EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 28. 10. 2024
COM(2024) 494 final

SPRÁVA KOMISIE RADE

Správa o vykonávaní týkajúca sa preskúmania smernice o mechanizmoch riešenia sporov

1. Úvod

V smernici Rady (EÚ) 2017/1852 z 10. októbra 2017 o mechanizmoch riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia v Európskej únii[1] (ďalej len „smernica o mechanizmoch riešenia sporov“) sa stanovuje rámec na riešenie sporov medzi členskými štátmi vyplývajúcich z výkladu a uplatňovania dohôd a dohovorov medzi členskými štátmi, v ktorých sa stanovuje odstránenie dvojitého zdanenia príjmov a prípadne kapitálu.

Hoci pred prijatím smernice o mechanizmoch riešenia sporov boli k dispozícii mechanizmy alebo nástroje na riešenie určitých sporov stanovené v zmluvách o daniach alebo v arbitrážnom dohovore (90/436/EHS)[2], týmito nástrojmi sa nemuselo dosiahnuť účinné riešenie takýchto sporov vo všetkých prípadoch, pokiaľ ide o rozsah a/alebo včasné či záväzné riešenie.

Smernica o mechanizmoch riešenia sporov zabezpečuje účinný mechanizmus na včasné a vykonateľné riešenie sporov, ktorý má širší rozsah pôsobnosti, a to prostredníctvom trojstupňového prístupu. Po prvé, každá osoba (fyzická osoba alebo spoločnosť), ktorej zdanenie je priamo ovplyvnené spornou otázkou, má právo podať sťažnosť každému z dotknutých členských štátov a požiadať o vyriešenie tohto sporu. Po druhé, dotknuté členské štáty by sa mali snažiť vyriešiť spornú otázku prostredníctvom postupu vzájomnej dohody. Po tretie, v prípade zamietnutia sťažnosti členským štátom alebo neúspechu pri riešení sporu vo fáze postupu vzájomnej dohody sa v smernici predpokladá zriadenie poradnej komisie, ktorá prijme rozhodnutie o zamietnutí alebo vydá stanovisko k sporu.

V súlade s článkom 21 smernice o mechanizmoch riešenia sporov Komisia vyhodnotí vykonávanie smernice a predloží správu Rade. V súčasnosti sú však k dispozícii len obmedzené dôkazy o uplatňovaní smernice a nie všetky členské štáty nadobudli dostatočné skúsenosti s uplatňovaním jej pravidiel. Žiadnemu z členských štátov daňovníci nepredložili sťažnosti, ktoré by sa dostali do fázy riešenia sporov. Hlavným dôvodom je, že smernica o mechanizmoch riešenia sporov sa vzťahuje na daňové roky, ktoré sa začali 1. januára 2018 alebo neskôr. Členské štáty majú rôzne pravidlá dodržiavania predpisov, pokiaľ ide o požiadavky na podávanie daňových priznaní a ukončovanie vymeriavania dane, pravidlá premlčania a stratégie dodržiavania súladu s predpismi (napr. kedy začať kontrolu alebo ktoré daňové roky treba pokryť). Napríklad daňové priznanie za daňový rok 2018 sa podáva najskôr v roku 2019. Daňová kontrola za daňový rok 2018 môže byť ukončená až v roku 2023, teda sťažnosť by sa mohla podať až od tohto dátumu a do troch rokov (najneskôr v roku 2026). V dôsledku toho sa spory, ktoré by sa mohli riešiť podľa smernice o mechanizmoch riešenia sporov, začali objavovať až v posledných rokoch.

Táto správa o vykonávaní sa vzťahuje na obdobie od počiatočného nadobudnutia účinnosti smernice o mechanizmoch riešenia sporov až po súčasnosť. Vychádza z údajov získaných v rámci konzultácie, ktorá prebiehala od 12. marca do 10. mája 2024 na webovom sídle útvarov Komisie zodpovedných za dane a colnú úniu, ako aj z podkladov získaných od členských štátov v rámci štatistického rámca pre smernicu o mechanizmoch riešenia sporov na daňové roky 2020 – 2023 a cielenej konzultácie

[1] Ú. v. EÚ L 265, 14.10.2017, s. 1 – 14.

