

Pro posouzení parametrů přímých daní je rovněž důležitý používaný **systém integrace daně ze zisku firem do osobní důchodové daně**. Podle tohoto kritéria lze rozlišovat tři hlavní kategorie, které ukazuje *obr. 2.1*:

- nulová integrace (klasický systém);
- systémy omezující dvojí zdanění či vyhýbající se dvojímu zdanění;
- úplná integrace (konduitní systém).

Klasický systém vyúsťuje ve dvojí zdanění dividend uložením jak firemní daně, tak i osobní důchodové daně bez možnosti jakýchkoliv úlev u obou typů daní. Této čistě podobě se blíží systém aplikovaný v Irsku. Malta naopak jako jediný členský stát EU aplikuje úpravu blízkou **systému úplného vynětí**.

Ostatní státy EU praktikují integraci daně ze zisku firem a osobní důchodové daně mezi těmito extrémny. Systémy **vyhýbání se dvojímu zdanění** zajišťují, aby zisky byly zdaňovány pouze jednou: buď na úrovni podniku (úplným vynětím ze zdaňování u akcionářů nebo osvobozením dividend od daně na straně akcionáře), nebo na úrovni akcionáře (plným odpočtem dividend u firmy nebo rozdílnými daňovými sazbami). Systém **částečného omezení dvojího zdanění dividend** je většinou aplikován úlevou na úrovni akcionáře, která nediskriminuje vyplácené zahraniční dividendy oproti domácím dividendám.⁷⁰⁾

Majetkové daně jsou v členských státech EU velmi rozmanité a většinou vycházejí z národních tradic. Jednotícím rysem je však skutečnost, že jejich výnosy (zejména u daně z nemovitostí) jsou směřovány, resp. ponechány, rozpočtům místních municipalit. Tyto místní úrovně vlády mají také možnost ovlivňovat konečnou výši daně uvalováním různých přírážek a stanovením různých koeficientů k většinou jednotně definovanému celostátnímu daňovému předpisu.

Na převodové majetkové daně se vztahují **ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění**, legislativa Evropské unie však **nepředpokládá jakoukoliv jejich harmonizaci**. V dalším textu se proto o daních z majetku zmiňujeme jen okrajově.

2.2 GENEZE A VÝSLEDKY HARMONIZAČNÍCH SNAH V OBLASTI PŘÍMÝCH DANÍ

2.2.1 Vývoj daňové spolupráce u přímých daní

Článek 98 ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 měl spíše deklaratorní a politický význam než důslednou praktick-

⁷⁰⁾ O vnitřním zdanění je možné získat detailnější informace v Kolář, Vítek, Pavel a kol. (2006).

kou aplikaci. Hlavní důraz kladly členské státy na zamezení dvojího zdanění a omezení daňových úniků.

Za první významnější počín při koordinaci či harmonizaci přímých daní tak můžeme považovat přijetí tzv. **pravidla tržního odstupu (ALS; Arm's Length Standard)** v roce 1963, pomocí něhož se stanovují transferové ceny v transakcích mezi spojenými osobami (firmami) na základě cen uplatňovaných (příp. zisků získaných) při podobných transakcích mezi nezávislými subjekty. Výsledkem použití pravidla je určení daňové **ALS ceny**, tj. ceny stanovené na převod zboží, služeb nebo nehmotného majetku mezi spojenými osobami, která odpovídá ceně, která by byla stanovena na trhu na podobné převody mezi nezávislými osobami. Problém správné a důsledné interpretace transferových cen („Transfer Pricing“) v jednotlivých členských zemích zůstává stále nedořešen. Od roku 2002 pracuje Společné evropské fórum pro stanovení transferových cen („European Union Joint Transfer Pricing Forum“, EUJTPF).⁷¹⁾

Na transferové ceny klade značný důraz i **Akční plán BEPS** (viz *kap. 2.3.3*).

Zásadní přelom při prohlubování spolupráce členských států způsobila **směrnice 77/799/EHS⁷²⁾** o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních. Hlavním cílem směrnice bylo potírat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a identifikovat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků. Směrnice zavedla tři typy možné výměny informací: výměnu na dožádání, automatickou výměnu údajů a spontánní výměnu údajů. Směrnice také zajistila možnost přítomnosti pracovníků správce daně členského státu na území jiného členského státu.

