

Nástroje proti zneužití daňového práva v jednotlivých státech Evropské unie

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Veronika Solilová, Ph.D.

Martin Sotolář

Brno 2016

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Veronice Solilové, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a vstřícný přístup. Zároveň děkuji svým rodičům za podporu při studiu.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Nástroje proti zneužití daňového práva v jednotlivých státech Evropské unie** vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmetná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 16. května 2016

Abstract

Sotolář, M. *Anti-Abuse measures in the European Union Members States*. Brno, 2016. Mendel University in Brno, Faculty of Business and Economics.

This thesis deals with abuse of tax law and about measures against abuse of law. The thesis is focused on analysis of measures which are implemented in countries of European Union. Next step is creation of groups of countries based on different using of anti-abuse measures. Purpose of this dividing is comparison different doctrines in the states of the European Union. Used measures are reviewed with perspective of project BEPS. In work are used analysis, synthesis, classification, description, deduction and induction.

Keywords

Abuse of tax law, Anti-abuse measures, tax planning, CFC rules, thin capitalization rules, OECD, BEPS, European Union.

Abstrakt

Sotolář, M., *Nástroje proti zneužití daňového práva v jednotlivých členských státech Evropské Unie*. Brno, 2016: Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta.

Práce pojednává o zneužití práva v oblasti daní a o nástrojích, které mají tomuto zdánlivě legálnímu jednání zabránit. V praktické části dochází k identifikaci nástrojů proti zneužití práva, které jsou implementovány v jednotlivých členských zemích Evropské unie. Dále jsou vytvořeny skupiny na základě odlišností v rámci využívaných pravidel proti zneužití daňového práva. Účelem takto vytvořených celků je bližší porovnání odlišných přístupů v rámci Evropské unie. Využívané nástroje jsou posléze zhodnocené dle projektu OECD, nazývaným „*Base Erosion and Profit Shifting*“, zkráceně BEPS, jenž mimo jiné řeší problematiku zneužití daňového práva. K práci byly využity především metody analýzy, ale také syntézy, klasifikace, deskripce, dedukce a indukce.

Klíčová slova

Pravidla proti zneužití daňového práva, daňové plánování, CFC pravidla, pravidla nízké kapitalizace, OECD, BEPS, Evropská unie.

Obsah

1	Úvod a cíl práce	11
1.1	Úvod.....	11
1.2	Cíl práce.....	12
2	Metodika	13
3	Teoretická část	14
3.1	Zneužití práva.....	14
3.2	Zneužití práva v oblasti daní.....	15
3.3	Zneužití daňového práva versus daňový únik.....	16
3.4	Daňové plánování.....	17
3.4.1	Převodní ceny.....	18
3.4.2	Agresivní daňové plánování.....	19
3.4.3	Boj proti zneužití daňového práva.....	20
4	Nástroje proti zneužívání daňového práva	22
4.1	Nástroje obecně.....	22
4.2	Obecná pravidla.....	23
4.2.1	Nedostatky GAAR.....	23
4.3	Specifická pravidla.....	24
4.3.1	CFC pravidla (CFC legislation).....	24
4.3.2	Pravidla proti daňovým rájům.....	26
4.3.3	Pravidla nízké kapitalizace.....	27
4.4	Srovnání GAAR a SAAR.....	29
5	Praktická část práce	30
5.1	Pouze obecná pravidla.....	30
5.2	Obecná pravidla a pravidla nízké kapitalizace.....	31
5.2.1	Legislativní vymezení obecných pravidel.....	32
5.2.2	Obecná pravidla využívající doktríny obsah nad formou.....	33
5.2.3	Pravidla nízké kapitalizace uvedena v legislativě.....	34

5.2.4	Pravidla nízké kapitalizace stanovená limity	36
5.3	Obecná pravidla a CFC pravidla	36
5.4	Obecná pravidla, pravidla nízké kapitalizace a CFC pravidla.....	37
5.4.1	Dělení dle obecných pravidel.....	39
5.4.2	Dělení dle pravidel nízké kapitalizace.....	42
5.4.3	Dělení dle CFC pravidel	44
5.5	Jiné.....	45
6	BEPS	46
6.1	CFC pravidla.....	46
6.2	Pravidla nízké kapitalizace	47
6.2.1	Určení limitů na základě příjmů (EBIT/DA)	47
6.2.2	Stanovení limitů na základě aktiv subjektu.....	48
6.2.3	Shrnutí doporučení BEPS	49
7	Diskuze	50
8	Závěr	52
9	Literatura	55
10	Seznam obrázků a tabulek	59