[2] Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov združených podnikov (Ú. v. ES L 225, 20.8.1990, s. 10).

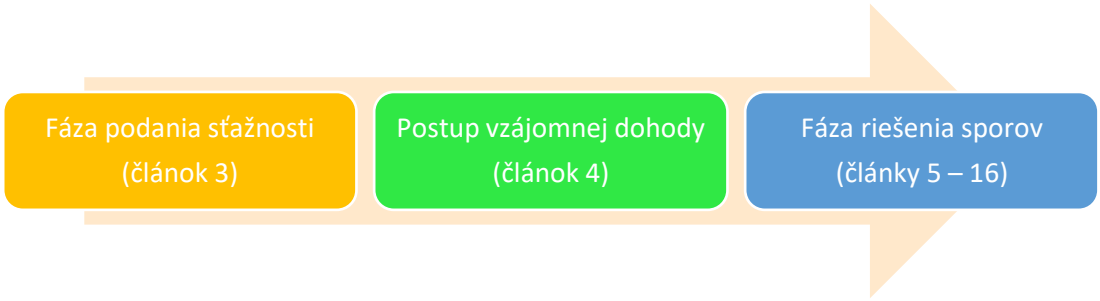
s členskými štátmi, ktorá prebiehala od 14. marca do 10. mája 2024. Plnohodnotné hodnotenie smernice o mechanizmoch riešenia sporov by sa malo uskutočniť, keď bude k dispozícii viac informácií a skúseností so skutočnými prípadmi vrátane prípadov, ktoré sa dostali do fázy riešenia sporov. Smernica o mechanizmoch riešenia sporov je takisto súčasťou prebiehajúceho auditu Európskeho dvora audítorov týkajúceho sa škodlivej daňovej konkurencie v EÚ.

2. Opis smernice o mechanizmoch riešenia sporov

Smernica o mechanizmoch riešenia sporov ponúka členským štátom koordinovaný a pružný rámec a posilňuje povinné záväzné riešenie sporov v Európskej únii v porovnaní s výhradne vnútroštátnymi pravidlami a/alebo pravidlami stanovenými v dvojstranných alebo viacstranných dohodách a dohovoroch.

Umožňuje postup vzájomnej dohody, ktorý sa začne na základe sťažnosti daňovníka a v rámci ktorého musia členské štáty spolupracovať a do dvoch rokov dosiahnuť dohodu o spore týkajúcom sa dvojitého zdanenia. Rozhodnutie je pre príslušné orgány záväzné a dotknutý daňovník (daňovníci) ho môže (môžu) vykonať. Ak postup vzájomnej dohody nie je úspešný, pretože členským štátom sa nepodarilo dosiahnuť dohodu, automaticky sa začne postup riešenia sporov (rozhodcovská fáza), v rámci ktorého príslušné orgány zúčastnených členských štátov vydajú konečné záväzné rozhodnutie.

Na nasledujúcom obrázku sú zhrnuté tri kľúčové procesné fázy smernice o mechanizmoch riešenia sporov:



Obrázok 1: Tri kľúčové postupy

Zhrnutie jednotlivých krokov:

1. Sťažnosť

Smernica o mechanizmoch riešenia sporov sa vzťahuje na spory medzi členskými štátmi vyplývajúce z rozdielneho výkladu a uplatňovania dohôd a dohovorov obsahujúcich ustanovenia na odstránenie dvojitého zdanenia príjmov a prípadne kapitálu, ako sú dvojstranné daňové zmluvy a arbitrážny dohovor, keď takýto výklad a uplatňovanie vedú k dvojitému zdaneniu. Vzhľadom na to má každá ovplyvnená osoba vrátane fyzických osôb právo podať sťažnosť v spornej otázke každému z príslušných orgánov dotknutých členských štátov s cieľom dosiahnuť riešenie.