Směrnice 77/799/EHS byla několikrát novelizována, směrnice 2004/56/ES vložila do původního textu důležitý článek 8a o možnosti souběžných kontrol, směrnice 2004/106/ES vymezila oblasti, ve kterých si v souladu se směrnicí nadále příslušné orgány členských států poskytují údaje na oblast daní z příjmů a majetku a veškeré údaje týkající se zavedení daní z pojistného. Směrnice 77/799/EHS byla od 1. 1. 2013 nahrazena novým legislativním předpisem.

Nová směrnice 2011/16/EU (viz *Dokument 2.1*) o správní spolupráci byla členskými státy implementována s účinností od 1. 1. 2013, přičemž počínaje rokem 2015 existuje reciproční povinnost členských států vyměňovat si au-

⁷¹⁾ Zevrubněji o EUJTPF včetně zprávy o činnosti za rok 2017 viz https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en.

⁷²⁾ Směrnice 77/799/EHS byla v následujících letech rozšířena i na daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daně z pojistného, čímž se rozšiřoval i její název (viz další kapitoly knihy). Výměna informací a vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní byla posléze ze směrnice opět vyjmuta a je nyní ošetřena nařízením. Směrnice byla od 1. 1. 2013 nahrazena Směrnicí 2011/16/EU.

tomaticky všechny dostupné informace týkající se většiny „specifických“ příjmů (příjmů ze závislé činnosti, manažerských odměn, některých produktů životního pojištění, penzí a příjmů z nemovitého majetku; od roku 2017 potenciálně také dividend, kapitálových zisků, tantiémů). Směrnice se vztahuje na všechny daně a pojistné s výjimkou DPH a spotřebních daní, na které se vztahuje speciální legislativa (příslušná nařízení).

Dokument 2.1: **Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (ve znění k 31. 1. 2018)** (výňatek)

Článek 2

Oblast působnosti

1. Tato směrnice se vztahuje na veškeré daně jakéhokoli druhu vybírané členským státem nebo jeho nižšími územními nebo správními celky, včetně místních orgánů, nebo na jejich účet.
2. Bez ohledu na odstavec 1 se tato směrnice nepoužije na daň z přidané hodnoty a cla ani na spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy. Tato směrnice se dále nevztahuje na povinné příspěvky na sociální zabezpečení splatné členskému státu nebo nižšímu celku členského státu nebo veřejnoprávním institucím sociálního zabezpečení.
3. Daně uvedené v odstavci 1 se za žádných okolností nevykládají tak, že by zahrnovaly:
 - a) poplatky, například za osvědčení a jiné doklady vydávané veřejnými orgány;
 - b) platby smluvní povahy, jako například úhrada za veřejné služby.
4. Tato směrnice se vztahuje na daně uvedené v odstavci 1 vybírané na území, na něž se vztahují Smlouvy podle článku 52 Smlouvy o Evropské unii.

Článek 5

Výměna informací na žádost

Na žádost dožadujícího orgánu sdělí dožádaný orgán veškeré informace uvedené v čl. 1 odst. 1, které má k dispozici nebo které získá ve správních šetřeních.

Článek 7

Lhůty

Dožádaný orgán poskytne informace podle článku 5 co nejrychleji a v každém případě do šesti měsíců ode dne obdržení žádosti. Má-li již však dožádaný

orgán příslušné informace k dispozici, předá je do dvou měsíců od uvedeného dne.