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Při velmi zjednodušeném pohledu na daňovou problematiku je možné konstatovat, že až na výjimky se jedná o soupeření mezi státem a firmou nebo státem a fyzickou osobou. Je-li stát potřebný a do jaké míry, je otázkou spíše filozofickou, či spíše politickou. Obvykle však zajišťuje bezpečné a stabilní prostředí pro své občany. Legislativním rámcem poté určuje pravidla hry. Zajištění dodržení pravidel, bezpečnosti a dalších náležitostí, které jsou úkolem státu, stojí nemalé množství peněz. Pro stabilní chod státu je nutné zajistit příjmy, kterými je možné tyto náklady financovat. Obvyklými příjmy do pomyslné pokladny jsou daně. Takto vybírané příjmy umožňují státu dostát svým povinnostem. Podle slov amerického politika Spira Agnewa je cesta civilizace dlážděna daňovými výměry. Velikost motivace státu získat peníze, které mu náležitě patří, jsou tedy zřejmé.

Na druhé straně pomyslné barikády jsou fyzické a právnické osoby. Jejich tvrdá soustavná práce, za kterou je jim ve většině vyspělého světa vyplácena mzda, umožňuje přežití ve společnosti, uspokojení potřeb a většinou vede ke zlepšení životní úrovně. Část z takto získaných obnosů by bezesporu měla jít státu, který vytvořil prostředí pro jejich získání. Jejich výše je předmětem politických diskuzí, a v historii ekonomie je možné nalézt několik rozdílných názorů a mnoho ekonomů zasvětilo tomuto tématu celý svůj život.

Je logické, že daňový subjekt bude chtít zaplatit na daních co možná nejméně, a nechat si tak co největší část odměny, kterou získal svojí prací. Motivace pro využití všech možných dostupných prostředků je velmi vysoká, avšak je limitovaná možnou penalizací ze strany státu.

V posledních letech došlo také ke vzniku nespočetného množství technologií, které změnily svět, urychlily globalizaci a umožnili lidstvu překonávat své staré limity. Rychle se měnící svět vede ke snížení významu hranic nejen mezi státy, ale také těch daňových. Poplatníkům se otevřela možnost využívat výhod jednotlivých daňových systémů a snižovat si tak daňovou povinnost. Zohledníme-li postoj jednotlivých vlád a jejich chápání porušení nebo zneužití daňového práva, dostaneme se k velmi náročnému a komplexnímu problému. Stát má několik možných nástrojů pro kontrolu správnosti vyměření a odvedení daní. Nástroje proti nezákonnému snížení daňové povinnosti se liší podle státu a jeho legislativy. Důležité je také určení, co je vlastně překročení pomyslné hranice legality, a co je naopak zákonné snížení. Ačkoliv se tento problém jeví jako triviální, je velmi obtížné, a v některých případech téměř nemožné určit mez, kdy je jednání subjektu v mezích zákona a kdy se naopak jedná o tzv. zneužití práva. Zde hraje podstatnou roli také morální postoj, který je v dnešní době často opomínán, a v právní legislativě často zcela chybí nebo není dostatečně zřejmý.

Záměrné vyhýbání se daňové povinnosti je bezesporu nezákonné a je třeba jej omezit na minimum nebo zcela eliminovat. Pro zamezení záměrnému vyhýbání se daňové povinnosti mají státy velké množství nástrojů, jejichž podmínky a přesné

parametry si určují podle vlastní legislativy. Pro transparentnější a účinnější vybírání daní by bylo vhodné, kdyby všechny státy měly stejná pravidla a došlo tak k harmonizaci daňových legislativ napříč zeměmi. Bohužel je tento názor daleko od reality a do jisté míry ho lze nazývat utopistickým. Důvodem nereálnosti jsou historické, sociální a další důvody. Pro přiblížení se těmto podmínkám vzniklo mnoho iniciativ, které cílí na sjednocení alespoň nejdůležitějších pravidel, nebo zavedení nového systému.