Lehota na podanie žiadosti je 3 roky od prijatia prvého oznámenia o úkone, ktorý viedol k dvojitému zdaneniu. Každý príslušný orgán dotknutého členského štátu je povinný potvrdiť prijatie sťažnosti do 2 mesiacov od jej prijatia a informovať o tom ostatné dotknuté členské štáty. Ovplyvnená osoba je povinná predložiť informácie

podľa článku 3 ods. 3 smernice o mechanizmoch riešenia sporov. Dotknuté príslušné orgány môžu požiadať o dodatočné informácie do 3 mesiacov od prijatia sťažnosti. Ovplyvnená osoba musí odpovedať do 3 mesiacov od doručenia žiadosti. Rozhodnutie o prijatí alebo zamietnutí sťažnosti sa musí prijať do 6 mesiacov od jej prijatia alebo do 6 mesiacov od prijatia dodatočných informácií, podľa toho, čo nastane neskôr, a ovplyvnená osoba a príslušné orgány ostatných dotknutých členských štátov o tom musia byť bezodkladne informované.

V rámci tejto šesťmesačnej lehoty môže dotknutý členský štát vyriešiť spornú otázku jednostranne, čo vedie k ukončeniu konania podľa smernice o mechanizmoch riešenia sporov.

2. Postup vzájomnej dohody

Ak sa spor nevyriešil v rámci fázy podania sťažnosti, v prípade, že dotknuté členské štáty sťažnosť prijali, začnú postup vzájomnej dohody. V prípade postupu vzájomnej dohody sa členské štáty musia snažiť o jeho uzavretie do 2 alebo 3 rokov od posledného oznámenia rozhodnutia o prijatí sťažnosti.

V odôvodnení 6 sa členské štáty nabádajú k tomu, aby počas záverečných štádií obdobia postupu vzájomnej dohody využívali alternatívne nezáväzné možnosti riešenia sporov, ako sú napríklad mediácia alebo zmier. Ak sú dotknuté členské štáty schopné spor vyriešiť, rozhodnutie sa stáva pre členské štáty záväzným, ak s tým daňovník (daňovníci) súhlasí (súhlasia) a vzdá (vzdajú) sa práva na akýkoľvek iný opravný prostriedok. V prípade nedosiahnutia dohody v stanovenej lehote by sa mala vec predložiť v rámci postupu riešenia sporov.

3. Riešenie sporu

Ovplyvnená osoba môže požiadať príslušné orgány o zriadenie poradnej komisie, ak a) bola sťažnosť predložená takouto ovplyvnenou osobou odmietnutá podľa článku 5 ods. 1 aspoň jedným, ale nie všetkými príslušnými orgánmi dotknutých členských štátov; alebo b) príslušné orgány dotknutých členských štátov akceptovali sťažnosť, ktorú predložila ovplyvnená osoba, ale v lehote stanovenej v článku 4 ods. 1 nedosiahli dohodu o tom, ako vyriešiť spornú otázku vzájomnou dohodou, a v takom prípade musí poradná komisia vydať stanovisko k tomu, ako spornú otázku vyriešiť. V smernici o mechanizmoch riešenia sporov sa členským štátom poskytuje pružnosť pri zriaďovaní poradnej komisie, ktorá sa môže líšiť zložením, formou, používaným rozhodcovským konaním a/alebo môže mať trvalú povahu.

Poradná komisia musí predložiť svoje stanovisko príslušným orgánom dotknutých členských štátov najneskôr do 6 mesiacov, ktoré sa môžu predĺžiť o ďalšie 3 mesiace, od dátumu jej zriadenia. Stanovisko sa prijíma na základe jednoduchej väčšiny jej členov. V prípade, že väčšinu nemožno dosiahnuť, o konečnom stanovisku rozhodne hlas predsedu a oznámi sa to príslušným orgánom.