Článek 8

Povinná automatická výměna informací

1. Příslušný orgán každého členského státu sdělí automatickou výměnou příslušnému orgánu kteréhokoli jiného členského státu dostupné informace týkající se daňových období od 1. ledna 2014 a osob, které jsou rezidenty tohoto jiného členského státu, u níže uvedených konkrétních kategorií příjmů a majetku, jak jsou chápány podle vnitrostátních právních předpisů členského státu, který tyto informace sděluje:
 - a) příjmy ze zaměstnání;
 - b) odměny ředitelů;
 - c) produkty životního pojištění, na něž se nevztahují jiné právní nástroje Unie týkající se výměny informací a další podobná opatření;
 - d) důchody;
 - e) vlastnictví nemovitostí a příjmy z nemovitostí.
3. Příslušný orgán členského státu může příslušnému orgánu kteréhokoli jiného členského státu sdělit, že si nepřeje dostávat informace o kategoriích příjmů a majetku uvedených v odstavci 1 nebo že si nepřeje dostávat informace o příjmu a majetku, který nepřesahuje určitou prahovou hodnotu. Uvědomí o tom rovněž Komisi. Jestliže členský stát neuvědomí Komisi o žádné kategorii, o níž má informace k dispozici, lze mít za to, že si nepřeje přijímat informace podle odstavce 1.
- 3a. Každý členský stát přijme nezbytná opatření, aby od svých oznamujících finančních institucí vyžadoval plnění pravidel oznamování a náležitě péče obsažených v přílohách I a II a aby zajistil účinné provedení a dodržování uvedených pravidel v souladu s přílohou I oddílem IX.
Podle použitelných pravidel oznamování a náležitě péče obsažených v přílohách I a II sdělí příslušný orgán každého členského státu ve lhůtě stanovené v odst. 6 písm. b) v rámci automatické výměny příslušnému orgánu kteréhokoli jiného členského státu tyto informace týkající se oznamovaného účtu s ohledem na daňová období od 1. ledna 2016:
 - (a) jméno, adresu, daňové identifikační číslo nebo čísla a datum a místo narození (v případě fyzické osoby) každé oznamované osoby, která je majitelem takového účtu; je-li majitelem účtu subjekt, který je po uplatnění pravidel náležitě péče v souladu s přílohami identifikován jako subjekt mající jednu nebo několik ovládajících osob, která nebo které jsou oznamovanou osobou nebo oznamovanými osobami, jméno, adresu a daňové identifikační číslo nebo čísla tohoto subjektu a jméno, adresu, daňové

identifikační číslo nebo čísla a datum a místo narození každé oznamované osoby;

- (b) číslo účtu (nebo pokud číslo účtu neexistuje, jeho funkční ekvivalent);
- (c) název a identifikační číslo (pokud existuje) oznamující finanční instituce;
- (d) zůstatek na účtu nebo hodnotu účtu (včetně, v případě pojistné smlouvy s kapitálovou hodnotou nebo smlouvy o pojištění důchodu, taktéž kapitálové hodnoty nebo hodnoty odkupného) ke konci příslušného kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období, nebo pokud byl v tomto roce nebo období účet zrušen, informace o zrušení účtu;
- (e) v případě jakéhokoli schovatelského účtu: (i) celkovou hrubou výši úroku, celkovou hrubou výši dividend a celkovou hrubou výši jiných příjmů plynoucích z prostředků držených na účtu, ve všech uvedených případech vyplacených nebo připsaných na účet (nebo v souvislosti s účtem) v průběhu kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období; a (ii) celkové hrubé výnosy z prodeje nebo zpětného odkupu finančního majetku vyplacené nebo připsané na účet v průběhu kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období, kdy oznamující finanční instituce působila jako schovatelský správce, makléř, zmocněnec nebo jiný zástupce majitele účtu;
- f) v případě jakéhokoli depozitního účtu celkovou hrubou výši úroku vyplaceného nebo připsaného na účet v průběhu kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období; a
- g) v případě jakéhokoli účtu, který není uveden v písmeni e) nebo f), celkovou hrubou částku vyplacenou nebo připsanou majiteli účtu v souvislosti s účtem v průběhu kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období, kdy je oznamující finanční instituce závaznou stranou nebo dlužníkem, včetně úhrnné částky zaplacené majiteli účtu za jakýkoli zpětný odkup v průběhu kalendářního roku nebo jiného náležitého oznamovacího období.

Pro účely výměny informací podle tohoto odstavce, není-li v tomto odstavci nebo v přílohách stanoveno jinak, se výše a charakteristika plateb provedených v souvislosti s oznamovaným účtem určí podle vnitrostátních právních předpisů členského státu, který tyto informace sděluje.

Článek 9

Výměna informací z vlastního podnětu

1. Příslušný orgán každého členského státu sdělí příslušnému orgánu kteréhokoliv jiného dotčeného členského státu informace podle čl. 1 odst. 1 v každém z těchto případů:

- a) příslušný orgán jednoho členského státu důvodně předpokládá, že v tomto jiném členském státě může dojít ke zkrácení daně;
 - b) osoba povinná k dani získá v daném členském státě snížení daňové povinnosti nebo osvobození od daně, jež by mohlo vést ke zvýšení nebo vzniku její daňové povinnosti v tomto jiném členském státě;
 - c) obchodní záležitosti mezi osobou povinnou k dani v jednom členském státě a osobou povinnou k dani v jiném členském státě jsou prováděny přes jednu nebo více zemí tak, že to může vést ke snížení daně v jednom z těchto členských států nebo v obou;
 - d) příslušný orgán jednoho členského státu důvodně předpokládá, že může dojít ke snížení daně umělým přesunem zisku ve skupině podniků;
 - e) informace poskytnuté jednomu členskému státu příslušným orgánem jiného členského státu umožnily zjištění skutečností, které by mohly ovlivnit vyměření daně v tomto jiném členském státě.
2. Příslušné orgány každého členského státu mohou výměnou z vlastního podnětu sdělit příslušným orgánům ostatních členských států veškeré informace, kterých si jsou vědomy a které by mohly být užitečné pro příslušné orgány ostatních členských států.

Článek 11

Přítomnost v prostorách správních úřadů a účast na správních šetřeních

Na základě dohody mezi dožadujícím a dožádaným orgánem a v souladu s podmínkami stanovenými dožádaným orgánem mohou být úředníci zmocnění dožadujícím orgánem za účelem výměny informací (...) přítomni v prostorách, kde správní orgány dožádaného členského státu plní své úkoly, a přítomni při správních šetřeních prováděných na území dožádaného členského státu.

Článek 12

Souběžné kontroly

1. Dohodnou-li se dva nebo více členských států, že na svém území provedou souběžné kontroly týkající se jedné nebo více osob, o něž mají společný či doplňující se zájem, za účelem výměny takto získaných informací, použijí se odstavce 2, 3 a 4.
2. Příslušný orgán každého členského státu nezávisle určí osoby, u kterých hodlá navrhnout souběžnou kontrolu. Uvedomí příslušné orgány ostatních dotčených členských států o případech, u nichž hodlá navrhnout souběžnou kontrolu, a uvede důvody tohoto výběru.
Rovněž uvede dobu, ve které se mají tyto kontroly uskutečnit.

3. Příslušný orgán každého dotčeného členského státu rozhodne, zda si přeje se souběžných kontrol zúčastnit. Potvrdí orgánu, který navrhl souběžnou kontrolu, souhlas s jejím provedením anebo její odmítnutí, které musí odůvodnit.
4. Příslušný orgán každého dotčeného členského státu jmenuje zástupce odpovědného za dohled nad kontrolou a za její koordinaci.

Článek 17

Omezení

1. Dožádaný orgán v jednom členském státě poskytne dožadujícímu orgánu v jiném členském státě informace podle článku 5 za předpokladu, že dožadující orgán vyčerpал obvyklé zdroje informací, které mohl za daných okolností použít k získání požadovaných informací, aniž by se vystavoval nebezpečí nedosažení svých cílů.
2. Tato směrnice neukládá dožádanému členskému státu povinnost provést šetření či poskytnout informace, pokud by provedení takového šetření nebo získání požadovaných informací pro vlastní účely bylo v rozporu s jeho právními předpisy.
3. Příslušný orgán dožádaného členského státu může odmítnout poskytnutí informací, pokud dožadující členský stát není z právních důvodů sám schopen poskytovat obdobné informace.
4. Poskytnutí informací může být odmítnuto, pokud by vedlo k vyzrazení obchodního, průmyslového či profesního tajemství nebo obchodního postupu, anebo pokud by odporovalo veřejnému pořádku.
5. Dožádaný orgán sdělí dožadujícímu orgánu důvody zamítnutí žádosti o informace.

Článek 21

Praktická opatření

Informace sdělované na základě této směrnice jsou pokud možno poskytovány elektronickými prostředky pomocí sítě CCN.

Článek 29

Provedení

Členské státy uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí ode dne 1. ledna 2013.

Členské státy však uvedou v účinnost právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s článkem 8 této směrnice ode dne 1. ledna 2015.

I když směrnice o správní spolupráci v oblasti daní představují velký posun při spolupráci členských států, mnohým žádostem o informace není vyhově-

no s odkazem na čl. 8 původní směrnice 77/799/EHS, resp. čl. 17 směrnice 2011/16/EU, který definuje mantinely při poskytování údajů. Složitost právní problematiky ilustruje případ „ELISA“.

