



KOMISIA EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV

Brusel, 19.12.2006
KOM(2006) 825 v konečnom znení

**OZNÁMENIE KOMISIE RADE, EURÓPSKEMU PARLAMENTU A EURÓPSKEMU
HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU**

Zdanenie pri odchode a potreba koordinácie daňovej politiky členských štátov

OBSAH

1.	Úvod.....	3
2.	Dane pri odchode: právny rámec	3
2.1.	Rozhodnutie ESD vo veci <i>de Lasteyrie</i> a jeho dôsledky pre fyzické osoby	3
2.2.	Riešenie nezhôd a zabránenie dvojitému zdaneniu a dvojitému nezdaneniu	4
3.	Dane pri odchode vo vzťahu k spoločnostiam	5
3.1.	Vplyv veci <i>de Lasteyrie</i> na spoločnosti	5
3.2.	Riešenie nezhôd a zabránenie dvojitému zdaneniu a dvojitému nezdaneniu	7
4.	Dane pri odchode v súvislosti s vyst'ahovaním sa alebo prevodom aktív do štátov EHP/EZVO	8
4.1.	Slobody vzťahujúce sa na štáty EHP	8
4.2.	Vyst'ahovanie sa fyzických osôb / prevod sídla spoločnosti – voľný pohyb pracovnej sily / sloboda usadiť sa	9
4.3.	Prevod aktív – sloboda usadiť sa, voľný pohyb tovaru a kapitálu	9
5.	Dane pri odchode vzhľadom na tretie krajiny	9
6.	Záver	10

1. Úvod

Toto oznámenie sa predkladá v rámci oznámenia o koordinácii systémov priamych daní členských štátov (ČŠ) na vnútornom trhu, ktoré sa vydáva dnes. Analyzujú sa v ňom právne požiadavky stanovené v Zmluve o ES, tak ako ich vykladá Európsky súdny dvor (ESD) vo veci *de Lasteyrie*¹ a potvrdzuje a rozvíja vo veci *N*², a skúma sa, ako tieto požiadavky ovplyvňujú dane pri odchode vyrubované fyzickým osobám a spoločnostiam. Takisto sa v ňom skúma, ako môže byť zabezpečená zlučiteľnosť právnych úprav členských štátov v oblasti daní pri odchode s požiadavkami práva ES a preberajú sa všeobecné zásady možných koordinovaných riešení súčasných nezhôd medzi rôznymi vnútroštátnymi opatreniami. Komisia má v úmysle vypracovať v úzkej spolupráci s ČŠ podrobnejšie pokyny pre tieto záležitosti.

2. DANE PRI ODCHODE: PRÁVNY RÁMEC

2.1. Rozhodnutie ESD vo veci *de Lasteyrie* a jeho dôsledky pre fyzické osoby

Dňa 11. marca 2004 ESD vydal dôležitý výklad slobody usadiť sa v súvislosti s francúzskymi právnymi predpismi, podľa ktorých sa zdaňuje nerealizované zvýšenie hodnoty cenných papierov, keď individuálny daňovník prenesie svoj daňový domicil mimo Francúzska. Keď sa pán de Lasteyrie du Saillant presťahoval v roku 1998 z Francúzska do Belgicka, okamžite mu boli vyrubené dane z nerealizovaného zvýšenia hodnoty akcií, ktoré vlastnil vo francúzskej spoločnosti.

ESD dospel k záveru, že je predpoklad, že príslušným francúzskym opatrením sa uplatnenie slobody usadiť sa obmedzuje a má prinajmenšom odradzujúci účinok na daňovníkov, ktorí sa chcú usadiť v inom ČŠ, keďže v krajine, z ktorej odchádzajú, im bola na základe samotného faktu, že prenášajú svoj daňový domicil z Francúzska, vyrubená daň z príjmov, ktoré ešte neboli zrealizované, a tým boli podrobení nevýhodnému zaobchádzaniu v porovnaní s osobou, ktorá si ponechá svoj domicil vo Francúzsku.