Príslušné orgány musia po oznámení stanoviska poradnej komisie prijať konečné rozhodnutie. Dotknuté príslušné orgány majú 6 mesiacov na to, aby sa dohodli na spôsobe riešenia spornej otázky. Počas týchto 6 mesiacov môžu príslušné orgány prijať rozhodnutie, ktoré sa líši od rozhodnutia poradnej komisie.

Konečné rozhodnutie je pre dotknuté členské štáty záväzné vo vzťahu k ovplyvneným osobám a nepredstavuje precedens. Musí sa vykonať, pokiaľ ovplyvnená osoba

(ovplyvnené osoby) rozhodnutie akceptuje (akceptujú) a vzdá (vzdajú) sa práva na akýkoľvek prípadný vnútroštátny prostriedok nápravy do 60 dní odo dňa oznámenia konečného rozhodnutia.

3. Prehľad o vykonávaní

a. Kontroly transpozície

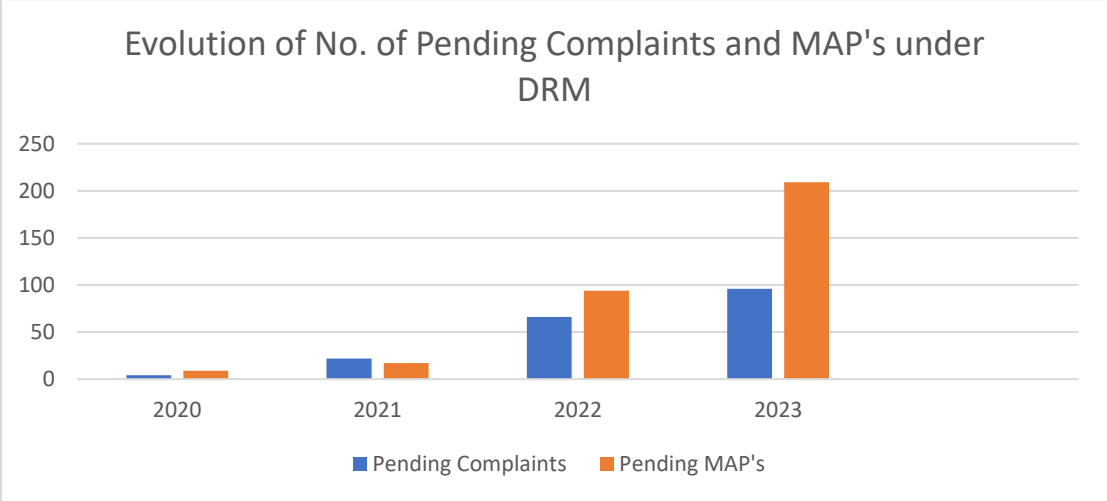
V súčasnosti už smernicu o mechanizmoch riešenia sporov správne transponovali všetky členské štáty. Voči Španielsku sa však z dôvodu nesprávnej transpozície začal viesť postup v prípade nesplnenia povinnosti.[3]. Španielsko následne riešilo otázky vznesené v rámci postupu v prípade nesplnenia povinnosti, ktorý bol ukončený 23. mája 2024[4].

b. Preskúmanie štatistického rámca

Podľa štatistického rámca pre smernicu o mechanizmoch riešenia sporov sú členské štáty povinné každoročne predkladať Komisii tieto štatistiky[5]:

(i) Sťažnosti predložené príslušnému orgánu.
(ii) Postupy vzájomnej dohody, ktoré spravuje príslušný orgán.
(iii) Sťažnosti, ktoré sa riešia vo fáze riešenia sporov (rozhodcovská fáza).
(iv) Vykonanie rozhodnutí na základe postupu vzájomnej dohody a konečných rozhodnutí.

