť, aby v prípade, že daňovník prevádza aktíva alebo svoju daňovú rezidenciu mimo daňovej jurisdikcie štátu, tento štát zdanil ekonomickú hodnotu všetkých kapitálových ziskov vytvorených na jeho území, hoci tento zisk ešte nebol v čase odchodu realizovaný. Je preto potrebné určiť, v ktorých prípadoch daňovníci podliehajú pravidlám dane pri odchode a sú zdaňované ich nerealizované kapitálové zisky, ktoré boli zahrnuté do ich prevedených aktív. Je tiež užitočné upresniť, že prevody aktív, vrátane hotovosti, medzi materskou spoločnosťou a jej dcérskymi spoločnosťami nepatria do rozsahu pôsobnosti plánovaného pravidla o zdaňovaní pri odchode. Na vypočítanie príslušných súm je nevyhnutné stanoviť trhovú hodnotu prevedených aktív v čase odchodu aktív na základe princípu nezávislého vzťahu. S cieľom zabezpečiť zlučiteľnosť uvedeného pravidla s použitím metódy zápočtu je žiaduce umožniť členským štátom uviesť okamih, keď právo zdaníť prevedené aktíva zaniklo. Právo zdaňovať by sa malo vymedziť na vnútroštátnej úrovni. Takisto je potrebné umožniť prijímajúcemu štátu napadnúť hodnotu prevedeného majetku, ktorú stanovil štát odchodu, ak neodzrkadľuje takúto trhovú hodnotu. Členské štáty by mohli na tento účel využiť existujúce mechanizmy riešenia sporov. V rámci Únie je potrebné vyriešiť otázky týkajúce sa uplatňovania dane pri odchode a objasniť podmienky dosiahnutia súladu s právom Únie. V uvedených situáciách by daňovníci mali mať právo buď zaplatiť vymieranú výšku dane pri odchode bezodkladne alebo odložiť zaplatenie tejto sumy dane platením splátok počas niekoľkých rokov, v prípade možnosti spolu s úrokmi a zárukou.

Členské štáty by mohli na tento účel požadovať, aby dotknutí daňovníci zahrnuli potrebné informácie do vyhlásenia. Daň pri odchode by sa nemala vyberať, keď je prevod aktív dočasný a pokiaľ sa dané aktíva majú vrátiť do členského štátu prevodcu, ak sa prevod uskutočňuje s cieľom splniť prudenciálne kapitálové požiadavky alebo na účely riadenia likvidity, alebo ak ide o transakcie financovania prostredníctvom cenných papierov alebo aktíva zložené ako kolaterál.

- (11) Všeobecné pravidlá proti zneužívaniu sú v daňových systémoch stanovené s cieľom bojovať proti daňovým praktikám zneužívania, ktoré ešte neboli predmetom konkrétne zameraných ustanovení. Všeobecné pravidlá proti

zneužívaniu preto majú za úlohu vyplniť medzery, ktoré by nemali mať vplyv na uplatniteľnosť konkrétnych pravidiel proti zneužívaniu. V rámci Únie by sa všeobecné pravidlá proti zneužívaniu mali uplatňovať na mechanizmy, ktoré nie sú skutočné; v opačnom prípade by daňovník mal mať právo vybrať si pre svoje obchodné záležitosti daňovo najvýhodnejšiu štruktúru. Okrem toho je dôležité zaistiť, aby sa všeobecné pravidlá proti zneužívaniu uplatňovali vo vnútroštátnych situáciách, v rámci Únie a voči tretím krajinám jednotným spôsobom tak, aby sa rozsah ich pôsobnosti a výsledky ich uplatňovania vo vnútroštátnych a cezhraničných situáciách nelíšili. Členským štátom by sa nemalo brániť uplatňovať sankcie v prípadoch, keď sú uplatniteľné všeobecné pravidlá proti zneužívaniu. Pri hodnotení toho, či sa má určitý mechanizmus považovať za nie skutočný, by členské štáty mali mať možnosť zvážiť všetky opodstatnené ekonomické dôvody finančných aktivít.

- (12) Pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti majú za následok opätovné pripísanie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti. Materská spoločnosť sa potom stáva zdaniteľnou v súvislosti s týmito pripísanými príjmami v štáte, v ktorom je rezidentom na daňové účely. V závislosti od politických priorít tohto štátu sa pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti môžu zameriavať na celú nízko zdaňovanú dcérsku spoločnosť, konkrétne kategórie príjmov alebo sa môžu obmedzovať na príjem, ktorý bol na túto dcérsku spoločnosť umelo odklonený. Konkrétne, s cieľom zabezpečiť, aby pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti boli primeranou reakciou na obavy týkajúce sa BEPS, je mimoriadne dôležité, aby sa členské štáty obmedzujúce svoje pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti na príjem, ktorý bol umelo odklonený na dcérsku spoločnosť, presne sústredili na situácie, keď sa väčšina rozhodovacích funkcií, ktorými sa vytvoril odklonený príjem na úrovni kontrolovanej dcérskej spoločnosti, uskutočňuje v členskom štáte daňovníka. S cieľom obmedziť administratívne zaťaženie a náklady na dodržiavanie predpisov by malo byť akceptovateľné aj to, aby tieto členské štáty oslobodili určité subjekty s nízkym ziskom alebo nízkou maržou ziskov, ktoré vedú k nižšiemu riziku vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Preto je potrebné, aby sa pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti rozšírili na zisky stálych prevádzkarní, ak tieto zisky nie sú predmetom dane alebo sú oslobodené od dane v členskom štáte daňovníka. Podľa pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti však nie je potrebné zdaňovať zisky stálych prevádzkarní, ktorým sa zamietlo oslobodenie od dane podľa vnútroštátnych pravidiel, pretože tieto stále prevádzkarne sa považujú za také subjekty ako keby boli kontrolovanými zahraničnými spoločnosťami. S cieľom zabezpečiť vyššiu úroveň ochrany by členské štáty mohli znížiť prahovú hodnotu pre kontrolu alebo použiť vyššiu prahovú hodnotu pri porovnaní skutočnej zaplatenej dane z príjmov právnických osôb s daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by sa vymerala v členskom štáte daňovníka. Členské štáty by pri transponovaní pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti do svojho vnútroštátneho práva mohli použiť dostatočne vysokú frakčnú prahovú hodnotu sadzby dane.

