EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 19. 8. 2020
COM(2020) 383 final

SPRÁVA KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU A RADE

o vykonávaní smernice Rady (EÚ) 2016/1164 z 12. júla, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2017/952 z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami

1. Úvod

V smernici Rady (EÚ) 2016/1164[1] z 12. júla 2016, ktorou sa stanovujú pravidlá proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam, ktoré majú priamy vplyv na fungovanie vnútorného trhu, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2017/952[2] z 29. mája 2017, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2016/1164, pokiaľ ide o hybridné nesúlady s tretími krajinami (ďalej len „smernica ATAD“), sa stanovujú opatrenia s cieľom riešiť najčastejšie formy agresívneho daňového plánovania stanovením minimálnych štandardných pravidiel, ktoré by mali byť zahrnuté v právnych predpisoch všetkých členských štátov o dani z príjmov právnických osôb.

Smernica ATAD zabezpečuje minimálnu úroveň ochrany pre základy dane všetkých členských štátov, jednotný a konzistentný prístup proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam na celom jednotnom trhu a koordinované vykonávanie niektorých odporúčaní na úrovni EÚ, ktoré vydala Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“)/projekt iniciatívy skupiny G20 proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (ďalej len „BEPS“). V smernici ATAD sa stanovujú opatrenia v piatich rôznych oblastiach, ktoré musia členské štáty vykonať: pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov, zdaňovanie pri odchode, pravidlo týkajúce sa kontrolovaných zahraničných spoločností, pravidlo o hybridných nesúladoch a všeobecné pravidlo proti zneužívaniu.

1.1. Časové rámce transpozície

Hlavné[3] požiadavky na časové lehoty transpozície smernice ATAD sú:

Opatrenie	**Lehota na transpozíciu**	**Dátum uplatňovania**
Obmedzenie zahrnutia úrokov, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu a kontrolované zahraničné spoločnosti	31. december 2018	1. január 2019
Zdaňovanie pri odchode, hybridné nesúlady (okrem reverzných hybridných nesúladov)	31. december 2019	1. január 2020
Reverzné hybridné nesúlady (s tretími krajinami)	31. december 2021	1. január 2022

1.2. Správa

V článku 10 smernice ATAD sa vyžaduje, aby Komisia do 9. augusta 2020 vyhodnotila vykonávanie smernice ATAD, najmä ustanovení o obmedzení zahrnutia úrokov, a podala o tomto vykonávaní správu Rade. Výnimka sa vzťahuje na ustanovenia týkajúce sa hybridných nesúladov, ktoré musí Komisia vyhodnotiť do 1. januára 2022.

[1] Ú. v. EÚ L 193 z 19. júla 2016, s. 1.
[2] Ú. v. EÚ L 144 zo 7. júna 2017, s. 1.
[3] V článku 11 ods. 6 smernice ATAD sa stanovuje výnimka, pokiaľ ide o pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov (ďalšie podrobnosti v oddiele 2.1) pre určité členské štáty; v článku 11 ods. 4 sa stanovuje určitá výnimka pre Estónsko, pokiaľ ide o zdaňovanie pri odchode.

Táto správa je prvým krokom v rámci hodnotenia vplyvu smernice ATAD a poskytuje prehľad o vykonávaní najskôr uplatniteľných opatrení smernice ATAD (obmedzenie zahrnutia úrokov, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu, kontrolované zahraničné spoločnosti) v členských štátoch[4]. Ďalším krokom bude doručenie komplexnej hodnotiacej správy o opatreniach smernice ATAD vrátane prehľadu o vykonávaní tých opatrení smernice ATAD, ktoré neboli zahrnuté v tejto správe.

2. Opis opatrení vrátane možností a niektorých prístupov dostupných pre členské štáty

Pri transpozícii opatrení smernice ATAD je povolený určitý stupeň predpísanej voliteľnosti. Keďže smernicou ATAD sa stanovujú minimálne normy, takisto sa v rámci nej členským štátom povoľuje stanoviť viac reštriktívnych pravidiel vo svojich vnútroštátnych právnych predpisoch, ktorými sa transponuje smernica ATAD, ako je stanovené v texte samotnej smernice, a to pod podmienkou, že takéto opatrenia budú v súlade so základnými slobodami vnútorného trhu. Prehľad ďalších významných príkladov, keď členské štáty v rámci svojich vnútroštátnych právnych predpisov stanovili prísnejšie opatrenia, je takisto zahrnutý v tomto oddiele.