Hoci sa rozhodnutie vo veci *de Lasteyrie* týka faktov a okolností tohto konkrétneho prípadu, z výkladu práva ES zo strany Európskeho súdneho dvora vyplývajú všeobecné závery týkajúce sa dane pri odchode.

Zdaňovanie rezidentov na základe realizácie a odchádzajúcich rezidentov na akruálnom základe predstavuje rozdiel v zaobchádzaní, ktorý je prekážkou voľného pohybu. Ak sa ČŠ rozhodne uplatniť právo zdaňovať zisk naakumulovaný počas pobytu daňovníka na jeho území, nemôže prijať opatrenia, ktoré predstavujú obmedzenie voľného pohybu.

To vylučuje možnosť okamžitého výberu dane splatnej z nerealizovaného zisku, keď daňovník presťahuje svoj daňový domicil do iného ČŠ. ESD vo veciach *de Lasteyrie* a *N* rozhodol, že viazanie pozastavenia platby napríklad na podmienku poskytnutia záruky predstavuje obmedzujúci účinok v tom, že daňovník prichádza o možnosť využívať aktíva

¹ Vec C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant/Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, Ú. v. EÚ C 94, 17.4.2004, s. 5.

² Vec C-470/04 N/Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo, 7. september 2006.

poskytnuté ako záruka. Z veci *de Lasteyrie* je tiež jasné, že pozastavenie platby nemožno viazať na podmienku vymenovania zástupcu v ČŠ pôvodu. Akýkoľvek prostriedok zabezpečenia daňovej pohľadávky musí byť vo všeobecnosti primeraný cieľu a nesmie znamenať pre daňovníka neúmerné náklady.

ESD vo veci *N³* potvrdil, že v prípade, ak rezident ČŠ preniesie domicil do iného ČŠ, právo ES nebráni, aby ČŠ, z ktorého odchádza, stanovil sumu príjmov, nad ktorými si chce zachovať daňovú jurisdikciu, za predpokladu, že to nepredstavuje dôvod na okamžité vymeranie dane a že s odkladom nie sú spojené žiadne ďalšie podmienky. Takýto postup je v súlade so zásadou daňovej teritoriality spojenou s časovým faktorom, a to pobytom na vnútroštátnom území v období vzniku zdaniteľného zisku. Požiadavku, aby daňovník predložil v čase zmeny domicilu daňové priznanie, ktoré je potrebné na určenie príjmov, možno považovať za primeranú s ohľadom na legitímny cieľ rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi, najmä na zabránenie dvojitému zdaneniu⁴.

Väčšina ČŠ, ktorá mala podobnú právnu úpravu daní pri odchode ako vo veci *de Lasteyrie*, ju odvtedy už zrušila alebo zmenila v súlade s týmto rozhodnutím. To umožnilo Komisii pozastaviť konanie o porušení proti mnohým ČŠ v tomto konkrétnom aspekte. Komisia však bude naďalej sledovať predpisy ČŠ v tejto oblasti s cieľom zabezpečiť ich zlučiteľnosť s právom ES.

2.2. Riešenie nezhôd a zabránenie dvojitému zdaneniu a dvojitému nezdaneniu

Hoci poskytnutie bezpodmienečného odkladu môže vyriešiť okamžitý rozdiel v zaobchádzaní s daňovníkmi, ktorí sa presťahujú do iného ČŠ, a daňovníkmi, ktorí zostanú v tom istom ČŠ, nemusí predstavovať riešenie existujúcich nezhôd medzi daňovými systémami ČŠ. Pri prevode akcií do iného štátu má podľa všeobecného pravidla článku 13 vzorového dohovoru OECD o daniach z príjmov a kapitálu výhradné právo na zdanenie štát, v ktorom sa nachádza domicil. Vo vzorovom dohovore nie sú stanovené konkrétne pravidlá, ako zaobchádzať s fyzickými osobami, ktoré zmenili svoj daňový domicil. V praxi niektoré ČŠ zahrnuli do svojich dvojstranných dohovorov konkrétne ustanovenia s cieľom zabezpečiť, aby prisúdenie práv na zdanenie zodpovedalo daňovej povinnosti daňovníkov stanovenej podľa vnútroštátneho práva. Iné ČŠ zastávajú názor, že z dôvodu, že domnelý predaj „nastáva“ v čase presne pred vystáňovaním, predstavuje vnútroštátnu transakciu, na ktorú sa dohovor o dvojitém zdanení nevzťahuje.