Je vhodné, aby sa situácie riešili ako v tretích krajinách, tak aj v Únii. V záujme dodržania základných slobôd by sa kategórie príjmov mali kombinovať s vyňatím ekonomickej podstaty s cieľom obmedziť v rámci Únie vplyv pravidiel na tie prípady, keď kontrolované zahraničné spoločnosti nevykonávajú podstatnú ekonomickú činnosť. Je dôležité, aby daňové správy a daňovníci spolupracovali na získavaní relevantných údajov a okolností s cieľom zistiť, či sa má použiť toto pravidlo vyňatia. Malo by byť akceptovateľné, že členské štáty pri transponovaní pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti do svojho vnútroštátneho práva používajú biele, sivé alebo čierne zoznamy tretích krajín, ktoré sú zostavené na základe určitých kritérií uvedených v tejto smernici, a môžu zahŕňať výšku sadzby dane z príjmov právnických osôb, alebo používajú biele zoznamy členských štátov zostavené na uvedenom základe.

- (13) Hybridné nesúlady sú dôsledkom rozdielov v právnej kvalifikácii platieb (finančných nástrojov) alebo subjektov a tieto rozdiely vychádzajú najavo pri interakcii medzi právnymi systémami dvoch jurisdikcií. Výsledkom takýchto nesúládov je často dvojitý odpočet (t. j. odpočet v oboch štátoch) alebo odpočet príjmu v jednom štáte bez toho, aby sa zahrnul do základu dane v druhom štáte. S cieľom neutralizovať účinky hybridných nesúládov je potrebné ustanoviť pravidlá, podľa ktorých by jedna z jurisdikcií mala v takejto situácii zamietnuť odpočet platby, ktorý by viedol k hybridnému nesúladu. V tomto kontexte je vhodné upresniť, že opatrenia na riešenie hybridných nesúládov v tejto smernici sú zamerané na riešenie situácií nesúládov, ktoré možno pripísať rozdielom v právnej charakteristike finančného nástroja alebo subjektu, a ich účelom nie je ovplyvňovať všeobecné prvky daňového systému príslušného členského štátu. Hoci členské štáty v rámci skupiny pre kódex správania (zdaňovanie podnikov) schválili usmernenie o zdaňovaní hybridných subjektov a hybridných stálych prevádzkarní v rámci Únie, ako aj o zdaňovaní hybridných subjektov v súvislosti s tretími krajinami, ešte stále je potrebné prijať záväzné pravidlá. Je mimoriadne dôležité, aby sa vykonala ďalšia práca v súvislosti s hybridnými nesúladmi medzi členskými štátmi a tretími krajinami, ako aj v súvislosti s inými hybridnými nesúladmi, napr. tými, ktoré zahŕňajú stále prevádzkarne.
- (14) Je nutné objasniť, že vykonávanie pravidiel proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam stanovených v tejto smernici by sa nemalo dotknúť povinnosti daňovníkov dodržiavať princíp nezávislého vzťahu a prípadne ani práva členského štátu upraviť daňovú povinnosť smerom nahor v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

- (15) S Európskym dozorným úradníkom pre ochranu údajov sa konzultovalo v súlade s článkom 28 ods. 2 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 45/2001 ⁽¹⁾. Na spracúvanie osobných údajov vykonávané v rámci tejto smernice sa uplatňuje právo na ochranu osobných údajov podľa článku 8 Charty základných práv Európskej únie, ako aj smernica Európskeho parlamentu a Rady 95/46/ES ⁽²⁾.
- (16) Keďže jedným z hlavných cieľov tejto smernice je zvýšiť odolnosť vnútorného trhu ako celku voči cezhraničným praktickým vyhýbaniam sa daňovým povinnostiam, nemôžu ho dosiahnuť uspokojivo členské štáty konajúce jednotlivo. Vnútroštátne systémy zdaňovania príjmov právnických osôb sú rôznorodé a individuálne opatrenia členských štátov by len rozšírili existujúcu roztrieštenosť vnútorného trhu v oblasti priameho zdaňovania. Nedostatočná efektívnosť a narušenia vznikajúce vzájomným pôsobením jednotlivých vnútroštátnych opatrení by tak mohli pretrvávať. Výsledkom by bola nekoordinovanosť. Keďže veľká miera neefektívnosti na vnútroštrhu má za následok hlavne problémy cezhraničnej povahy, nápravné opatrenia by sa mali prijať skôr na úrovni Únie. Je preto nevyhnutné prijať riešenia, ktoré fungujú pre vnútorný trh ako celok a toto sa dá lepšie dosiahnuť na úrovni Únie. Únia teda môže prijať opatrenia v súlade so zásadou subsidiarity stanovenou v článku 5 Zmluvy o Európskej únii. V súlade so zásadou proporcionality stanovenou v uvedenom článku táto smernica neprekračuje rámec nevyhnutný na dosiahnutie daného cieľa. Stanovením minimálnej úrovne ochrany pre vnútorný trh sa táto smernica zameriava len na dosiahnutie minimálnej základnej úrovne koordinácie v rámci Únie na účely splnenia svojich cieľov.
- (17) Komisia by mala vyhodnotiť vykonávanie tejto smernice štyri roky po nadobudnutí jej účinnosti a Rade o ňom podať správu. Členské štáty by Komisii mali poskytovať všetky informácie potrebné na toto vyhodnotenie,

PRIJALA TÚTO SMERNICU:

KAPITOLA I

VŠEOBECNÉ USTANOVENIA

Článok 1

Rozsah pôsobnosti

Táto smernica sa uplatňuje na všetkých daňovníkov, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb v jednom alebo vo viacerých členských štátoch, vrátane stálych prevádzkarní subjektov, ktorí sú rezidentmi na daňové účely v tretej krajine, v jednom alebo vo viacerých členských štátoch.