2.1. Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov

V rámci *pravidla o obmedzení zahrnutia úrokov* (článok 4 smernice ATAD) sa obmedzuje odpočítateľnosť presahujúcich (čistých) nákladov na prijaté úvery a pôžičky daňovníkov do výšky 30 % zdaniteľných príjmov daňovníka pred započítaním úrokov, daní, odpisov a amortizácie (ďalej len „EBITDA“). Okrem tohto pravidla môžu členské štáty stanoviť cielené pravidlá proti vnútroskupinovému dlhovému financovaniu, ako sú pravidlá o podkapitalizácii.

Členské štáty môžu pri uplatňovaní pravidiel, ktorými sa obmedzuje odpočítateľnosť úrokov, zvážiť celkové postavenie všetkých subjektov skupiny v členskom štáte vrátane samostatného systému zdaňovania subjektov a môžu umožniť presun ziskov alebo úrokovej kapacity medzi subjektmi v rámci skupiny.

V smernici ATAD sa stanovuje, že odchylne od článku 4 môžu členské štáty, ktoré majú k 8. augustu 2016 vnútroštátne pravidlá zamerané na predchádzanie rizikám narušania základu dane a presunu ziskov, ktoré sú rovnako účinné ako pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov stanovené v článku 4, uplatniť tieto cielené 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, najneskôr však do 1. januára 2024.[5]

[4] Keďže Spojené kráľovstvo nie je v tomto období súčasťou EÚ, vykonávanie smernice ATAD Spojeným kráľovstvom nie je zahrnuté v tejto správe. Spojené kráľovstvo bolo v čase prijatia smernice ATAD súčasťou EÚ a až do skončenia prechodného obdobia sa tieto opatrenia v Spojenom kráľovstve naďalej uplatňujú.

[5] Viac informácií v oddiele 4.3.

a) *Úroveň odpočítateľnosti presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky v súvislosti s EBITDA*

Ak členské štáty chcú, môžu znížiť obmedzenie pod úroveň 30 %.

b) *Uplatňovanie pravidiel de minimis alebo prahovej hodnoty v rámci pravidla bezpečného prístavu, t. j. úplná odpočítateľnosť presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky až po uvedenú prahovú hodnotu*

S cieľom znížiť administratívne zaťaženie a zaťaženie vyplývajúce z dodržiavania predpisov spôsobované týmito pravidlami, a to bez výrazného zníženia ich účinku, sa v článku 4 stanovuje, že členské štáty môžu povoliť pravidlo bezpečného prístavu. V rámci pravidla bezpečného prístavu môže byť pevne stanovená suma vo výške 3 miliónov EUR presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky, ktorú možno odpočítať bez ohľadu na obmedzenie odpočítateľnosti, ktoré je založené na pomere EBITDA. Členské štáty môžu znížiť stanovenú prahovú hodnotu, aby zabezpečili vyššiu úroveň ochrany svojho vnútroštátneho základu dane.

c) *Úroveň odpočítateľnosti pre samostatné subjekty*

Keďže narušanie základu dane a presun ziskov sa v zásade uskutočňujú prostredníctvom nadmerných platieb úrokov najmä medzi prepojenými subjektmi, v článku 4 sa členským štátom umožňuje stanoviť vylúčenie samostatných subjektov z rozsahu pôsobnosti pravidla o obmedzení zahrnutia úrokov, a to vzhľadom na obmedzené riziká vyhýbania sa daňovým povinnostiam (t. j. subjekty, ktoré nepodliehajú pravidlám transferového oceňovania).

d) *Náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré sa uzavreli pred 17. júnom 2016*

S cieľom uľahčiť prechod na nové pravidlo smernice ATAD o obmedzení zahrnutia úrokov sa v článku 4 umožňuje, aby členské štáty stanovili doložku o zachovaní predchádzajúceho stavu, ktorá by sa vzťahovala na predtým existujúce pôžičky, pokiaľ sa ich podmienky nebudú následne modifikovať. V prípade následnej modifikácie by sa predchádzajúci stav nezachoval, ak by sa zvýšila suma alebo ak by sa predĺžilo obdobie trvania pôžičky, ale by sa obmedzoval len na pôvodné podmienky pôžičky.