Možné neoprávnené obmedzenie by mohlo vzniknúť, ak by štát, z ktorého daný subjekt odchádza, vypočítal daň z kapitálu v momente uvažovaného odpredaja a výber dane uskutočnil v čase skutočného predaja, a štát nového domicilu by zdanil celý kapitálový zisk od nadobudnutia po skutočný predaj. To by spôsobilo dvojité zdanenie nárastu hodnoty od nadobudnutia po domnelý predaj, ak by štát domicilu zastával názor, že má výhradné právo na zdanenie pri predaji, a žiadny ČŠ by neposkytol dobropis na daň vyrubenú druhým ČŠ. Komisia zastáva názor, že v prípade, ak sa dva ČŠ rozhodnú uplatniť svoje práva na zdanenie na ten istý príjem, musia zabezpečiť, aby to neviedlo k dvojitému zdaneniu. Tomuto názoru sa implicitne vyslovila podpora aj v rozhodnutí ESD vo veci *N⁵*.

³ Odseky 42 – 46.

⁴ Odsek 49.

⁵ Odsek 49.

Komisia vidí pre ČŠ rôzne možnosti riešenia týchto nezhôd:

- V praxi mnohé ČŠ, ktoré buď považujú domnelý predaj za realizovaný presne pred vyst'ahovaním alebo uplatňujú systém stanovenej daňovej povinnosti, už zabezpečujú mechanizmus dobropisovania akejkol'vek dane vyrubenej štátom nového domicilu z toho istého zisku.
- ČŠ by sa mohli tiež dohodnúť na rozdelení práv na zdanenie zisku, napríklad na ich rozdelení podľa obdobia, počas ktorého bol akcionár rezidentom príslušných ČŠ. To môže vyžadovať zmeny v súčasných dohovoroch o dvojitom zdanení. Ako ESD potvrdil vo veci *N*, pri každom riešení by sa malo zohľadniť možné zníženie hodnoty akcií⁶ buď hostiteľským ČŠ alebo ČŠ pôvodu. Fakt, že daňovník uplatní právo na voľný pohyb, nesmie viesť k zdaneniu vyššej sumy zisku, než aká by bola zdanená, keby nezmenil domicil.

Bez ohľadu, ktorú metódu používajú ČŠ na riešenie nezhôd medzi svojimi daňovými systémami, kľúčom pre zabezpečenie úspešnosti týchto opatrení bude účinná administratívna spolupráca. Štát, z ktorého daňovník odchádza, bude môcť uplatniť svoje práva na zdanenie v čase predaja, až keď bude informovaný, že takýto predaj nastáva. Podobne ak daňovník, ktorý sa vyst'ahoval, odmietne zaplatiť dane, štát, z ktorého odišiel, sa bude musieť spolaľnúť, že štát nového domicilu vyberie dane za neho⁷. ČŠ by preto mali úplne využiť možnosti, ktoré poskytuje smernica o vzájomnej pomoci a smernica o refundácii⁸.

3. DANE PRI ODCHODE VO VZŤAHU K SPOLOČNOSTIAM

3.1. Vplyv veci *de Lasteyrie* na spoločnosti

Komisia zastáva názor, že výklad slobody usadiť sa, ktorý poskytol ESD vo veci *de Lasteyrie* v súvislosti s právnou úpravou daní pri odchode vo vzťahu k fyzickým osobám, má priamy vplyv aj na právne úpravy ČŠ o daniach pri odchode vo vzťahu k spoločnostiam⁹.