Článok 2

Vymedzenie pojmov

Na účely tejto smernice sa uplatňuje toto vymedzenie pojmov:

- (1) „náklady na prijaté úvery a pôžičky“ sú úrokové náklady spojené so všetkými formami dlhu, iné náklady ekonomicky rovnocenné úrokom a výdavkom, ktoré vznikli v súvislosti so získaním finančných prostriedkov, ako sa vymedzujú vo vnútroštátnom práve, vrátane, ale nie výhradne, platieb v rámci úverov s podielom na zisku, imputovaných úrokov z nástrojov, ako sú prevoditeľné dlhopisy a dlhopisy s nulovým kupónom, súm v rámci alternatívnych mechanizmov financovania, ako je islamské financovanie, prvkov týkajúcich sa finančných nákladov v rámci platieb finančného lízingu, kapitalizovaných úrokov zahrnutých do súvahovej hodnoty súvisiaceho aktíva alebo amortizácie kapitalizovaných úrokov, súm meraných na základe výnosu z finančných prostriedkov podľa pravidiel transferového oceňovania, ak je to relevantné, nominálnych súm úrokov v rámci derivátových nástrojov

⁽¹⁾ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 45/2001 z 18. decembra 2000 o ochrane jednotlivcov so zreteľom na spracovanie osobných údajov inštitúciami a orgánmi Spoločenstva a o voľnom pohybe takýchto údajov (Ú. v. ES L 8, 12.1.2001, s. 1).

⁽²⁾ Smernica Európskeho parlamentu a Rady 95/46/ES z 24. októbra 1995 o ochrane fyzických osôb pri spracovaní osobných údajov a voľnom pohybe týchto údajov (Ú. v. ES L 281, 23.11.1995, s. 31).

alebo hedžingových schém súvisiacich s úvermi a pôžičkami subjektu, určitých devízových ziskov a strát v súvislosti s úvermi a pôžičkami a nástrojov spojených so získavaním finančných prostriedkov, poplatkov za záruky v súvislosti so schémami financovania, realizačných poplatkov a iných nákladov súvisiacich s požičovaním si finančných prostriedkov;

- (2) „presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky“ predstavujú sumu, o ktorú odpočítateľné náklady daňovníka na prijaté úvery a pôžičky prevyšujú zdaniteľné úrokové výnosy a iné ekonomicky rovnocenné zdaniteľné príjmy, ktoré daňovník prijíma podľa vnútroštátneho práva;
- (3) „zdaňovacie obdobie“ je daňový rok, kalendárny rok alebo akékoľvek iné primerané obdobie na daňové účely;
- (4) „prepojený podnik“ je:
- a) subjekt, v ktorom má daňovník priamo alebo nepriamo účasť z hľadiska hlasovacích práv alebo vlastníctva kapitálu vo výške 25 % alebo viac alebo má nárok na 25 % alebo viac zisku tohto subjektu;
 - b) fyzická osoba alebo subjekt, ktorý má priamo alebo nepriamo účasť na daňovníkovi z hľadiska hlasovacích práv alebo vlastníctva kapitálu vo výške 25 % alebo viac alebo má nárok na 25 % alebo viac zisku tohto daňovníka.

Ak fyzická osoba alebo subjekt má priamu alebo nepriamu účasť na daňovníkovi alebo v jednom alebo viacerých subjektoch vo výške 25 % alebo viac, všetky dotknuté subjekty vrátane daňovníka sa tiež považujú za prepojené podniky.

Na účely článku 9 a v prípadoch, keď je do nesúladu zapojený hybridný subjekt, táto definícia sa mení tak, že požiadavka 25 % sa nahrádza požiadavkou 50 %.

- (5) „finančná spoločnosť“ je každý z týchto subjektov:
- a) úverová inštitúcia alebo investičná spoločnosť podľa vymedzenia v článku 4 ods. 1 bode 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2004/39/ES⁽¹⁾ alebo správca alternatívnych investičných fondov (správca AIF), ako sa vymedzuje v článku 4 ods. 1 písm. b) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2011/61/EÚ⁽²⁾, alebo správcovská spoločnosť podniku kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP), ako sa vymedzuje v článku 2 ods. 1 písm. b) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/65/ES⁽³⁾;
 - b) poisťovňa podľa vymedzenia v článku 13 bode 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 2009/138/ES⁽⁴⁾;
 - c) zaistovňa podľa vymedzenia v článku 13 bode 4 smernice 2009/138/ES;
 - d) inštitúcia zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia, ktorá patrí do rozsahu pôsobnosti smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/41/ES⁽⁵⁾, pokiaľ sa členský štát nerozhodol, že celú uvedenú smernicu alebo jej časť nebude v súlade s článkom 5 uvedenej smernice uplatňovať na uvedenú inštitúciu alebo zástupcu inštitúcie zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia, ako sa uvádza v článku 19 ods. 1 uvedenej smernice;
 - e) penzijné inštitúcie, ktoré prevádzkujú penzijné systémy považované za systémy sociálneho zabezpečenia, na ktoré sa vzťahuje nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004⁽⁶⁾ a nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009⁽⁷⁾, ako aj akýkoľvek právny subjekt zriadený na účely investovania do takýchto systémov;

(1) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2004/39/ES z 21. apríla 2004 o trhoch s finančnými nástrojmi, o zmene a doplnení smerníc Rady 85/611/EHS a 93/6/EHS a smernice Európskeho parlamentu a Rady 2000/12/ES a o zrušení smernice Rady 93/22/EHS (Ú. v. EÚ L 145, 30.4.2004, s. 1).