Jak již bylo zmíněno, jedná se o problematiku daleko za hranicemi jednoho státu, a proto je pro vyšší efektivnost nutná spolupráce větších celků. Významným hybatelem vývoje pravidel je v současnosti Evropská komise a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která je autorem mnoha prací a doporučení pro tuto problematiku. Příkladem může být aktuální projekt pojmenovaný *Base Erosion and Profit Shifting*, zkráceně BEPS, který primárně cílí na nadnárodní společnosti a jejich vyhýbání se daňové povinnosti. Důvodem je časté obviňování z placení nižší daně, než je jejich skutečná povinnost.

Vzhledem k členství České republiky ve zmíněné organizaci je velmi pravděpodobné promítnutí výsledku projektu BEPS v podobě jednotlivých změn legislativy přímo na domácí scéně.

1.2 Cíl práce

Základním cílem této bakalářské práce je identifikovat implementované nástroje proti zneužití daňového práva. Jedná se pak především o jednotlivé nástroje proti tomuto způsobu zneužití a jejich bližší specifikace.

Další částí práce je specifikace již dříve popisovaných implementovaných nástrojů proti zneužití daňového práva v jednotlivých členských státech Evropské unie. Dílčím cílem je pak jejich zhodnocení z pohledu projektu *Base Erosion and Profit Shifting*, zkráceně BEPS, a jednotlivých Action plánů, jež obsahují aktuální návrhy Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, které do značné míry naznačují využití nástrojů proti zneužití daňového práva v blízké budoucnosti.

2 Metodika

Pro naplnění cílů, je práce rozdělena do dvou základních bloků. Prvním celkem je teoretická část, kde jsou vysvětleny základní pojmy a analyzovány nejčastěji využívané nástroje k zamezení zneužití daňového práva. Jednotlivé nástroje jsou specifikovány a rozděleny podle nejvýznamnějších rysů a následně je blíže popsáno jejich využití, silné i slabé stránky a další důležité aspekty, které je nutné nastínit. Potřebné informace byly získány především z monografií, z vědeckých článků a z dalších zdrojů souvisejících s tématem. V rámci jejich analýzy jsou vytvořeny kvalitní základy a také nastíněny aktuální problémy pro praktickou část, která následuje.

Druhým celkem je již avizovaná praktická část. Tento oddíl je aplikovanou ukázkou toho, co je popsáno v teoretické části. Jsou analyzovány postoje a legislativní kroky proti zneužívání daňového práva v rámci jednotlivých států Evropské unie. Následně jsou výsledky analýzy setříděny pro získání přehledu a nalezení souvislostí, které mohou být důsledkem spolupráce či jiného důvodu aplikace podobných nástrojů proti zneužití daňového práva.

Dále jsou popsány dílčí doporučení vydaná v aktuálním projektu OECD, pojmenovaného *Base Erosion and Profit Shifting* (zkráceně OECD). Výstupem projektu je celkem 15 Action plánů, avšak práce vychází především z 3. a 4. Action plánu z důvodu zaměření na popisované nástroje proti zneužití daňového práva.

Podobně jako v teoretické části, také zde jsou získávány informace z monografií, vědeckých článků a dalších zdrojů.

V rámci praktické části bakalářské práce je využito především metody analýzy, ale také syntézy, klasifikace, deskripce, dedukce a indukce.

3 Teoretická část

V následujícím textu je pojednáváno o teoretických základech, které slouží pro úvod do praktické části. Nejprve je vysvětleno zneužití práva a další podstatné pojmy. V další části jsou pak řešeny nejčastěji využívané nástroje proti zneužití daňového práva a jejich silné i slabé stránky.

3.1 Zneužití práva

Pro správné pochopení problematiky, kterou se tato práce zabývá, je nutné hned na začátku definovat, co je takzvané zneužití práva. Tento pojem je v právní praxi známý již řadu let, avšak stále nebyl zcela ucelený a jednotně definovaný (Kranecová, 2015).