Od 8. októbra 2004 je možné použiť štatút európskej spoločnosti, ktorý umožňuje, aby spoločnosť utvorená vo forme SE (*Societas Europaea*¹⁰) preniesla svoje sídlo do iného ČŠ bez toho, aby to viedlo k likvidácii spoločnosti alebo vzniku novej právnickej osoby. Zmenami a doplneniami z roku 2005¹¹ smernice o fúziách (90/434/EHS) sa zabezpečuje, aby pri splnení určitých podmienok neviedol prevod sídla SE alebo európskej družstevnej spoločnosti¹² z jedného ČŠ do druhého ČŠ k okamžitému zdaneniu nerealizovaných ziskov z aktív zostávajúcich v ČŠ, z ktorého sa presťahovalo sídlo. Tieto zmeny a doplnenia neobsahujú ustanovenia o tých aktívach, ktoré nezostávajú spojené so stálym prevádzkovým

⁶ Odsek 54.

⁷ Ako ESD poznamenal vo veci *N*, pozri odseky 52 - 53.

⁸ Smernica Rady 77/799/EHS z 19.12.1977 a smernica Rady 76/308/EHS z 15.3.1976 naposledy zmenená a doplnená smernicou Rady 2001/44/ES z 15.6.2001.

⁹ Niektorí autori výkladu poznamenali, že okrem jedného odseku bol celý rozsudok vypracovaný z hľadiska „daňovníka“ a netýka sa len zdanenia fyzických osôb. Možno poznamenať, že ESD samotný cituje vec *de Lasteyrie* v svojom rozsudku z 13.12.2005 vo veci *C-411/03 Sevic Systems AG*, ktorá sa týka cezhraničnej fúzie spoločností.

¹⁰ Nariadenie Rady (ES) č. 2157/2001 z 8.10.2001.

¹¹ Smernica Rady 2005/19/ES zo 17.2.2005.

¹² Nariadenie Rady (ES) č. 1435/2003 z 22.7.2003.

miestom (ďalej len „SPM“) v ČŠ, z ktorého sa presťahovalo sídlo. Komisia však zastáva názor, že na tieto „prenesené“ aktíva sa vzťahujú zásady veci *de Lasteyrie*.

Vo väčšine ČŠ existuje aj druh poplatku pri odchode, ak spoločnosť prevedie jednotlivé aktíva alebo pasíva na SPM, ktoré sa nachádzajú v inom ČŠ, kým podobný prevod aktív z ústredia na pobočku v tom istom ČŠ nebude mať následok okamžitý vplyv na dane¹³.

Ak spoločnosť prevedie aktíva na SPM v inom ČŠ, ČŠ, v ktorom má spoločnosť sídlo, môže chcieť uplatniť svoje práva na zdanenie na rozdiel medzi trhovou hodnotou aktív a pasív v čase prevodu a ich hodnotou na daňové účely (zisk). Tento rozdiel sa zvyčajne zdaňuje na báze realizácie, nie na akruálnej báze. Aktíva a pasíva, ktoré prevedie ústredie spoločnosti na svoje stále prevádzkové miesto v inom ČŠ, sa však podľa platných daňových predpisov väčšina ČŠ považujú za „scudzené“ a zisk nahromadený v období, keď aktíva boli skutočne spojené so spoločnosťou, ktorá má sídlo na ich území, sa zvyčajne zdaňuje okamžite po prevode aktív.

Z veci *de Lasteyrie* vyplýva, že voči daňovníkom, ktorí využijú právo na slobodu usadiť sa tak, že sa presťahujú do iného ČŠ, sa nesmie uplatniť skoršia ani vyššia platba daní ako voči daňovníkom, ktorí zostávajú v tom istom ČŠ. Ak povolí ČŠ odklad prevodu aktív medzi obchodnými miestami spoločnosti so sídlom v danom ČŠ, je predpoklad, že akékoľvek okamžité zdanenie v súvislosti s prevodom aktív do iného ČŠ bude v rozpore so slobodami stanovenými v Zmluve o ES.

ČŠ, ktorý chce uplatniť svoje práva na zdanenie na rozdiel medzi účtovnou hodnotou a trhovou hodnotou aktíva v čase prevodu, môže stanoviť výšku príjmov, voči ktorým si chce zachovať daňovú jurisdikciu, za predpokladu, že to nevedie k okamžitému uloženiu dane a s odkladom nie sú spojené žiadne ďalšie podmienky. Takýto bezpodmienečný odklad však nebude nutne predstavovať riešenie existujúcich nezhôd medzi daňovými systémami ČŠ (pozri bod 3.2).