(2) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2011/61/EÚ z 8. júna 2011 o správcach alternatívnych investičných fondov a o zmene a doplnení smerníc 2003/41/ES a 2009/65/ES a nariadení (ES) č. 1060/2009 a (EÚ) č. 1095/2010 (Ú. v. EÚ L 174, 1.7.2011, s. 1).

(3) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/65/ES z 13. júla 2009 o koordinácii zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení týkajúcich sa podnikov kolektívneho investovania do prevoditeľných cenných papierov (PKIPCP) (Ú. v. EÚ L 302, 17.11.2009, s. 32).

(4) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2009/138/ES z 25. novembra 2009 o začatí a vykonávaní poistenia a zaistenia (Solventnosť II) (Ú. v. EÚ L 335, 17.12.2009, s. 1).

(5) Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2003/41/ES z 3. júna 2003 o činnostiach a dohľade nad inštitúciami zamestnaneckého dôchodkového zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 235, 23.9.2003, s. 10).

(6) Nariadenie (ES) Európskeho parlamentu a Rady 883/2004 z 29. apríla 2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 166, 30.4.2004, s. 1).

(7) Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 zo 16. septembra 2009, ktorým sa stanovuje postup vykonávania nariadenia (ES) č. 883/2004 o koordinácii systémov sociálneho zabezpečenia (Ú. v. EÚ L 284, 30.10.2009, s. 1).

- f) alternatívny investičný fond (AIF) spravovaný správcom AIF podľa vymedzenia v článku 4 ods. 1 písm. b) smernice 2011/61/EÚ alebo AIF, nad ktorým sa vykonáva dohľad podľa uplatniteľného vnútroštátneho práva;
- g) PKIPCP v zmysle článku 1 ods. 2 smernice 2009/65/ES;
- h) centrálna protistrana podľa vymedzenia v článku 2 bode 1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 ⁽¹⁾;
- i) centrálny depozitár cenných papierov v zmysle vymedzenia v článku 2 ods. 1 bode 1 nariadenia Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 909/2014 ⁽²⁾.
- (6) „prevod aktív“ je operácia, prostredníctvom ktorej členský štát stráca právo zdaníť prevedené aktíva, pričom aktíva zostávajú v právnom alebo ekonomickom vlastníctve toho istého daňovníka;
- (7) „prevod daňovej rezidencie“ je operácia, prostredníctvom ktorej daňovník prestáva byť rezidentom na daňové účely v členskom štáte, pričom nadobúda daňovú rezidenciu v inom členskom štáte alebo tretej krajine;
- (8) „prevod podnikateľskej činnosti vykonávanej stálou prevádzkarňou“ je operácia, prostredníctvom ktorej daňovník prestáva byť zdaniteľný v jednom členskom štáte, pričom začína byť zdaniteľný v inom členskom štáte alebo tretej krajine bez toho, aby sa stal daňovým rezidentom uvedeného členského štátu alebo uvedenej tretej krajiny;
- (9) „hybridný nesúlad“ je situácia medzi daňovníkom v jednom členskom štáte a prepojeným podnikom v inom členskom štáte alebo štruktúrovaná dohoda medzi stranami v členských štátoch, pri ktorej možno nasledujúci výsledok pripísať rozdielom v právnej definícii finančného nástroja alebo subjektu:
- a) k odpočtu tej istej platby, výdavkov alebo strát dochádza v členskom štáte, v ktorom má platba zdroj, v ktorom sa výdavky vynaložili alebo v ktorom došlo ku stratám, ako aj v inom členskom štáte („dvojité odpočet“); alebo
- b) došlo k odpočtu platby v členskom štáte, v ktorom má platba zdroj, bez zodpovedajúceho zahrnutia na daňové účely tej istej platby v inom členskom štáte („odpočet bez zahrnutia“).

Článok 3

Minimálna úroveň ochrany

Touto smernicou sa nebráni uplatňovaniu ustanovení vnútroštátnych predpisov alebo ustanovení založených na dohodách zameraných na zabezpečenie vyššej úrovne ochrany vnútroštátnych základov dane z príjmov právnických osôb.

KAPITOLA II

OPATRENIA PROTI VYHÝBANIU SA DAŇOVÝM POVINNOSTIAM

Článok 4

Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov

1. Presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sú odpočítateľné v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, len do výšky 30 % príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (EBITDA).

⁽¹⁾ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 648/2012 zo 4. júla 2012 o mimoburzových derivátoch, centrálnych protistranách a archívoch obchodných údajov (Ú. v. EÚ L 201, 27.7.2012, s. 1).

⁽²⁾ Nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 909/2014 z 23. júla 2014 o zlepšení vyrovnania transakcií s cennými papiermi v Európskej únii, centrálnych depozitároch cenných papierov a o zmene smerníc 98/26/ES a 2014/65/EÚ a nariadenia (EÚ) č. 236/2012 (Ú. v. EÚ L 257, 28.8.2014, s. 1).

Na účely tohto článku môže členský štát považovať za daňovníka aj:

- a) subjekt, ktorému sa povoľuje alebo od ktorého sa vyžaduje, aby v mene skupiny uplatňoval daňové predpisy, ako sa vymedzujú podľa vnútroštátneho daňového práva;
- b) subjekt v skupine, ako sa vymedzuje podľa vnútroštátneho daňového práva, ktorý nekonsoliduje výsledky svojich členov na daňové účely.