e) *Náklady na prijaté úvery a pôžičky vzniknuté v súvislosti s úvermi použitými na financovanie dlhodobých projektov verejnej infraštruktúry v Európskej únii*

Vzhľadom na to, že mechanizmy financovania dlhodobých projektov verejnej infraštruktúry predstavujú len malé riziká alebo nepredstavujú žiadne riziká narušania základu dane a presunu ziskov, môžu členské štáty vylúčiť z rozsahu pôsobnosti pravidiel o obmedzení zahrnutia úrokov zahrnutých v článku 4 takéto presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky vzniknuté v súvislosti s úvermi použitými na financovanie takých projektov. Na využitie tejto možnosti sa vyžaduje, aby sa prevádzkovateľ projektu, náklady na prijaté úvery a pôžičky, aktíva a príjmy nachádzali v Únii.

f) *Zvýšená odpočítateľnosť pre daňovníka, ktorý je členom konsolidovanej skupiny na účely finančného účtovníctva prostredníctvom:*

f.1. tzv. únikového ustanovenia týkajúceho sa vlastného imania podľa článku 4 ods. 5 písm. a) smernice ATAD, alebo

f.2. tzv. pravidla pre pomer za skupinu podľa článku 4 ods. 5 písm. b) smernice ATAD

Ak je daňovník súčasťou konsolidovanej skupiny na účely finančného účtovníctva, možno na účely povolenia vyššej odpočítateľnosti presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky vziať do úvahy zadlženosť skupiny na celosvetovej úrovni. V tejto súvislosti môžu členské štáty stanoviť daňovníkovi právo použiť jeden z dvoch prístupov.

V rámci prvého prístupu môžu členské štáty stanoviť pravidlá pre únikové ustanovenie týkajúce sa vlastného imania, v prípade ktorého sa pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov neuplatňuje, ak daňovník môže preukázať, že pomer jeho vlastného imania k jeho celkovým aktívam je približne rovnaký alebo vyšší ako ekvivalentný pomer skupiny.

V rámci druhého prístupu môžu členské štáty daňovníkom povoliť, aby odpočítali vyššie sumy presahujúcich nákladov na prijaté úvery a pôžičky, a to na základe zadlženosti celej skupiny voči tretím stranám na celosvetovej úrovni.

g) Členský štát môže stanoviť pravidlá s cieľom buď:

g.1. preniesť do budúcich období bez časového obmedzenia presahujúce náklady na prijaté úvery a pôžičky, ktoré nemožno odpočítať v bežnom zdaňovacom období;

g.2. 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, alebo

g.3. 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

S cieľom riešiť volatilitu v rámci ziskovosti daňovníka, môžu členské štáty povoliť, aby sa výška neuplatnených nákladov na prijaté úvery a pôžičky alebo úroková kapacita mohli preniesť do budúcich období alebo uplatniť v predchádzajúcich obdobiach. Členské štáty môžu s cieľom zabezpečiť vyššiu úroveň ochrany zaviesť lehoty na také prenášanie do budúcich období alebo uplatňovanie v predchádzajúcich obdobiach.

h) Stanovisko k finančným spoločnostiam

Hoci sa všeobecne akceptuje, že obmedzenia pre odpočítateľnosť úrokov by sa mali vzťahovať aj na finančné spoločnosti, 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 neviedli k dostatočne presvedčivým záverom v medzinárodnom kontexte a v kontexte Európskej únie, nebolo možné stanoviť špecifické pravidlá vo finančnom sektore a v sektore poisťovníctva. Členské štáty môžu z rozsahu pôsobnosti článku 4 vylúčiť isté finančné spoločnosti regulované na úrovni EÚ.