Jedna z mnoha možných definic, která je však velmi zjednodušená, může být např. následující formulace (Knapp, 1995, s. 184):

„Zneužití práva je chování zdánlivě dovolené, jimž má být dosaženo výsledku nedovoleného.“

Dochází tedy k využití práva jiným způsobem nebo za odlišným účelem, než bylo původně plánováno.

Jak již bylo zmíněno, tento problém je známý již poměrně dlouho, a v jeho řešení se doposud objevily dva základní postoje. Prvním stanoviskem je individualistická koncepce, která vychází ze stanoviska, že při oprávněném chování nemůže dojít k neoprávněnému výsledku či újmě. Pojem „zneužití práva“ tedy de facto neexistuje. Nutno dodat, že tento princip vychází z římského práva, proto je neaktuální a v dnešní době se nevyužívá. Druhým postojem je sociální koncepce, která zneužití práva připouští a je potřeba zdůraznit, že se jedná o aktuální stanovisko drtivé většiny vyspělých států (Knapp, 1995).

Ačkoliv je postoj ke zneužití práva většiny vyspělých států stejný, do jisté míry se liší umístění přesného znění v legislativě. V případě České republiky je možné najít v novém Občanském zákoníku téměř na začátku pod § 8: *„Zjevné zneužití práva nepožívá právní ochrany.“* Dochází tedy k odejmutí práva v případě, že je jednání v rozporu s dobrými mravy. Zde je vhodné poukázat na fakt, že se musí jednat o „zjevné“ tedy očividné zneužití práva (Bezouška, Piechowiczová, 2013, s. 19).

Obdobnou část má také „Listina základních práv a svobod“ nebo „Listina základních práv Evropské unie“. V obou případech je možné dohledat přesné znění v obecných ustanoveních.

Při existenci současného množství různých definic, zákonů nebo rozsudků je nemožné stanovit přesnou a jednotnou definici, která by měla univerzální aplikaci. S trochou nadhledu lze však tvrdit, že zneužití práva má několik společných bodů, které jsou následující (Kranecová, 2015):

- Právní předpisy nejsou porušeny
- Naplnění právních předpisů je pouze formální

- V důsledku formální aplikace právních předpisů získává subjekt výhodu nebo prospěch
- Získání výhody nebo prospěchu jsou v rozporu s hlavním účelem aplikovaného ustanovení právního předpisu
- Získání této výhody nebo prospěchu je hlavním účelem jednajícího subjektu

Na první pohled je zřejmé, že znaky jsou velmi podobné nezákonnému jednání. Avšak zneužití práva lze odlišit od takového jednání zdánlivou legálností a souladem se zákonnými normami. Důvod poměrně blízkého vztahu je motivace. Stimul pro nezákonné jednání i zneužití práva je velmi podobný.

Jak již bylo zmíněno, zneužití práva je podle legislativy zcela zákonné a formálně dovolené jednání. Boj proti němu je reálně téměř nemožný, neboť se jedná o především o otázku morálky. Tento problém se netýká pouze práva soukromého, ale také práva veřejného nebo daňového (Kerlinová, 2015).

3.2 Zneužití práva v oblasti daní

Výše popisované zneužívání platí samozřejmě i v případě práva daňového. Při zjednodušeném pohledu se opět jedná o postupy, které jsou podle legislativy zcela zákonné a formálně dovolené. Účel také zůstává stejný, znovu je to získání výhody. V případě daňového práva je to obvykle snížení daňové povinnosti, či získání jiného druhu benefitu a téměř vždy jde o jednání „na hraně“ zákona. Pomyslná rovnováha na hraně zákona je navíc posílena faktem, že postoj ke zneužití daňového práva se liší a každý stát jej interpretuje odlišně. Z tohoto důvodu jsou v této oblasti velmi důležité judikáty, jejichž výsledek často ovlivňuje celkové chápání koncepce zneužití práva v oblasti daní (Kerlinová, 2015).

Prvním důležitým rozsudkem zaměřující se na oblast zneužití daňového práva je případ Soudního dvora Evropské unie (zkráceně ESD) z roku 2000, známý pod označením Emsland¹. Ten dal vzniknout dnes již základním podmínkám pro určení, zdali došlo ke zneužití práva či nikoliv. K určení byly vytvořeny dva základní testy:

- Test účelu a cíle právní normy
- Test motivu transakce

Výsledek rozsudku, včetně dvou výše uvedených testů, byl jedním z hlavních podkladů pro dnes již téměř „legendární“ případ Halifax². Ten se považuje za zcela základní ve sféře zneužitá daňového práva především v oblasti daně z přidané hodnoty. Udává například podmínku, že zneužití musí být objektivně prokázáno na události nebo transakci.