Za takýchto okolností sa presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky a EBITDA môžu vypočítat' na úrovni skupiny a pozostávajú z výsledkov všetkých jej členov.

2. EBITDA sa vypočíta tak, že sa k príjmu, ktorý podlieha dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte daňovníka, späť pripočítajú daňovo upravené sumy presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ako aj daňovo upravené sumy odpisov a amortizácie. Príjem oslobodený od dane sa z EBITDA daňovníka vylúči.

3. Odchyľne od odseku 1 sa daňovníkovi môže priznať právo:

- a) odpočítat' presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky do výšky 3 000 000 EUR;
- b) úplne odpočítat' presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ak je daňovník samostatným subjektom.

Na účely odseku 1 druhého pododseku sa suma 3 000 000 EUR uplatňuje na celú skupinu.

Na účely prvého pododseku písm. b) je samostatným subjektom daňovník, ktorý nie je na účely finančného účtovníctva súčasťou konsolidovanej skupiny a nemá žiadny prepojený podnik ani stálu prevádzkareň.

4. Členské štáty môžu z rozsahu pôsobnosti odseku 1 vylúčiť presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré vznikli v súvislosti:

- a) s úvermi, ktoré sa uzavreli pred 17. júnom 2016, avšak vylúčenie sa nevzťahuje na žiadnu následnú úpravu takýchto úverov;
- b) s úvermi, ktoré sa použili na financovanie dlhodobých projektov verejnej infraštruktúry, pri ktorých sa prevádzkovateľ projektu, náklady na prijaté úvery a pôžičky, aktíva a príjmy nachádzajú v Únii.

Na účely prvého pododseku písm. b) je dlhodobým projektom verejnej infraštruktúry projekt na účely poskytovania, zlepšenia, prevádzky a/alebo zachovania rozsiahleho aktíva, ktoré členský štát považuje za aktívum, ktoré je vo všeobecnom verejnom záujme.

Ak sa uplatňuje prvý pododsek písm. b), akýkoľvek príjem plynúci z dlhodobých projektov verejnej infraštruktúry je vylúčený z EBITDA daňovníka a akékoľvek vylúčené presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky sa nezahŕňajú do presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky skupiny voči tretím stranám uvedeným v odseku 5 písm. b).

5. Ak je daňovník na účely finančného účtovníctva členom konsolidovanej skupiny, môže sa mu priznať právo buď:

- a) v plnej výške odpočítat' svoje presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ak môže preukázať, že pomer jeho vlastného imania k jeho celkovým aktívam je rovnaký alebo vyšší ako ekvivalentný pomer skupiny, pričom podlieha týmto podmienkam:
 - i) pomer vlastného imania daňovníka k jeho celkovým aktívam sa považuje za rovnajúci sa ekvivalentnému pomeru skupiny, ak je pomer vlastného imania daňovníka k jeho celkovým aktívam nižší o najviac dva percentuálne body;
 - a
 - ii) všetky aktíva a záväzky sa oceňujú pomocou tej istej metódy, ako je metóda použitá v konsolidovaných finančných výkazoch uvedených v odseku 8;

alebo

- b) odpočítať presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky v takej výške, ktorou sa prevyšuje suma, ktorú by mal právo odpočítať podľa odseku 1. Tento vyšší limit na odpočítateľnosť presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky sa na účely finančného účtovníctva týka konsolidovanej skupiny, ktorej je daňovník členom, a vypočíta sa v dvoch krokoch:
- po prvé, pomer za skupinu sa určuje tak, že sa presahujúce náklady skupiny na prijaté úvery a pôžičky voči tretím stranám vydedia EBITDA skupiny; a
 - po druhé, pomer za skupinu sa vynásobí EBITDA daňovníka vypočítaným podľa odseku 2.
6. Členský štát daňovníka môže stanoviť pravidlá s cieľom buď:
- preniesť do budúcich období, bez časového obmedzenia, presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré nemožno odpočítať v bežnom zdaňovacom období podľa odsekov 1 až 5;
 - preniesť do budúcich období bez časového obmedzenia a uplatniť v predchádzajúcich obdobiach, maximálne na tri roky, presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré nemožno odpočítať v bežnom zdaňovacom období podľa odsekov 1 až 5; alebo
 - preniesť do budúcich období bez časového obmedzenia presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky a, maximálne na päť rokov, nevyužitú úrokovú kapacitu, ktoré nemožno odpočítať v bežnom zdaňovacom období podľa odsekov 1 až 5.
7. Členské štáty môžu vylúčiť finančné podniky z rozsahu pôsobnosti odsekov 1 až 6, a to aj vtedy, keď sú takéto finančné podniky na účely finančného účtovníctva súčasťou konsolidovanej skupiny.
8. Na účely tohto článku pozostáva konsolidovaná skupina na účely finančného účtovníctva zo všetkých subjektov, ktoré sú plne zahrnuté do konsolidovaných finančných výkazov vypracovaných v súlade s medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva alebo vnútroštátnymi štandardmi finančného výkazníctva členského štátu. Daňovníkovi sa môže priznať právo použiť konsolidované finančné výkazy vypracované podľa iných účtovných štandardov.