V prípade odkladu môžu ČŠ uložiť daňovníkom primerané povinnosti pravidelne informovať daňové úrady o ich pokračujúcej držbe alebo uskutočnenom predaji prevedených aktív za predpokladu, že tieto povinnosti neprekračujú rámec potrebný na dosiahnutie ich cieľa a nebránia daňovníkom uplatniť svoje práva podľa Zmluvy. ČŠ by mohol napríklad vyžadovať, aby jeho daňovníci podali vyhlásenie, keď prevedú aktíva do iného ČŠ a potvrdili, že sa nevzdali aktív. Jednoduché ročné vyhlásenie daňovníka, že jeho SPM v inom ČŠ naďalej vlastní prevedené aktívum, spolu s vyhlásením v čase skutočného predaja alebo následného prevodu aktíva do tretieho štátu, sa tiež zdá prijateľné a dostatočné.

Komisia tiež odporúča, aby ČŠ lepšie využívali prostriedky, ktoré už majú k dispozícii, na zlepšenie výmeny informácií a pomoci pri inkase daní medzi príslušnými daňovými správami. Komisia je pripravená pomôcť ČŠ pri skúmaní možností automatickej výmeny informácií v tejto oblasti.

¹³ Podobné problémy môžu vzniknúť v súvislosti s prevodom aktív zo SPM do ústredia v inom ČŠ, či pri prevodoch medzi dvoma SPM tej istej spoločnosti, ktoré sa nachádzajú v rôznych ČŠ. Z dôvodu jednoduchosti sa v tomto oznámení preberá len prevod aktív z ústredia do SPM, ale túto analýzu možno rovnako uplatniť na tieto ďalšie druhy prevodu. Možno však poznamenať, že praktické dôsledky sa môžu pri rôznych scenároch líšiť v závislosti od metódy, ktorú členský štát ústredia používa na zabránenie medzinárodnému dvojitému zdaneniu.

Ak chce ČŠ minimalizovať administratívnu záťaž, mohol by poskytnúť svojim daňovníkom *možnosť* vzdať sa neskoršieho inkasa dane a rozhodnúť sa zaplatiť daň v čase prevodu. Táto možnosť však musí byť skutočne dobrovoľná a nestranná. ČŠ nesmie nútiť svojich daňovníkov do voľby okamžitého zaplatenia dane tým, že im uloží neprímeranú záťaž, ak odložia inkaso do skutočného predaja aktív.

3.2. Riešenie nezhôd a zabránenie dvojitému zdaneniu a dvojitému nezdaneniu

ČŠ uplatňujú rôzne metódy oceňovania v súvislosti s cezhraničným prevodom aktív. Mnohé ČŠ povoľujú, aby sa aktíva previedli na SPM v inom ČŠ pri účtovnej hodnote. Tieto ČŠ sa rozhodli neuplatňovať svoje právo na zdanenie rozdielu medzi účtovnou hodnotou a trhovou hodnotou aktív v čase prevodu. Zvyčajne aj aktíva prevedené na SPM na ich území oceňujú pri účtovnej hodnote. Iné ČŠ sa usilujú uplatniť svoje právo na zdanenie rozdielu medzi účtovnou hodnotou a trhovou hodnotou v čase prevodu.

Ak je aktívum prevedené z ČŠ, ktorý sa rozhodne uplatniť svoje práva na zdanenie v čase prevodu do ČŠ, ktorý oceňuje prevedené aktívum pri účtovnej hodnote a zdaňuje akékoľvek následné zvýšenie hodnoty pri predaji aktíva, môže to viesť k dvojitému zdaneniu príslušného zisku. Ak je na druhej strane aktívum prevedené z ČŠ, ktorý povoľuje prevod pri účtovnej hodnote do ČŠ, ktorý oceňuje prevedené aktívum pri trhovej cene, rozdiel medzi účtovnou hodnotou a trhovou hodnotou aktíva nebude zdanený v žiadnom ČŠ, t. j. nastane neúmyselné dvojité nezdanenie.