¹ C-110/99 Emsland

² C-255/02 Halifax

Ačkoliv je zneužití práva známé spíše díky nadnárodním společnostem³, je možné narazit na případy tohoto jednání také v rámci české judikatury.

Jedním z příkladů může být například judikát⁴ z roku 2005, kdy si poplatník založil občanské sdružení, kterému poskytl peněžní dar, který si následně využil jako odčitatelnou položku ve svém daňovém přiznání. Tento postup je de facto v souladu se zněním tehdejšího zákona. Ve zmiňovaném sdružení však byli pouze členové rodiny a peníze byly prokazatelně využity na soukromé účely v podobě potápěčské expedice⁵. Tento případ se dostal až k ústavnímu soudu a ten označil zneužití práva za jednání stejné, jako je v případě obcházení práva. Toto stanovisko je velmi důležité pro další případy a zobrazuje přístup, který je velmi podobný dalším státům Evropské unie (Čapek, 2009).

Při posuzování zneužití daňového práva je třeba zmínit ještě jeden velmi důležitý aspekt. Daňový subjekt, tedy právnická nebo fyzická osoba, má právo znát svoji daňovou situaci dopředu. Je tedy více než nutné, aby bylo možné se spolehnout na určité podmínky. Ty by měly být dopředu dány a jednoznačně zformulované minimálně kvůli omezení právní nejistoty. Ačkoliv zde byly popisovány určité znaky (viz výše), je nutné pojmut každý případ zvlášť a provést široký právní rozbor. Právě proto je problematika zneužití daňového práva tolik problematická a diskutovaná (Janovec, 2015).

3.3 Zneužití daňového práva versus daňový únik

Velmi podobným, pro laika téměř stejným pojmem je daňový únik. Pro správné pochopení je nutné vymezit tento pojem. Jednou z mnoha definic může být například definice podle Janoškové (2009, s. 297):

„Daňový únik je protiprávním jednáním daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti...“.

V porovnání se zneužitím práva zmíněného výše je zde jedna velká a důležitá odlišnost. Daňový únik je vždy protiprávní, a tím pádem je ze zákonného hlediska snadněji prokazatelný a postižitelný. Pro upřesnění je vhodné dodat, že zneužití práva je proti tomu ve většině případů legální. Tedy alespoň po formální stránce.

³ Termín „Nadnárodní společnosti“ (z anglického „*multinational corporation*“, zkráceně MNE) je možné chápat i bez podrobného popisu. Avšak pro správné pochopení nástrojů, které budou popisovány dále, je nutné upřesnit tento pojem zcela přesně. Podle OECD (2003, s. 6) interpretovat následovně: *„Nadnárodní společnosti obvykle zahrnují společnosti nebo jiné subjekty registrované ve více než jedné zemi a propojené takovým způsobem, že mohou koordinovat svoji činnost různými způsoby. Zatímco jeden nebo více těchto subjektů může mít značný vliv na činnost jiných, stupeň jejich autonomie v rámci celého podniku se může u jednotlivých nadnárodních podniků značně lišit. Vlastnictví může být soukromé, státní nebo smíšené.“*

⁴ Afs 107/2004-48

⁵ Proto se také tomuto případu říká „potápěči“.

Tyto dva pojmy mají však i některé rysy společné. Jedním z nejdůležitějších rysů je využívání „nesrozumitelnosti“ daňového práva. Daňové právo je v současnosti nestálé a navíc také složité. Výklady ministerstva financí často orientaci spíše znesnadní, ačkoliv se snaží o opak (Rylová, 2012, s. 17).

Skutečnost, že zneužití práva je na první pohled v souladu s legislativou, vadí všem vládám. Hlavní příčinou je především fakt, že se jedná o peníze, které de facto patří státu. Proto v posledních letech vzniká nemalé množství iniciativ a nástrojů proti tomuto jednání. Výsledkem je tak snižování významu hranice mezi daňovým únikem a zneužitím práva (Cotrut, 2015, s. 4).