Článok 5

Zdaňovanie pri odchode

1. Daňovník podlieha dani vo výške rovnajúcej sa trhovej hodnote prevedených aktív v čase odchodu aktív zníženej o ich hodnotu na daňové účely v prípade niektorej z týchto situácií:
- daňovník prevádza aktíva zo svojho ústredia do svojej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza ústredie, už nemá právo zdaníť prevedené aktíva z dôvodu prevodu;
 - daňovník prevádza aktíva zo svojej stálej prevádzkarne v členskom štáte do svojho ústredia alebo do inej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, už nemá právo zdaníť prevedené aktíva z dôvodu prevodu;
 - daňovník prevádza svoju daňovú rezidenciu do iného členského štátu alebo tretej krajiny s výnimkou tých aktív, ktoré zostávajú skutočne spojené so stálou prevádzkarňou v prvom členskom štáte;
 - daňovník prevádza podnikateľskú činnosť vykonávanú jeho stálou prevádzkarňou z jedného členského štátu do iného členského štátu alebo tretej krajiny, pričom členský štát, v ktorom sa nachádza stála prevádzkareň, už nemá právo zdaníť prevedené aktíva z dôvodu prevodu.
2. Daňovníkovi sa poskytne právo odložiť platbu dane pri odchode uvedenú v odseku 1 a zaplatiť ju v splátkach rozvrhnutých na päť rokov v prípade niektorej z týchto situácií:
- daňovník prevádza aktíva zo svojho ústredia do svojej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo tretej krajine, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (Dohoda o EHP);

- b) daňovník prevádza aktíva zo svojej stálej prevádzkarne v členskom štáte do svojho ústredia alebo inej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo tretej krajine, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o EHP;
- c) daňovník prevádza svoju daňovú rezidenciu do iného členského štátu alebo tretej krajiny, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o EHP;
- d) daňovník prevádza podnikateľskú činnosť vykonávanú jeho stálou prevádzkarňou do iného členského štátu alebo tretej krajiny, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o EHP.

Tento odsek sa uplatňuje na tretie krajiny, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, ak s členským štátom daňovníka alebo s Úniou uzavreli dohodu o vzájomnej pomoci pri vymáhaní daňových pohľadávok, ktorá je rovnocenná vzájomnej pomoci ustanovenej v smernici Rady 2010/24/EÚ⁽¹⁾.

3. Ak daňovník odloží platbu v súlade s odsekom 2, možno účtovať úrok podľa okolností v súlade s právnymi predpismi členského štátu daňovníka alebo stálej prevádzkarne.

Ak existuje preukázateľné a skutočné riziko, že dané sumy nebudú uhradené, ako podmienka odkladu platby v súlade s odsekom 2 sa od daňovníka môže žiadať aj poskytnutie záruky.

Druhý pododsek sa neuplatňuje, ak sa právnymi predpismi členského štátu daňovníka alebo stálej prevádzkarne stanovuje možnosť vymoženia daňového dlhu prostredníctvom iného daňovníka, ktorý je členom tej istej skupiny a je daňovým rezidentom v uvedenom členskom štáte.

4. Ak sa uplatňuje odsek 2, odklad platby sa okamžite preruší a daňový dlh sa stáva vymáhateľným v týchto prípadoch:

- a) prevedené aktíva alebo podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou daňovníka sa predali alebo sa iným spôsobom previedli;
- b) prevedené aktíva sa následne prevádzajú do tretej krajiny;
- c) daňová rezidencia daňovníka alebo podnikateľská činnosť vykonávaná jeho stálou prevádzkarňou sa následne prevádza do tretej krajiny;
- d) daňovník vstupuje do konkurzu alebo je v likvidácii;
- e) daňovník neplní svoje povinnosti týkajúce sa splátok a nenapraví svoju situáciu v priebehu primeraného časového obdobia, ktoré neprekročí 12 mesiacov.

Písmená b) a c) sa nevzťahujú na tretie krajiny, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, ak s členským štátom daňovníka alebo s Úniou uzavreli dohodu o vzájomnej pomoci pri vymáhaní daňových pohľadávok, ktorá je rovnocenná vzájomnej pomoci ustanovenej v smernici 2010/24/EÚ.

5. Ak sa majú aktíva, daňová rezidencia alebo podnikateľská činnosť vykonávaná stálou prevádzkarňou previesť do iného členského štátu, uvedený členský štát akceptuje hodnotu, ktorú stanovil členský štát daňovníka alebo stálej prevádzkarne, ako počiatočnú hodnotu aktív na daňové účely, okrem situácie, ak táto hodnota neodráža trhovú hodnotu.

6. Na účely odsekov 1 až 5 je „trhová hodnota“ suma, za ktorú možno vymeniť aktíva alebo vyrovnáť vzájomné záväzky medzi dobrovoľne konajúcimi neprepojenými kupujúcimi a predávajúcimi v rámci priamej transakcie.

7. Za predpokladu, že sa aktíva majú vrátiť do členského štátu prevodcu do 12 mesiacov, tento článok sa neuplatňuje na prevody aktív spojené s financovaním cenných papierov, aktíva poskytnuté ako kolaterál, alebo ak sa prevod aktív uskutočňuje s cieľom splniť prudenciálne kapitálové požiadavky alebo na účely riadenia likvidity.

⁽¹⁾ Smernica Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení (Ú. v. EÚ L 84, 31.3.2010, s. 1).

Článok 6

Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu

1. Na účely výpočtu daňovej povinnosti právnických osôb členský štát neberie do úvahy mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Mechanizmus môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.
2. Na účely odseku 1 sa mechanizmus alebo súbor mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbor mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ nie sú zavedené z opodstatnených obchodných dôvodov, ktoré odrzkadľujú ekonomickú realitu.
3. Ak sa v súlade s odsekom 1 neberú mechanizmy alebo súbory mechanizmov do úvahy, daňová povinnosť sa vypočíta v súlade s vnútroštátnym právom.