Nezhody nastanú aj v prípade, ak dva ČŠ uplatnia rovnaký základný prístup, ale v praxi dospejú k rôznym záverom o hodnote konkrétnych dotknutých aktív. Ak ČŠ, do ktorého sa aktívum prevádza, priradí aktívu vyššiu hodnotu, a tým umožní vyšší odpis aktíva zo zdaniteľných ziskov SPM a zdanenie nižšej sumy zisku pri akomkoľvek možnom následnom predaji aktíva, môže to viesť k dvojitému nezdaneniu časti zisku. Ak na druhej strane ČŠ, do ktorého sa aktívum prevádza, priradí aktívu nižšiu hodnotu, odpisy budú nižšie a zisk pri prípadnom neskoršom predaji vyšší, čo bude viesť k dvojitému zdaneniu časti zisku.

Tieto nezhody bránia správne fungovaniu vnútorného trhu, keďže môžu odradiť spoločnosti od investovania do iných ČŠ. Možnosť dvojitého nezdanenia ich môže tiež povzbudiť, aby štruktúru svojich cezhraničných činností formovali tak, aby skôr využívali medzery medzi rôznymi národnými daňovými systémami, než aby robili svoje obchodné rozhodnutia na čisto ekonomickom základe.

Ak sa ČŠ rozhodne uplatniť svoje práva na zdanenie v čase prevodu aktíva do iného ČŠ, daňovník by nemal byť v dôsledku toho dvojito zdanený. Príslušný ČŠ by mal preto zabezpečiť, aby sa prijali opatrenia na zabránenie takémuto dvojitému zdaneniu.

Jedným zo spôsobov, ako to zabezpečiť, by bolo, aby ČŠ, do ktorého sa aktívum prevádza, akceptoval trhovú hodnotu určenú druhým ČŠ v čase prevodu ako začiatočnú hodnotu aktíva na daňové účely. Takýto prístup založený na vzájomnom uznávaní by bol jednoduchý z hľadiska uplatňovania zo strany daňových správ a daňovníkov. Môže však poskytnúť priestor pre daňovú arbitráž tým, že daňovníci sa môžu snažiť využívať rozdiely v postupoch oceňovania medzi ČŠ na maximalizáciu výšky ziskov zdaňovaných v ČŠ nižšou sadzbou dane z príjmov právnických osôb. Ďalšou možnosťou je, aby ČŠ pokračovali v oceňovaní aktív podľa vlastných predpisov, ale zabezpečili postup na riešenie možných rozdielov v ocenení, napríklad záväzný mechanizmus riešenia sporov, aký je stanovený napríklad v dohovore o arbitráži EÚ (90/436/EHS), alebo všeobecný mechanizmus zabránenia dvojitému

zdaneniu v EÚ (ako sa uvádza v oznámení o koordinácii, Komisia má v úmysle preskúmať vo vhodnom čase rozsah pôsobnosti a realizovateľnosť tohto mechanizmu).

Ak je aktívum prevedené z ČŠ, ktorý povoľuje prevod pri účtovnej hodnote, do ČŠ, ktorý zvyčajne oceňuje prevádzané aktívum pri trhovej hodnote, ČŠ by mali prijať primerané opatrenia na zabránenie dvojitému nezdaneniu rozdielu medzi účtovnou hodnotou aktíva a trhovou aktíva v čase prevodu. Jedným zo spôsobov, ako to zabezpečiť, by bolo, aby ČŠ, do ktorého sa aktívum prevádza, používal účtovnú hodnotu druhého ČŠ ako začiatočnú hodnotu na daňové účely. Za tejto situácie sa samozrejým riešením bude zdať prístup založený na vzájomnom uznávaní.