2.2. Pravidlo pre kontrolované zahraničné spoločnosti

Prostredníctvom *pravidla pre kontrolované zahraničné spoločnosti* (články 7 a 8 smernice ATAD) sa vykonáva pripísanie príjmov nízko zdaňovanej kontrolovanej dcérskej spoločnosti alebo stálej prevádzkarne do ich materskej spoločnosti alebo ústredia. Materská spoločnosť alebo ústredie sa potom stávajú zdaniteľnými v súvislosti s týmito pripísanými príjmami v štáte, v ktorom sú rezidentmi, v prípade, že výška skutočnej dane z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatil ovládaný subjekt/stála prevádzkareň zo svojich príjmov, je nižšia ako rozdiel medzi výškou dane z príjmov právnických osôb, ktorá by za rovnaké zisky bola zaplatená v členskom štáte vnútroštátneho daňovníka/materskej spoločnosti, a výškou skutočnej dane z príjmov právnických osôb, ktorú zaplatil subjekt/stála prevádzkareň v štáte zdroja.

a) *Zdaňovanie konkrétnych kategórií príjmov [článok 7 ods. 2 písm. a)] alebo zameranie sa na príjem, ktorý bol umelo odklonený na dcérsku spoločnosť/stálu prevádzkareň [článok 7 ods. 2 písm. b)]*

Členské štáty si môžu zvoliť pravidlá pre kontrolované zahraničné spoločnosti, ktoré sa zameriavajú na konkrétne kategórie príjmov, alebo také, ktoré sa obmedzujú na príjem, ktorý bol umelo odklonený na dcérsku spoločnosť/stálu prevádzkareň.

V „možnosti A“ v rámci pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti sa stanovuje, že určité vopred vymedzené kategórie nerozdelených pasívnych príjmov (napr. dividendy, úroky, licenčné poplatky a príjem z finančných činností) kontrolovaných zahraničných spoločností sa pripíšu na daňovníka (materskú spoločnosť/ústredie). Príjem, ktorý sa má zahrnúť do „možnosti A“, sa vypočíta v súlade s pravidlami členského štátu, v ktorom je daňovník rezidentom, ako aj podľa jeho účasti v kontrolovanej zahraničnej spoločnosti.

V „možnosti B“ sa stanovuje, že nerozdelené príjmy kontrolovanej zahraničnej spoločnosti z mechanizmov, ktoré nie sú skutočné a ktoré sa zaviedli s hlavným cieľom získať daňovú výhodu, sa pripíšu na daňovníka (materskú spoločnosť/ústredie). Pripísanie príjmov kontrolovanej zahraničnej spoločnosti sa vypočíta v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

b) *Pri vykonávaní „možnosti A“ môžu členské štáty rozšíriť únikové ustanovenie týkajúce sa ekonomickej podstaty na kontrolované zahraničné spoločnosti, ktoré sú rezidentom v tretej krajine, ktorá nie je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore, alebo sa v takejto krajine nachádzajú*

V záujme dodržania základných slobôd EÚ sa v článku stanovuje vyňatie ekonomickej podstaty s cieľom obmedziť v rámci Únie (a EHP) vplyv pravidiel na tie prípady, keď kontrolovaná zahraničná spoločnosť nevykonáva podstatnú ekonomickú činnosť. Členské štáty môžu rozšíriť toto pravidlo vyňatia na tretie krajiny.

c) *Pri vykonávaní „možnosti A“ môžu členské štáty rozhodnúť, že daný subjekt/stálu prevádzkareň nebudú považovať za kontrolovanú zahraničnú spoločnosť, ak najviac jedna tretina príjmov tohto subjektu alebo stálej prevádzkarne patrí do vopred vymedzených kategórií príjmov*

S cieľom obmedziť administratívne zaťaženie a náklady na dodržiavanie predpisov môžu členské štáty oslobodiť určité subjekty s nízkym ziskom alebo nízkou maržou ziskov, v ktorých sú nižšie riziká vyhýbania sa daňovým povinnostiam.

d) Pri vykonávaní „možnosti A“ môžu členské štáty rozhodnúť, že finančné spoločnosti nebudú považovať za kontrolované zahraničné spoločnosti, ak najviac jedna tretina vopred vymedzených kategórií príjmov pochádza z transakcií s daňovníkom alebo jeho prepojenými podnikmi

S cieľom obmedziť administratívne zaťaženie a náklady na dodržiavanie predpisov môžu členské štáty rozhodnúť, že za kontrolované zahraničné spoločnosti nebudú považovať určité finančné spoločnosti regulované na úrovni EÚ, v rámci ktorých najviac jedna tretina vopred vymedzených kategórií príjmov pochádza z transakcií s daňovníkom alebo jeho prepojenými podnikmi. Dôvodom je, že v takýchto spoločnostiach sú nižšie riziká vyhýbania sa daňovým povinnostiam.