Článok 7

Pravidlo týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností

1. Členský štát daňovníka považuje subjekt alebo stálu prevádzkareň, ktorej zisky sa v danom členskom štáte nezdaňujú alebo sú od dane oslobodené, za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť, ak sú splnené tieto podmienky:
 - a) v prípade subjektu, daňovník samotný alebo spolu so svojimi prepojenými podnikmi má priamo alebo nepriamo viac než 50 % hlasovacích práv alebo priamo či nepriamo vlastní viac než 50 % kapitálu alebo má nárok na viac než 50 % zisku dotknutého subjektu; a
 - b) skutočná daň z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatil subjekt alebo stála prevádzkareň, je nižšia ako rozdiel medzi daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by bola danému subjektu alebo stálej prevádzkareni vypočítaná v uplatniteľnom systéme dane z príjmov právnických osôb v členskom štáte daňovníka, a skutočnou daňou z príjmov právnických osôb, ktorú subjekt alebo stála prevádzkareň zaplatili.

Na účely prvého pododseku písm. b) sa stála prevádzkareň kontrolovanej zahraničnej spoločnosti, ktorá sa v jurisdikcii kontrolovanej zahraničnej spoločnosti nezdaňuje alebo je od dane oslobodená, nezohľadňuje. Ďalej, daň z príjmov právnických osôb, ktorá by bola vymieraná v členskom štáte daňovníka, znamená daň vypočítanú podľa predpisov členského štátu daňovníka.

2. Ak je subjekt alebo stála prevádzkareň považovaný za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť podľa odseku 1, členský štát daňovníka zahrnie do základu dane:
 - a) nerozdelený príjem subjektu alebo príjem stálej prevádzkarne odvodený z týchto kategórií:
 - i) úroky alebo akýkoľvek iný príjem plynúci z finančných aktív;
 - ii) licenčné poplatky alebo akýkoľvek iný príjem plynúci z duševného vlastníctva;
 - iii) dividendy a príjem z prevodu podielov;
 - iv) príjem z finančného lízingu;
 - v) príjem z poisťovacích, bankových a iných finančných činností;
 - vi) príjem z fakturačných spoločností, ktorých príjem pochádza z predaja tovaru a poskytovania služieb v súvislosti s tovarom a službami, ktoré nakupujú od prepojených podnikov a ktoré prepojeným podnikom predávajú, pričom tieto fakturačné spoločnosti pridávajú nulovú alebo nízku ekonomickú hodnotu;

Toto písmeno sa neuplatňuje, ak kontrolovaná zahraničná spoločnosť vykonáva podstatnú ekonomickú činnosť podporovanú personálom, zariadením, aktívami a priestormi, ako dosvedčujú relevantné skutočnosti a okolnosti.

Ak je kontrolovaná zahraničná spoločnosť rezidentom v tretej krajine alebo sa nachádza v tretej krajine, ktorá nie je zmluvnou stranou Dohody o EHP, členské štáty môžu rozhodnúť, že nebudú uplatňovať predchádzajúci pododsek;

alebo

- b) nerozdelený príjem subjektu alebo stálej prevádzkarne plynúci z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu.

Na účely tohto písmena sa mechanizmus alebo súbory mechanizmov považujú za mechanizmus alebo súbory mechanizmov, ktoré nie sú skutočné, pokiaľ by subjekt alebo stála prevádzkareň nevlastnili aktíva alebo nepodstúpili riziká, z ktorých plynie ich celý príjem alebo časť ich príjmu, ak by neboli kontrolovaní spoločnosťou, v ktorej sa vykonávajú významné personálne funkcie, relevantné z hľadiska týchto aktív a rizík, a slúžia na vytváranie príjmov kontrolovanej spoločnosti.

3. Ak sa podľa predpisov členského štátu základ dane daňovníka vypočíta podľa odseku 2 písm. a), členský štát môže rozhodnúť, že nebude daný subjekt alebo stála prevádzkareň považovať za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť podľa odseku 1, ak najviac jedna tretina príjmu plynúceho subjektu alebo stálej prevádzkarni patrí do kategórií podľa odseku 2 písm. a).

Ak sa podľa predpisov členského štátu základ dane vypočíta podľa odseku 2 písm. a), členský štát môže rozhodnúť, že finančné podniky nebude považovať za kontrolované zahraničné spoločnosti, ak najviac jedna tretina príjmu subjektu z kategórií uvedených v odseku 2 písm. a) pochádza z transakcií s daňovníkom alebo jeho prepojenými podnikmi.

4. Členské štáty môžu z rozsahu pôsobnosti odseku 2 písm. b) vylúčiť subjekt alebo stálu prevádzkareň:

- a) s účtovným ziskom najviac 750 000 EUR a príjmom nepochádzajúcim z obchodovania najviac 75 000 EUR alebo
b) ktorých účtovný zisk predstavuje najviac 10 % ich prevádzkových nákladov pre dané zdaňovacie obdobie.

Na účely prvého pododseku písm. b) prevádzkové náklady nesmú zahŕňať náklady na tovar predaný mimo krajiny, v ktorej je subjekt rezidentom na daňové účely alebo v ktorej sa na daňové účely nachádza stála prevádzkareň, ako aj platby prepojeným podnikom.

Článok 8

Výpočet príjmu kontrolovanej zahraničnej spoločnosti

1. Ak sa uplatňuje článok 7 ods. 2 písm. a), príjem, ktorý sa má zahrnúť do základu dane daňovníka, sa vypočíta v súlade s pravidlami zákona o dani z príjmov právnických osôb členského štátu, v ktorom je daňovník rezidentom na daňové účely alebo v ktorom sa nachádza. Straty subjektu alebo stálej prevádzkarne sa do základu dane nezahŕňajú, ale môžu sa preniesť podľa vnútroštátneho práva a zohľadniť v nasledujúcich daňových obdobiach.