Uvedené prístupy sa vo všeobecnosti zakladajú na myšlienke, že štát, z ktorého daňovník odchádza, by mal poskytnúť odklad dane, až kým sa SPM skutočne nezdvíha aktív, alebo do prevodu týchto aktív do tretej krajiny (pozri kapitolu 4). Musí sa však zohľadniť, že niektoré druhy aktív, ktoré sa používajú v spoločnostiach alebo ktoré spoločnosti vytvárajú, nie sú svojou povahou určené na predaj, ale ich spoločnosť využíva do úplného spotrebovania, respektíve časom stratia platnosť (napr. určité nehmotné aktíva). ČŠ v praxi často využívajú na zabezpečenie primeraného zdanenia týchto aktív v rýdzo vnútroštátnych situáciách iné zdaniteľné skutočnosti ako skutočný predaj, napríklad vnútroštátne daňové systémy vo všeobecnosti vyrovnávajú zrýchlené odpisy v prvom(-ých) roku(-och) po nákupe zodpovedajúcimi zníženými odpismi v nasledujúcich rokoch. Ďalším príkladom je zdanenie toku príjmov z patentu vyvinutého samotným subjektom (bez kapitalizácie výdavkov na výskum a vývoj) prebiehajúce počas obdobia patentovej ochrany.

Komisia sa domnieva, že ak ČŠ používajú vo vnútroštátnych situáciách iné zdaniteľné skutočnosti ako predaj, mali by byť schopné uplatňovať podobné mechanizmy v cezhraničných situáciách, ak to nevedie k horšiemu zaobchádzaniu s cezhraničnými operáciami v porovnaní s vnútroštátnymi. ČŠ by však mali zabezpečiť, aby tieto alternatívne mechanizmy nevedli k dvojitému zdaneniu a neúmyselnému dvojitému nezdaneniu. Mali by preto koordinovať svoje uplatňovanie s ČŠ, do ktorých sa aktíva prevádzajú. Komisia je pripravená pomáhať členským štátom pri vypracovaní podrobných pokynov na riešenie týchto záležitostí.

4. DANE PRI ODPISY V SÚVISLOSTI S VYSTAHOVANÍM SA ALEBO PREVODOM AKTÍV DO ŠTÁTOV EHP/EZVO

4.1. Slobody vzťahujúce sa na štáty EHP

V Dohode o Európskom hospodárskom priestore (EHP) sa stanovujú rovnaké štyri základné slobody ako v Zmluve o ES (tovar, osoby, služby a kapitál). Táto dohoda obsahuje aj horizontálne ustanovenia týkajúce sa týchto štyroch slobôd. Sekundárne právne predpisy Spoločenstva v oblasti zdanenia sa však do Dohody o EHP nezahrnuli. Smernica o vzájomnej pomoci a smernica o refundácii sa preto na tieto štáty nevzťahujú.

4.2. Vyst'ahovanie sa fyzických osôb / prevod sídla spoločnosti – voľný pohyb pracovnej sily / sloboda usadiť sa

Dane vyberané v prípade vyst'ahovania sa fyzických osôb alebo prevodu sídla spoločnosti sa podľa všetkého týkajú v prvom rade voľného pohybu pracovnej sily (článok 39 Zmluvy o ES / článok 28 Dohody o EHP), respektíve slobody usadiť sa (článok 43 Zmluvy o ES / článok 31 Dohody o EHP). Sporné dane pri odchode vo veciach *de Lasteyrie a N*, ktoré boli uplatnené voči fyzickým osobám s podstatnou majetkovou účasťou, boli uznané ako porušujúce slobodu usadiť sa. Keďže sa na štáty EHP vzťahujú rovnaké slobody, rozhodnutia vo veciach *de Lasteyrie a N* sa ich priamo týkajú. Otázkou je, či existujú v prípade štátov EHP výrazné rozdiely v situácii, ktorá by mohla oprávniť takéto obmedzenia. Komisia zastáva názor, že okamžitý výber dane môže byť za určitých okolností oprávnený z prvoradých dôvodov všeobecného záujmu, najmä z dôvodu potreby zabezpečiť účinnosť fiškálneho dohľadu a zabrániť úniku daní.