Judikát SDEU: č. j. C-451/05

Věc: „Européene et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA) v. Directeur général des impôts“ (PO)

Případ: ELISA byla holdingová společnost založená podle lucemburského práva, která byla podle tohoto práva osvobozena od daně z příjmů a dalších daní. Z tohoto osvobození vyplýval i menší rozsah kontroly této firmy (a tím i povinnosti této firmy prokazovat relevantní údaje). ELISA však vlastnila několik nemovitostí na francouzském území, které podléhaly francouzské dani z tržní hodnoty nemovitostí. Kromě samotné velikosti daně byla v kauze řešena i povinnost Lucemburska poskytnout příslušným francouzským orgánům informace týkající se společnosti ELISA, resp. právo francouzských orgánů tyto informace po společnosti požadovat. SDEU rozhodl, že směrnice 77/799/EHS nebrání tomu, aby dva členské státy, jež jsou vázány úmluvou o vzájemné správní pomoci v oblasti daní z příjmů a majetku, která ze své působnosti pro jeden členský stát vylučuje jednu kategorii daňových poplatníků podléhajících dani, na kterou se vztahuje směrnice, v rozsahu, v němž legislativa členského státu neopravňuje příslušný orgán, který má poskytnout údaje, k získávání a použití takových údajů pro vlastní účely uvedeného státu.

Den vyhlášení rozsudku: 11. 10. 2007; ECR: 2007, I-08251.

Směrnice Rady 2011/16/EU byla s platností od 1. 1. 2015 výrazně novelizována Směrnicí Rady 2017/107/EU (DAC 2), která rozšířila především článek 8 o definice „oznamující finanční instituce“ a „oznamovacího účtu“, a **Směrnicí Rady 2016/881/EU (DAC 4)**,⁷³⁾ která mj. zavedla nový článek 8aa. Tento článek nařizuje každému členskému státu uložit nejvyššímu mateřskému subjektu skupiny nadnárodních podniků, který je pro daňové účely rezidentem na jeho území, podat zprávu⁷⁴⁾ podle jednotlivých zemí za vykazované účetní období do dvanácti měsíců po posledním dni vykazovaného účetního období skupiny nadnárodních podniků.

Zpráva obsahuje tyto náležitosti: (i) souhrnné informace týkající se výše výnosů, zisku (ztráty) před zdaněním příjmu, zaplacené daně z příjmu, naběhlé

⁷³⁾ Celý text Směrnice 2016/881/EU viz <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L0881&rid=1>.

⁷⁴⁾ Tato zpráva (CbCR, Country by Country Report) se podává na formuláři, jenž je obsahem přílohy III. Směrnice 2016/881/EU.

daně z příjmu, základního kapitálu, kumulovaných zisků, počtu zaměstnanců a jiných hmotných aktiv než peněžních prostředků nebo peněžních ekvivalentů ve vztahu ke každé jurisdikci, v níž skupina nadnárodních podniků působí; (ii) identifikaci každého členského subjektu skupiny nadnárodních podniků, včetně stanovení jurisdikce daňové rezidence tohoto členského subjektu, jakož i jurisdikce, podle jejichž právních předpisů je tento členský subjekt založen, pokud je odlišná od jurisdikce daňové rezidence, a povahu hlavních podnikatelských činností tohoto členského subjektu.

Obě významné změny vyplývají z plnění jednotlivých fází **Akčního plánu BEPS** (viz *kap. 2.3.3*).

Spolupráce mezi členskými státy probíhá i v **oblasti vymáhání pohledávek**, kde „historická“ směrnice 76/308/EHS (ta se zabývala především vymáháním pohledávek souvisejících se zemědělskými dávkami a cly) byla rozšířena i na oblast daní. Směrnice byla novelizována směrnicí 2001/44/ES a naposledy kodifikovaným zněním směrnice 2008/55/ES ze dne 26. května 2008. Od 1. 1. 2012 vstoupila v účinnost nová **směrnice 2010/24/EU** (viz *Dokument 2.2*). Hlavním obsahem směrnice je jednak vymezení pravidel pro poskytování informací o pohledávkách, jednak proces jejich samotného vymáhání včetně řešení sporů v této oblasti. K zajištění efektivnějšího poskytování informací, vymáhání pohledávek a uvalení předběžných opatření mají být podle směrnice prioritně používány elektronické prostředky a standardní formuláře. Velkou roli má mít i síť CCN (Common Communication Network), což je společná platforma, kterou EU vyvinula k zajištění přenosů dat elektronickými prostředky mezi příslušnými orgány v oblasti daní a cel. Směrnice se nadále nevztahuje na pohledávky za povinnými příspěvky na sociální zabezpečení, platbami smluvní povahy (např. úhradami za využívání veřejných služeb) a trestními sankcemi uloženými na základě trestního stíhání.