V nasledujúcej tabuľke sa uvádza počet prípadov podľa bodov i) a ii) predložených členskými štátmi, ktoré sú ku koncu každého vykazovaného roka v štádiu riešenia:



Predložené sťažnosti

[3] INFR(2022)2096.
[4] Pozri verejný register rozhodnutí Komisie o porušení povinnosti https://ec.europa.eu/atwork/applying-eu-law/infringements-proceedings/infringement_decisions/?lang_code=en&langCode=SK
[5] Údaje nájdete na webovom sídle Komisie: Riešenie daňových sporov v Európskej únii – Európska komisia (europa.eu)

V závislosti od stanoviska príslušných orgánov dotknutého členského štátu k podanej sťažnosti môžu byť daňovníci nútení podať odvolanie na vnútroštátny súd podľa článku 5 ods. 3, aby získali prístup k postupu vzájomnej dohody alebo k fázam riešenia sporu podľa smernice o mechanizmoch riešenia sporov. Podľa informácií získaných od členských štátov bolo predložené len jedno odvolanie v súvislosti so zamietnutím zo strany 2 členských štátov. Nízky počet sťažností v odvolacom konaní v pomere k celkovému počtu podaných sťažností môže naznačovať, že počet prípadov, ktoré boli doteraz zamietnuté všetkými členskými štátmi, je nízky.

Namiesto toho sa všetky spory, ktoré zostanú vo fáze podania sťažnosti, postúpia do fázy postupu vzájomnej dohody. Jedným z kľúčových štatistických ukazovateľov je priemerný čas, za ktorý členské štáty sťažnosť uzavrú, a to buď tým, že ju vyriešia, alebo tým, že ju postúpia do fázy postupu vzájomnej dohody alebo do fázy riešenia sporov. Výsledky za roky 2020 – 23 sú uvedené ďalej.

Rok	Počet členských štátov, ktoré podávajú správy	Uzavreté sťažnosti (v mesiacoch) – priemer EÚ	Maximálne (mesiace)	Minimálne (mesiace)
2020	2	1,25	1,5	1
2021	6	4,1	12	0,2
2022	12	3,9	6,2	1,8
2023	11	3,9	6	0,8

Na základe údajov predložených členskými štátmi teda členské štáty uzatvárajú veľkú väčšinu prípadov do 6 mesiacov, ako sa vyžaduje v smernici o mechanizmoch riešenia sporov. V budúcnosti je predkladanie údajov o čase potrebnom na uzavretie sťažnosti nevyhnutné na účely monitorovania účinnosti smernice o mechanizmoch riešenia sporov.

Sťažnosti riešené v rámci fázy postupu vzájomnej dohody

Hoci sa počet sťažností aj postupov vzájomnej dohody v období rokov 2020 – 2023 zvýšil, zostáva výrazne nižší ako počet postupov vzájomnej dohody, ktoré sa v súčasnosti uplatňujú na základe arbitrážneho dohovoru za rovnaké obdobie[6]. Tento nízky počet možno vysvetliť viacerými dôvodmi. Smernica o mechanizmoch riešenia sporov je priamo uplatniteľná len na spory, ktoré vznikli od daňového roka začínajúceho sa 1. januára 2018 alebo neskôr, preto staršie prípady nemožno riešiť podľa tejto smernice[7]. Napriek tomu sa znížil počet sporov predložených na základe arbitrážneho dohovoru: počet prípadov predložených v roku 2023 podľa arbitrážneho dohovoru sa znížil z 854 v roku 2022 na 649. Môže však ísť len o dočasný účinok, pričom na potvrdenie dlhodobého trendu budú potrebné údaje z budúcich rokov.