e) Pri vykonávaní „možnosti B“ môžu členské štáty z rozsahu pôsobnosti pravidiel vylúčiť subjekt alebo stálu prevádzkareň:

e.1. s účtovným ziskom najviac 750 000 EUR a príjmom nepochádzajúcim z obchodovania najviac 75 000 EUR alebo

e.2. ktorých účtovný zisk predstavuje najviac 10 % ich prevádzkových nákladov pre dané zdaňovacie obdobie

S cieľom obmedziť administratívne zaťaženie a náklady na dodržiavanie predpisov môžu členské štáty oslobodiť určité subjekty s nízkym ziskom alebo nízkou maržou ziskov, v ktorých sú nižšie riziká vyhýbania sa daňovým povinnostiam.

f) Širšie vymedzenie pojmu kontrolovaná zahraničná spoločnosť

Členské štáty sa môžu pri vymedzovaní kontrolovanej zahraničnej spoločnosti riadiť širším prístupom, ako je prístup uvedený v článku 7, a to znížením prahovej hodnoty pre kontrolu alebo použitím vyššej prahovej hodnoty pri porovnaní skutočnej zaplatenej dane z príjmov právnických osôb s daňou z príjmov právnických osôb, ktorá by sa vymerala v členskom štáte daňovníka.

g) Používanie bielych, sivých alebo čiernych zoznamov

Členské štáty môžu pri transponovaní pravidiel pre kontrolované zahraničné spoločnosti do svojho vnútroštátneho práva používať biele, sivé alebo čierne zoznamy tretích krajín, ktoré sú zostavené na základe určitých kritérií uvedených v smernici ATAD a môžu zahŕňať výšku sadzby dane z príjmov právnických osôb, prípadne môžu používať biele zoznamy členských štátov zostavené na uvedenom základe.

2.3. Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu

Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (článok 6 smernice ATAD) bojuje proti daňovým praktikám zneužívania, ktoré neboli predmetom konkrétne zameraných ustanovení, a nemá vplyv na uplatniteľnosť konkrétnych pravidiel proti zneužívaniu. V smernici ATAD sa

vyžaduje, aby sa všeobecné pravidlá proti zneužívaniu uplatňovali na mechanizmy, ktoré nie sú skutočné, keďže daňovník má právo vybrať si pre svoje obchodné záležitosti daňovo najvýhodnejšiu štruktúru. Pri hodnotení toho, či sa má určitý mechanizmus považovať za skutočný, môžu členské štáty zvážiť všetky opodstatnené ekonomické dôvody vrátane finančných aktivít.

2.4. Zdaňovanie pri odchode

Prostredníctvom *zdaňovania pri odchode* (článok 5 smernice ATAD) sa zaisťuje, aby v prípade, že daňovník prevádza aktíva alebo svoju daňovú rezidenciu mimo členského štátu, tento štát zdaní ekonomickú hodnotu všetkých kapitálových ziskov vytvorených na jeho území, hoci tento zisk ešte nebol v čase odchodu realizovaný. Zisk sa vypočíta na základe trhovej hodnoty prevedených aktív v čase odchodu aktív (na základe princípu nezávislého vzťahu).

V rámci Európskej únie je potrebné vyriešiť otázky týkajúce sa uplatňovania zdaňovania pri odchode a objasniť podmienky dosiahnutia súladu s právom Európskej únie. V takých situáciách majú daňovníci právo buď bezodkladne zaplatiť vymeranú výšku dane pri odchode, alebo odložiť zaplatenie tejto sumy dane platením splátok počas niekoľkých rokov. Členské štáty si môžu účtovať úroky za odloženú daň a môžu ako podmienku odkladu platby dane pri odchode od daňovníka žiadať poskytnutie záruky v prípade, ak existuje preukázateľné a skutočné riziko, že dané sumy nebudú uhradené.

2.5. Pravidlo týkajúce sa hybridných nesúladov

Pravidlo týkajúce sa hybridných nesúladov (články 9, 9a a 9b smernice ATAD zavedené pozmeňujúcou smernicou) neutralizuje daňové účinky hybridných nesúladov. Hybridné nesúlady sú rozdiely medzi daňovými systémami, ktoré možno využiť s cieľom dosiahnuť: i) dvojité nezdanenie; ii) dvojitý odpočet; iii) odpočet bez zahrnutia a iv) nezdanenie bez zahrnutia. Tieto nesúlady môžu následne viesť k narušaniu základu dane.