Dokument 2.2: **Směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. 3. 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (ve znění k 31. 1. 2018)**
(výňatek)

Článek 2

Oblast působnosti

Tato směrnice se vztahuje na pohledávky týkající se

- a) veškerých daní a poplatků jakéhokoli druhu ukládaných členským státem nebo jeho nižšími územními nebo správními celky, včetně místních orgánů, či jejich jménem, nebo jménem Unie;

- b) náhrad, intervencí a dalších opatření, jež jsou součástí systému částečného nebo úplného financování Evropského zemědělského záručního fondu (EZZF) a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV), včetně částek, které mají být vybrány v souvislosti s těmito činnostmi;
- c) dávek a jiných poplatků stanovených v rámci společné organizace trhů v odvětví cukru.

Článek 5

Žádost o informace

Na žádost dožadujícího orgánu poskytne dožádaný orgán veškeré informace, u kterých lze předpokládat, že jsou významné pro dožadující orgán při vymáhání pohledávek uvedených v článku 2.

Článek 10

Žádost o vymáhání pohledávky

1. Na žádost dožadujícího orgánu dožádaný orgán vymáhá pohledávky, na něž se vztahuje doklad o vymahatelnosti pohledávky v dožadujícím členském státě.
2. Dožadující orgán poskytne dožádanému orgánu veškeré důležité informace týkající se záležitosti, v níž byla podána žádost o vymáhání pohledávky, jakmile se o nich dozví.

Článek 27

Podávání zpráv

Každý členský stát Komisi každoročně do 31. března informuje o

- a) počtu žádostí o informace, doručení a vymáhání nebo o předběžná opatření, které každý rok zaslal jednotlivým dožádaným členskými státy a které obdržel od jednotlivých dožadujících členských států;
- b) výši pohledávek, které byly předmětem žádosti o pomoc, a o vymožených částkách.

Článek 28

Provedení

Členské státy přijmou a zveřejní právní a správní předpisy nezbytné pro dosažení souladu s touto směrnicí do 31. prosince 2011 (...) a budou používat tyto předpisy ode dne 1. ledna 2012.

Článek 29

Zrušení směrnice 2008/55/ES

Směrnice 2008/55/ES se zrušuje s účinkem ode dne 1. ledna 2012.

V roce 1990 byla podepsána tzv. **Arbitrážní konvence 90/436/EHS** („Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises“, viz *Dokument 2.3*), která s účinností (až) od roku 1995 po dobu pěti dalších let stanovuje principy a metody, jak zabránit dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě rozdílného chápání transferových cen v různých členských státech. Konvence upravuje postup v případech, kdy daňová správa jedné členské země EU v souvislosti s převodními cenami zahrne do zisků sdruženého podniku zisk, který byl již zdaněn u sdruženého podniku v jiné členské zemi EU, tedy v případech, kdy dochází v souvislosti s převodními cenami ke dvojímu zdanění. Arbitrážní konvence umožňuje, aby členský stát zamezil takovému dvojímu zdanění, a to vzájemnou dohodou.

Úmluva prakticky reaguje (a rozpracovává) obecnější předpis k transferovým cenám: Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy („Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration“).

Platnost konvence 90/436/EHS je vždy (automaticky, pokud ji některý členský stát nevypoví) prodlužována o dalších pět let, v současnosti do roku 2020, a týká se i nově přistoupivších zemí.⁷⁵⁾

Dokument 2.3: Úmluva 90/436/EHS o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (ve znění k 31. 1. 2018)
(výňatek)

Článek 1

Oblast působnosti úmluvy

1. Tato smlouva se použije tam, kde zisky zahrnuté do zisků podniku smluvního státu jsou nebo patrně budou pro účely zdanění rovněž zahrnuty do zisku podniku jiného smluvního státu, a to pro nedodržení zásad vytčených v článku 4 uplatňovaných přímo nebo prostřednictvím odpovídajících ustanovení právních předpisů dotyčného státu.
2. Pro účely této úmluvy se stálá provozovna podniku některého smluvního státu nacházející se v jiném smluvním státě považuje za podnik toho státu, ve kterém se nachází.

⁷⁵⁾ Naposledy se „Úmluva“ novelizovala rozhodnutím Rady 2014/899/EU v souvislosti s přistoupením Chorvatska.