Okrem toho, vzhľadom na čas potrebný na vykonanie auditu a vydanie konečného rozhodnutia o audite daňovníkovi, by uplynulo niekoľko rokov, kým by daňovník mohol podať sťažnosť. Daňovník má napokon na podanie sťažnosti tri roky odo dňa

[6] Štatistiky týkajúce sa postupu vzájomnej dohody a záväzných stanovísk k stanoveniu metódy ocenenia: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/statistics-apas-and-maps-eu_sk

[7] Členské štáty mohli využiť možnosť akceptovať prípady týkajúce sa sporov vzniknutých pred 1. januárom 2018, ktoré sa vzťahujú na predchádzajúce daňové roky. V rámci konzultácií s členskými štátmi sa iba dva členské štáty vyjadrili, že to umožňujú.

vydania rozhodnutia, čím by sa dal vysvetliť aj časový odstup medzi vznikom sporu a jeho predložením podľa smernice o mechanizmoch riešenia sporov.

Na otázku v rámci konzultácií s členskými štátmi, či zaznamenali prechod od arbitrážneho dohovoru k smernici o mechanizmoch riešenia sporov, väčšina členských štátov odpovedala, že nemá údaje, na základe ktorých by mohla odpovedať na túto otázku. Potvrdili, že ich daňovníci arbitrážny dohovor stále používajú.

Podobne ako v prípade fázy podania sťažnosti boli členské štáty požiadané, aby uviedli počet mesiacov potrebných na vyriešenie sporu v rámci postupu vzájomnej dohody[8]. Výsledky na roky 2020 až 2023 sú uvedené ďalej.

Rok	Počet členských štátov, ktoré podávajú správy	Uzavretý postup vzájomnej dohody (v mesiacoch) – priemer EÚ	Maximálne (mesiace)	Minimálne (mesiace)
2020	neuvádza sa	neuvádza sa	neuvádza sa	neuvádza sa
2021	4	7	12,5	3,3
2022	2	9,3	10,1	8,5
2023	9	10,9	21,5	3

Na základe údajov, ktoré predložili členské štáty, sa prípady postupu vzájomnej dohody uzatvárajú do 24 mesiacov, ako sa vyžaduje v smernici o mechanizmoch riešenia sporov. Vzhľadom na nízky počet prípadov, ktoré boli doposiaľ uzatvorené v rámci fázy postupu vzájomnej dohody, by však bolo predčasné vyvodzovať závery. Z cielenej konzultácie s jedným členským štátom vyplynulo, že väčšina prípadov predložených podľa smernice o mechanizmoch riešenia sporov pochádza od fyzických osôb, pričom takéto prípady sa zvyčajne dajú vyriešiť rýchlejšie na rozdiel od sporov týkajúcich sa spoločností. V druhom prípade ide spravidla o spory týkajúce sa transferového oceňovania, ktoré sú zložitejšie a ich riešenie si vyžaduje viac času. Rovnako ako vo fáze podania sťažností je nevyhnutné, aby členské štáty predkladali údaje, ktoré umožnia účinné monitorovanie včasnosti uzavretia prípadu postupu vzájomnej dohody.

<u>Sťažnosti riešené v rámci fázy riešenia sporov</u>

Zatiaľ žiadna sťažnosť nepostúpila do fázy riešenia sporov (rozhodcovská fáza), preto ju nie je možné posúdiť. Okrem toho, vzhľadom na to, že väčšina prípadov postupu vzájomnej dohody bola predložená v rokoch 2022 a 2023 a členské štáty nevydali všetky rozhodnutia, sa očakáva, že počet prípadov, ktoré by prešli do tejto fázy, bude v nasledujúcich rokoch obmedzený. Monitorovanie tejto fázy je však nevyhnutné na zabezpečenie toho, aby daňovníci mali v prípadoch postupu vzájomnej dohody, ktoré boli zamietnuté, právo na opravný prostriedok.

[8] Počet sťažností prijatých na postúpenie do postupu vzájomnej dohody podľa článku 4 ods. 1 počas referenčného roka a počet rozhodnutí na základe postupu vzájomnej dohody prijatých ovplyvnenou osobou podľa článku 4 ods. 2 počas referenčného roka sú uvedené v štatistických údajoch na webovom sídle Komisie uvedenom v poznámke pod čiarou č. 5.