2. Ak sa uplatňuje článok 7 ods. 2 písm. b), príjem, ktorý sa má zahrnúť do základu dane daňovníka, sa obmedzuje na sumy vytvorené prostredníctvom aktív a rizík, ktoré súvisia s významnými personálnymi funkciami vykonávanými kontrolujúcou spoločnosťou. Príjmy pripísané kontrolovanej zahraničnej spoločnosti sa vypočítajú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

3. Príjem, ktorý sa má zahrnúť do základu dane, sa vypočíta v pomere účasti daňovníka v subjekte, ako sa vymedzuje v článku 7 ods. 1 písm. a).

4. Príjem sa zahŕňa do zdaňovacieho obdobia daňovníka, v ktorom sa končí daňový rok subjektu.

5. Keď subjekt rozdeľuje zisky daňovníkovi a tieto rozdelené zisky sa zahrňajú do zdaniteľného príjmu daňovníka, pri výpočte výšky splatnej dane z rozdelených ziskov sa zo základu dane odpočítajú sumy príjmov, ktoré boli predtým zahrnuté do základu dane podľa článku 7, aby sa zaistilo, že nedôjde k dvojitému zdaneniu.
6. Keď daňovník prevádza svoju účasť v subjekte alebo v podnikateľskej činnosti vykonávanej stálou prevádzkarňou a akákoľvek časť výnosu z prevodu sa zahrnula do základu dane podľa článku 7, uvedená suma sa pri výpočte výšky splatnej dane z uvedených výnosov odpočíta zo základu dane, aby sa zaistilo, že nedôjde k dvojitému zdaneniu.
7. Členský štát daňovníka umožní, aby sa daň, ktorú subjekt alebo stála prevádzkareň zaplatili, odpočítala z daňovej povinnosti daňovníka v štáte jeho daňovej rezidencie alebo umiestnenia. Odpočet sa vypočíta v súlade s vnútroštátnym právom.

Článok 9

Hybridné nesúlady

1. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k dvojitému odpočtu, odpočet sa umožní len v tom členskom štáte, v ktorom má táto platba svoj zdroj.
2. Pokiaľ hybridný nesúlad vedie k odpočtu bez zahrnutia, členský štát platiteľa odpočet takejto platby zamietne.

KAPITOLA III

ZÁVEREČNÉ USTANOVENIA

Článok 10

Preskúmanie

1. Komisia vyhodnotí vykonávanie tejto smernice, najmä vplyv článku 4, do 9. augusta 2020 a Rade o ňom podá správu. K správe Komisie sa podľa potreby pripojí legislatívny návrh.
2. Členské štáty Komisii poskytujú všetky informácie potrebné na vyhodnotenie vykonávania tejto smernice.
3. Členské štáty uvedené v článku 11 ods. 6 oznámia Komisii pred 1. júlom 2017 všetky informácie nevyhnutné na vyhodnotenie účinnosti vnútroštátnych pravidiel zameraných na predchádzanie narúšaniu základu dane a riziku presunu ziskov (BEPS).

Článok 11

Transpozícia

1. Členské štáty do 31. decembra 2018 prijímú a uverejnia zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Komisii bezodkladne oznámia znenie týchto ustanovení.

Uvedené ustanovenia uplatňujú od 1. januára 2019.

Členské štáty uvedú priamo v prijatých opatreniach alebo pri ich úradnom uverejnení odkaz na túto smernicu. Podrobnosti o odkaze upravujú členské štáty.

2. Členské štáty oznámia Komisii znenie hlavných ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré prijímú v oblasti pôsobnosti tejto smernice.
3. Tam, kde sa v tejto smernici uvádza peňažná suma v eurách (EUR), členské štáty, ktorých menou nie je euro, sa môžu rozhodnúť pre výpočet zodpovedajúcej hodnoty v národnej mene 12. júla 2016.
4. Odchylnou od článku 5 ods. 2, Estónsko môže, pokiaľ nebude zdaňovať nerozdelené zisky, zväziť prevod aktív v peňažnej alebo nepeňažnej forme, vrátane hotovosti, zo stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v Estónsku do sídla alebo inej stálej prevádzkarne v inom členskom štáte alebo v tretej krajine, ktorá je zmluvnou stranou Dohody o EHP ako rozdelený zisk, a uložiť daň z príjmu bez toho, aby mali daňovníci právo odložiť platbu takejto dane.
5. Odchylnou od odseku 1, členské štáty do 31. decembra 2019 prijímú a uverejnia zákony, nariadenia a administratívne ustanovenia potrebné na dosiahnutie súladu s článkom 5. Komisii bezodkladne oznámia znenie týchto ustanovení.

Uvedené ustanovenia uplatňujú od 1. januára 2020.

Členské štáty uvedú priamo v prijatých opatreniach alebo pri ich úradnom uverejnení odkaz na túto smernicu. Podrobnosti o odkaze upravujú členské štáty.

6. Odchylnou od článku 4 môžu členské štáty, ktoré majú k 8. augustu 2016 vnútroštátne pravidlá zamerané na predchádzanie rizík BEPS, pričom tieto pravidlá sú rovnako účinné ako pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov stanovené v tejto smernici, uplatniť tieto ciele pravidlá do konca prvého úplného fiškálneho roka, ktorý nasleduje po dátume uverejnenia dohody medzi členskými krajinami OECD na oficiálnom webovom sídle venovanom minimálnemu štandardu, pokiaľ ide o akciu 4 v oblasti BEPS, ale najneskôr do 1. januára 2024.

Článok 12

Nadobudnutie účinnosti

Táto smernica nadobúda účinnosť dvadsiatym dňom po jej uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Článok 13

Adresáti

Táto smernica je určená členským štátom.

V Bruseli 12. júla 2016

Za Radu
predseda
P. KAŽIMÍR