V smernici ATAD sa stanovujú pravidlá na boj proti hybridným nesúladom, ktoré vznikajú medzi členskými štátmi EÚ a tretími krajinami, ako aj proti importovaným nesúladom, reverzným hybridným nesúladom a nesúladom týkajúcim sa daňovej rezidencie.

V smernici ATAD sa povoľuje istý stupeň voliteľnosti, pokiaľ ide o rozsah zamietnutia odpočtu v jurisdikcii platiteľa za určitých okolností a pokiaľ ide o vylúčenie z rozsahu pôsobnosti určitých hybridných nesúladov, ktoré vyplývajú z platby úrokov v rámci finančného nástroja prepojenému podniku do 31. decembra 2022.

3. Prehľad o vykonávaní

V tomto oddiele sa uvádza prehľad o tom, ako členské štáty prijali rôzne opatrenia smernice ATAD na základe vyňatí, možností a rôznych prístupov. Formát a odkazy v tomto oddiele sú v súlade s oddielom 2.[6]

3.1. Pravidlo o obmedzení zahrnutia úrokov

Odkaz		
2.1.a	30 % EBITDA	Menej ako 30 % EBITDA
	22	1
2.1.b	3 milióny EUR	Menej ako 3 milióny EUR
	16	6
2.1.c	Výnimka pre samostatný subjekt	Bez výnimky pre samostatný subjekt
	9	18
2.1.d	S výnimkou úverov, ktoré sa uzavreli pred 17. júnom 2016	Vrátane úverov, ktoré sa uzavreli pred 17. júnom 2016
	9	18
2.1.e	S výnimkou úverov na verejnú infraštruktúru	Vrátane úverov na verejnú infraštruktúru
	16	11
2.1.f	Dostupné únikové ustanovenie týkajúce sa vlastného imania	Dostupné pravidlo pre pomer za skupinu
	8	6
2.1.g	Možnosť g.1 s časovým obmedzením alebo bez neho	Možnosť g.3
	20	1
2.1.h	S výnimkou finančných spoločností	Vrátane finančných spoločností
	17	10

[6] Počet členských štátov, ktoré si zvolili rôzne možnosti uvedené v tabuľke, nemusí vždy zodpovedať číslu 27, keďže niektoré členské štáty ešte netransponovali všetky opatrenia smernice ATAD. Okrem toho stále prebieha posúdenie vnútroštátnych vykonávacích opatrení Komisiou.

3.2. Pravidlo pre kontrolované zahraničné spoločnosti

Odkaz				
2.2.a	Uplatnená „možnosť A“		Uplatnená „možnosť B“	
	16		10	
2.2.b	Únikové ustanovenie týkajúce sa ekonomickej podstaty rozšírené na tretie krajiny		Únikové ustanovenie týkajúce sa ekonomickej podstaty nerozšírené na tretie krajiny	
	10		5	
2.2.c	Uplatnená úniková doložka týkajúca sa najviac jednej tretiny príjmu		Nie je uplatnená úniková doložka týkajúca sa najviac jednej tretiny príjmu	
	12		3	
2.2.d	Uplatnená úniková doložka pre finančné spoločnosti týkajúca sa najviac jednej tretiny príjmu		Nie je uplatnená úniková doložka pre finančné spoločnosti týkajúca sa najviac jednej tretiny príjmu	
	5		10	
2.2.e	Stanovená úniková doložka pre nízky účtovný zisk alebo nízku maržu ziskov		Nie je stanovená úniková doložka pre nízky účtovný zisk alebo nízku maržu ziskov	
	7		3	
2.2.f	Širšie vymedzenie pojmu kontrolovaná zahraničná spoločnosť		Bez širšieho vymedzenia pojmu kontrolovaná zahraničná spoločnosť	
	17		10	
2.2.g	Biely zoznam	Čierny zoznam	Biely a čierny zoznam	Žiadny biely, sivý ani čierny zoznam
	1	7	1	18

3.3. Všeobecné pravidlo proti zneužívaniu

V rámci transpozície všeobecného pravidla proti zneužívaniu nie sú pre členské štáty k dispozícii možnosti ani osobitné prístupy členských štátov, ktoré by mali byť zahrnuté v tomto oddiele.