Štáty EHP nie sú povinné uplatňovať sekundárne právne predpisy Spoločenstva v oblasti zdanenia, napríklad smernicu o vzájomnej pomoci a smernicu o refundácii. V dôsledku toho nemajú ČŠ nutne tie isté záruky, že odložené daňové pohľadávky budú neskôr splnené, aké by mali v rámci Spoločenstva. V mnohých prípadoch však ČŠ uzavreli dvojstranné alebo viacstranné dohovory so štátmi EHP, ktoré obsahujú povinnosti výmeny informácií, ktoré zabezpečujú rovnocennú úroveň vzájomnej pomoci. Komisia sa domnieva, že v situáciách, keď ČŠ z dôvodu nedostatočnej administratívnej spolupráce nemôžu zabezpečiť svoje daňové pohľadávky, by ČŠ mali byť oprávnené prijať primerané opatrenia v čase vyst'ahovania sa alebo prevodu.

4.3. Prevod aktív – sloboda usadiť sa, voľný pohyb tovaru a kapitálu

Prevod aktív z ústredia spoločnosti v ČŠ do jej SPM, ktoré sa nachádza v inom ČŠ, by sa mohol v závislosti od okolností a povahy aktív týkať slobody usadiť sa, voľného pohybu tovaru alebo voľného pohybu kapitálu.

V prípade štátov EHP, v ktorých sa uplatňujú tie isté slobody, budú v súvislosti s vyst'ahovaním sa individuálnych daňovníkov a prevodom sídla spoločnosti podľa všetkého vznikať podobné problémy ako problémy opísané v bode 4.2. Komisia zastáva názor, že v prípade, ak s príslušným štátom EHP neexistuje primeraný vzťah v oblasti výmeny informácií, by ČŠ mali byť oprávnené zabezpečovať svoje daňové pohľadávky v čase prevodu aktív.

5. DANE PRI ODCHODE VZHLADOM NA TRETIE KRAJINY

Zo štyroch slobôd sa na tretie krajiny vzťahuje len voľný pohyb kapitálu a platieb (článok 56).

Pokiaľ ide o vyst'ahovanie alebo prevod sídla do iných tretích krajín¹⁴ ako také, ustanovenia o voľnom pohybe osôb sa neuplatňujú a ČŠ môžu slobodne vymierať a vyberať dane v čase odchodu. Vyst'ahovanie sa fyzickej osoby alebo prevod sídla spoločnosti však môžu zahŕňať transakcie, na ktoré sa vzťahujú ustanovenia o voľnom pohybe kapitálu.

¹⁴ Okrem Švajčiarska. Podľa dohody medzi Európskym spoločenstvom, jeho členskými štátmi a Švajčiarskou konfederáciou z roku 1999 sa voľný pohyb osôb uplatňuje aj v súvislosti so Švajčiarskom.

Prevod aktív do SPM v tretej krajine bude pravdepodobne potrebné skúmať aj z hľadiska voľného pohybu kapitálu. Keďže výsledok uplatňovania rôznych slobôd by mal byť rovnaký, okamžitý výber dane v čase prevodu týchto aktív by podľa všetkého predstavoval obmedzenie voľného pohybu kapitálu. Ako sa však uvádza vyššie, Komisia sa domnieva, že nedostatočná administratívna spolupráca môže za týchto okolností oprávňovať obmedzenie. Komisia bude podľa potreby nabádať ČŠ, aby zlepšovali administratívnu spoluprácu so svojimi partnermi z krajín nepatriacich do EÚ, keďže to predstavuje najlepší spôsob zabezpečenia daňovej disciplíny a zabránenia daňovým únikom.

6. ZÁVER

Zdanenie pri odchode je vynikajúci príklad oblasti, v ktorej by ČŠ mohli využívať výhody koordinácie na úrovni EÚ. Koordinovaný prístup môže pomôcť členským štátom zabezpečiť zlučiteľnosť ich právnych úprav v oblasti daní pri odchode s požiadavkami práva ES a navzájom medzi sebou.

Komisia je ochotná pomáhať členským štátom pri vypracúvaní koordinovaných riešení stanovených v tomto oznámení a má v úmysle vypracovať podrobnejšie pokyny o uvedených záležitostiach v úzkej spolupráci s členskými štátmi.

Komisia vyzýva Radu, Európsky parlament a Hospodársky a sociálny výbor, aby predložili stanovisko k tomuto oznámeniu.