Článek 4**Zásady provádění úpravy zisků sdružených podniků
a přičítání zisků stálým provozovnám**

Při použití této úmluvy bude dbáno těchto zásad:

1. Jestliže
 - a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo či nepřímo na řízení, kontrole nebo základním kapitálu podniku jiného smluvního státu, nebo
 - b) tytéž osoby se přímo či nepřímo podílejí na řízení, kontrole nebo základním kapitálu podniku jednoho smluvního státu a podniku jiného smluvního státu,a jestliže v těchto případech jsou mezi těmito dvěma podniky dohodnuty nebo uloženy takové podmínky v jejich obchodních nebo finančních vztazích, jež se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoliv zisky, jichž by při neexistenci těchto podmínek bylo dosaženo jedním z těchto podniků, avšak z důvodu těchto podmínek jich dosaženo nebylo, zahrnuty do zisků tohoto podniku a být odpovídajícím způsobem zdaněny.
2. Podniká-li podnik jednoho smluvního státu v jiném smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny nacházející se na jeho území, budou této stálé provozovně přičteny zisky, jejichž dosažení by bylo možné očekávat, kdyby byla odlišným a odděleným podnikem vykonávajícím stejnou nebo obdobnou činnost za stejných nebo obdobných podmínek a jednala zcela nezávisle s podnikem, jehož je stálou provozovnou.

Článek 6**Vzájemná dohoda a rozhodčí řízení**

Domnívá-li se některý podnik, že v jakémkoliv případě, na nějž se vztahuje tato úmluva, nebylo dbáno zásad vytýčených v článku 4, může bez ohledu na prostředky poskytované vnitrostátním právem dotyčného smluvního státu předložit svou věc příslušnému orgánu smluvního státu, jehož je podnikem nebo v němž se nachází jeho stálá provozovna. Věc musí být předložena do tří let od prvního oznámení o opatření, které má nebo patrně bude mít za následek vznik dvojího zdanění ve smyslu článku 1. Podnik zároveň oznámí příslušnému orgánu, které jiné smluvní státy jsou na věci případně zúčastněny. Příslušný orgán nato bezodkladně oznámí věc příslušným orgánům těchto jiných smluvních států.

Článek 14

Pro účely této úmluvy se má za to, že dvojímu zdanění bylo zamezeno, pokud:

- a) jsou zisky zahrnuty do výpočtu zdanitelného zisku jen v jednom státě, nebo
- b) se výše daňové povinnosti z těchto zisků v jednom státě sníží o částku rovnou daňové povinnosti z těchto zisků v druhém státě.

V roce 1993 se začalo používat pro snadnější informovanost **daňové identifikační číslo** jako jednotné označení daňových subjektů. To je v současnosti povinné a jeho název v národním jazyce a zkratku v jednotlivých členských státech EU-28 uvádí *tab. 2.2*.

V tomtéž roce byla také přijata **doporučení používat pravidlo CFC** („Controlled Foreign Corporation regime“) a **pravidlo FIF** („Foreign Investment Fund“). První z nich vytváří povinnost domácímu daňovému rezidentovi zahrnout příjem plynoucí mu ze zadržovaných zisků zahraničních korporací podle pravidel jeho země (je tedy znemožněn odklad daňové povinnosti). Druhé pravidlo upravuje situaci, kdy daňovému rezidentu plyne ze zahraničí portfoliový úrok.

O aktuálnosti problematiky správného vytýčení pravidel CFC a FIF svědčí fakt, že jsou obsaženy v Akčním plánu BEPS.

Při stanovení priorit a možností, jak dále pokročit v harmonizaci přímých daní, sehrál významnou úlohu **Rudingův výbor** („Ruding Committee“).⁷⁶⁾ Tento výbor byl ustanoven v roce 1990 s cílem zjistit, zda rozdílné firemní daně způsobují distorze na společném trhu EU, a pokud ano, zda je možné odstranit jen působením daňové konkurence či je nutné přijímat k jejich odstranění společnou legislativu. Provedená šetření dokázala existenci bariér ztěžujících volný pohyb kapitálu a ovlivňujících pohyb zahraničních investic způsobených různou konstrukcí daní ze zisku firem v jednotlivých členských zemích.

⁷⁶⁾ Pro Komisi nezávislých expertů se vžil (a používá se i v oficiálních materiálech) název podle předsedy Onno Rudinga, bývalého ministra financí Nizozemska.