3.4. Zdaňovanie pri odchode

Ako je uvedené v oddiele 1.2, prehľad o vykonávaní zdaňovania pri odchode v členských štátoch bude zahrnutý v hodnotiacej správe o smernici ATAD.

3.5. Pravidlo týkajúce sa hybridných nesúladov

Ako je uvedené v oddiele 1.2, prehľad o vykonávaní pravidla týkajúceho sa hybridných nesúladov v členských štátoch bude zahrnutý v hodnotiacej správe o smernici ATAD.

4. Úplnosť a súlad v rámci transpozície smernice ATAD členskými štátmi

4.1. Opatrenia naplánované Komisiou na zabezpečenie včasného a primeraného vykonávania smernice ATAD členskými štátmi

Ako bolo uvedené v „oznámení Komisie z roku 2016 – Právo EÚ: Lepšie výsledky pomocou lepšieho uplatňovania práva“[7], Komisia prijíma rôzne opatrenia na zaistenie správneho

[7] Ú. v. EÚ C 18, 19.1.2017, s. 10.

uplatňovania práva EÚ členskými štátmi. Tieto opatrenia zahŕňajú i) dialóg s členskými štátmi a pomoc pre členské štáty, pokiaľ ide o budovanie kapacít, ako aj ii) vykonávanie formálnych postupov v prípade nesplnenia povinnosti v súvislosti s porušením práva EÚ. Komisia prijala oba typy opatrení na zaistenie riadneho vykonávania a uplatňovania smernice ATAD 1 členskými štátmi. Komisia je povinná posudzovať oznámenia v **dvoch krokoch**: z hľadiska i) **úplnosti** oznámení a ii) **súladu** oznámených opatrení so smernicami.

4.2. Opatrenia týkajúce sa „budovania kapacít“ prijaté pred lehotou na vykonanie smernice ATAD

V roku 2018 zorganizovala Komisia seminár s delegátmi členských štátov s cieľom diskutovať o právnych otázkach, ktoré vznikli počas vypracovávania vykonávacích právnych predpisov. V rámci seminára sa diskutovalo o otázkach, ktoré vopred predložili členské štáty spolu s odbornými zamestnancami Komisie.

4.3. Kontroly transpozície a postupy v prípade nesplnenia povinnosti pre neoznámenie vnútroštátnych vykonávacích opatrení alebo nesprávnej transpozície smernice ATAD

Členské štáty musia oznámiť vnútroštátne vykonávacie opatrenia v rámci lehôt stanovených v smernici (31. december 2018 na oznámenie troch opatrení: obmedzenie zahrnutia úrokov, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu a kontrolované zahraničné spoločnosti).

V prípade neoznámenia vykonávacích právnych predpisov začne Komisia *ex officio* postupy v prípade nesplnenia povinnosti pre neoznámenie potrebných opatrení (krátko po uplynutí lehoty na oznámenia, ktorá je stanovená v daných smerniciach). Otvorilo sa 12 takých prípadov (desať v januári 2019[8] a dva ďalšie v júli 2019[9]).

Štyri členské štáty v súčasnosti ešte v plnej miere nesplnili svoje povinnosti prijať a oznámiť transpozičné opatrenia.[10] Osem postupov v prípade nesplnenia povinnosti sa vďaka splneniu predpisov zo strany členských štátov uzavrelo.[11]

---

[8] Formálne výzvy boli adresované krajinám: Belgicko, Cyprus, Česká republika, Dánsko, Grécko, Španielsko, Francúzsko, Lotyšsko, Portugalsko a Spojené kráľovstvo, a po nich nasledovalo v júli 2019 odôvodnené stanovisko Dánsku (pozri tlačovú správu Európskej komisie INF/19/4251 z 25. júla 2019, bod 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sk/inf_19_4251).