Výkon rozhodnutí na základe postupu vzájomnej dohody a konečných rozhodnutí

Od členských štátov sa vyžaduje, aby nahlasovali počet rozhodnutí na základe postupu vzájomnej dohody a konečných rozhodnutí, ktoré príslušné orgány ešte nevykonali.

K 31. decembru 2023 členské štáty oznámili, že majú tri rozhodnutia na základe postupu vzájomnej dohody, ktoré musia príslušné orgány ešte vykonať.

c. Predbežná spätná väzba k uplatňovaniu

Podľa výsledkov konzultácií uskutočnených s členskými štátmi a konzultácií so zainteresovanými stranami[9] poskytuje smernica o mechanizme riešenia sporov zlepšenie z hľadiska účinnosti a efektívnosti v porovnaní so situáciou pred jej zavedením. Vyplýva to zo skutočnosti, že v smernici o mechanizmoch riešenia sporov sa stanovujú jasné a vymedzené lehoty, daňovníkovi (daňovníkom) sa ponúkajú lepšie možnosti odvolania a smernica má širší rozsah pôsobnosti, ktorý sa vzťahuje nielen na spory týkajúce sa transferového oceňovania alebo priradenia ziskov stálej prevádzkarni, ale aj na všetky spory, ktoré vyplývajú z výkladu a uplatňovania dohôd a dohovorov, ktoré stanovujú odstránenie dvojitého zdanenia príjmov.

Členské štáty aj zainteresované strany však vo svojich odpovediach uviedli, že skúsenosti s pravidlami smernice o mechanizmoch riešenia sporov sú obmedzené, keďže prvé prípady dvojitého zdanenia, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tejto smernice, sa objavujú až teraz z dôvodu ukončenia daňových auditov týkajúcich sa daňových rokov začínajúcich sa v roku 2018 alebo neskôr. Preto bolo o všetkých aspektoch smernice o mechanizmoch riešenia sporov, a konkrétne o fáze riešenia sporov možné poskytnúť len obmedzenú alebo žiadnu spätnú väzbu, keďže v čase písania tejto správy nebola zriadená žiadna poradná komisia.

Napriek tomu už boli na ďalšie zlepšenie určitých aspektov smernice o mechanizmoch riešenia sporov predložené návrhy, pokiaľ ide o stanovenie väčšej jasnosti pri výklade a uplatňovaní určitých pravidiel alebo vymedzení s cieľom zabezpečiť spoločný prístup. Ďalej bolo navrhnuté rozšíriť rozsah pôsobnosti danej smernice a využiť mechanizmus riešenia sporov na riešenie sporov týkajúcich sa iných smerníc v oblasti priamych a nepriamych daní. Na účely monitorovania by mohol byť užitočný revidovaný štatistický rámec, v ktorom by sa uvádzal počet sťažností podaných a zamietnutých počas referenčného roka.

4. Závery a budúca práca

Smernicu o mechanizmoch riešenia sporov plne vykonali všetky členské štáty. Predbežná spätná väzba je pozitívna v tom zmysle, že smernica o mechanizmoch riešenia sporov zrejme spĺňa ciele, ktoré sa stanovili v čase jej prijatia. V smernici sa stanovuje mechanizmus riešenia sporov, ktorý je komplexný, účinný a udržateľný. Zlepšené postavenie daňovníka (daňovníkov) pri záväznom riešení dvojitého zdanenia prispieva k spravodlivejšiemu daňovému prostrediu.

[9] Pozri: Riešenie daňových sporov v Európskej únii – Európska komisia (europa.eu)

Na základe štatistických údajov zozbieraných Komisiou v rámci štatistického rámca pre smernicu o mechanizmoch riešenia sporov a spätnej väzby získanej od verejnosti aj členských štátov však možno dospieť k záveru, že skúsenosti s uplatňovaním tejto smernice sú stále obmedzené. Po získaní ďalších skúseností by útvary Komisie mali vykonať komplexné hodnotenie a prípadne predložiť návrhy na zlepšenie smernice o mechanizmoch riešenia sporov.