[9] Formálne výzvy boli adresované Rakúsku a Írsku. Oba postupy zahŕňajú neoznámenie vnútroštátnych vykonávacích opatrení v prípade článku 4 smernice ATAD (opatrenie na obmedzenie zahrnutia úrokov) a po nich v novembri 2019 nasledovali odôvodnené stanoviská (pozri tlačovú správu Európskej komisie INF/19/6304 z 27. novembra 2019, bod 8 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sk/inf_19_6304). Ani jeden z týchto dvoch štátov dané opatrenia neoznámil, hoci ich ustanovenia o obmedzení zahrnutia úrokov pred prijatím smernice ATAD Komisia nepovažovala za „rovnako účinné“, pozri oznámenie Komisie s názvom Opatrenia považované za rovnako účinné ako článok 4 smernice o opatreniach proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam (Ú. v. EÚ C 441, 7.12.2018, s. 1).

[10] Rakúsko, Dánsko, Španielsko a Írsko.

[11] Konania vedené proti Belgicku, Cypru, Českej republike, Francúzsku, Grécku, Portugalsku a Spojenému kráľovstvu sa uzavreli v júli 2019 (pozri tlačovú správu Európskej komisie INF/19/4251 z 25. júla 2019, bod 13 https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/sk/inf_19_4251) a konanie vedené proti Lotyšsku sa uzavrelo v októbri 2019 (toto rozhodnutie nesprevádzala žiadna tlačová správa).

Okrem toho Komisia začala konania o nesplnení povinnosti vedené proti členským štátom, ktoré neoznámili vnútroštátne vykonávacie opatrenia pre zdaňovanie pri odchode[12] a hybridné nesúlady[13], ktoré mali byť transponované do 31. decembra 2019.

[12] Formálne výzvy boli adresované krajinám: Nemecko, Grécko, Lotyšsko, Portugalsko, Rumunsko a Španielsko.
[13] Formálne výzvy boli adresované krajinám: Cyprus, Nemecko, Grécko, Lotyšsko, Poľsko, Rumunsko a Španielsko.

4.4. Súčasný stav v súvislosti s kontrolami transpozície

Tabuľka kontrol transpozície smernice ATAD – súčasný stav – august 2020[14]:

ATAD:	**Obmedzenie zahrnutia úrokov, všeobecné pravidlo proti zneužívaniu a kontrolované zahraničné spoločnosti**		**Zdaňovanie pri odchode**		**Hybridné nesúlady** (prvá lehota)	
Členský štát	*Kontroly úplnosti*	*Kontroly zhody*	*Kontroly úplnosti*	*Kontroly zhody*	*Kontroly úplnosti*	*Kontroly zhody*
Belgicko	OK	INFR				
Bulharsko	OK					
Česká republika	OK					
Dánsko	INFR					
Nemecko			INFR		INFR	
Estónsko	OK					
Írsko	INFR					
Grécko	OK	OK	INFR		INFR	
Španielsko	INFR		INFR		INFR	
Francúzsko	OK	OK				
Chorvátsko						
Taliansko	OK					
Cyprus	OK				INFR	
Lotyšsko	OK	OK	INFR		INFR	
Litva	OK	OK				
Luxembursko	OK	INFR				
Maďarsko						
Malta	OK	OK				
Holandsko						
Rakúsko	INFR		OK	OK		
Poľsko	OK	OK			INFR	
Portugalsko	OK	INFR	INFR			
Rumunsko	OK		INFR		OK	OK
Slovinsko	OK	OK				
Slovensko	OK	OK				
Fínsko	OK	OK	OK	OK		
Švédsko	OK	OK	OK	OK		

5. Budúca činnosť

Keďže táto správa je prvým krokom v rámci hodnotenia vplyvu smernice ATAD a poskytuje prehľad o vykonávaní najskôr uplatniteľných opatrení ATAD v členských štátoch, predpokladá sa, že komplexná hodnotiaca správa o opatreniach smernice ATAD bude podľa možnosti zverejnená do 1. januára 2022. Čas dokončenia takej komplexnej hodnotiacej správy však bude do určitej miery závisieť od potreby revidovať smernicu ATAD z dôvodu vývoja diskusií na úrovni EÚ alebo medzinárodnej úrovni, ktoré sa týkajú predchádzania praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam právnických osôb.

[14] Vysvetlenie skratiek použitých v tabuľke: „OK“ – vykonané kontroly úplnosti/zhody; „INFR“ – prebieha postup v prípade nesplnenia povinnosti; „prázdne políčko“ – označuje prebiehajúce posudzovanie.