Rozdíl lze také zobrazit podle diagramu dostupného ze stránek Odboru 25 Ministerstva financí, kde je viditelný rozdíl mezi daňovým únikem a zneužitím daňového práva. Pravá část diagramu znázorňuje nelegální minimalizaci daně, která je označována jako daňový únik. Naproti tomu levá strana zobrazuje formálně legální jednání, jehož součástí je zcela zákonné snížení daně, ale také již výše zmiňované zneužití práva.



Obrázek č. 1: Zneužití práva versus daňový únik

Zdroj: Odbor 25 MF, 2013

Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf

3.4 Daňové plánování

Daně jsou pro poplatníka výdajem, a každý racionálně uvažující podnikatel chce dosáhnout co nejvyšších výnosů a naopak co nejnižších výdajů, aby dosáhl co nej-

vyššího zisku. Tento fakt vychází ze základní definice podnikání, která je obsažena v novém Občanském zákoníku (§ 420) a několikrát opakována ve studijních materiálech o podnikání. „*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.*“ (Bezouška, Piechowiczová, 2013, s. 44).

Ačkoliv je definovaný podnikatel, obdobná motivace ve snaze snížit si daň platí pro všechny poplatníky bez ohledu na fakt, zdali se jedná o právnickou nebo fyzickou osobu.

Jak již bylo zmíněno, daň je výdajem a proto je cílem ji minimalizovat pomocí optimalizace daně. V době, kdy firmy „rostou“ za hranice svého domovského státu je logické, že firmy budou využívat výhody jednotlivých států, ve kterých působí. Tento fakt je z právního hlediska zcela legální, avšak problém nastává ve chvíli, kdy firma působí ve státu pouze pro získání výhody, kterou nabízí daná legislativa, a dochází tak k záměrnému vyhýbání se dani. V tomto případě lze mluvit o popísaném zneužití práva.

Vzhledem ke složitosti jednotlivých systémů, smluv a dalších propojení jednotlivých legislativ běžně dochází k situaci, kdy je transakce zdaněna několikrát a zároveň téměř stejná transakce z důvodu využití „právní mezery“, spočívající např. v drobné změně původní transakce, není zdaněna vůbec. Využívání výhod legislativ jednotlivých států není zakázáno, a proto je zcela legální (Sobotková, 2013).

3.4.1 Převodní ceny

Jedním z nejčastěji používaným nástrojem pro daňové plánování jsou právě převodní ceny. Pokrok, který lidstvo dosáhlo v posledních letech v oblastech technologií, dopravy a komunikace je bezesporu signifikantní. Vedl mimo jiné také k propojení ekonomik a ekonomickému růstu, který přímo podporuje růst množství i velikosti firem. Podnikatelé mají volnost zakládat své podniky mimo některých států po celém světě, což vede ke vzniku nadnárodních společností.

Většina obchodu je v dnešní době tvořena mezinárodním obchodem se zbožím, službami, kapitálem nebo nehmotným majetkem. Často se jedná o transakce v rámci skupiny firem, které jsou mezi sebou propojené. V takových případech tedy z důvodu výpočtu daňové povinnosti v konkrétní zemi vzniká potřeba určit správnou cenu, která je označována jako převodní cena. Podle odhadů Organizace spojených národů transakce mezi propojenými firmami dosahují až 30% mezinárodního obchodu (United Nations, 2013).

Jak již bylo nastíněno, označení převodní ceny (z anglického „*transfer prices*“) je využíváno při převodu nehmotného majetku, zboží nebo služeb mezi kapitálově nebo personálně propojenými podniky⁶ (Rylová 2012, s. 306).

Takto stanovené ceny by měly být ve stejné výši, jako by se jednalo o nezávislé podniky. Hlavní cíl při využívání převodních cen je ze strany podniků stejný jako při daňovém plánování, a to snížit daňovou povinnost na minimum. (MF, D 332).

⁶ V odborné terminologii se využívá pojem „sružené podniky“.

Je jasné, že tato možnost úpravy základu nebo dokonce i výsledné daňové povinnosti je více než dostupná a proto i často využívána.⁷ Tento fakt je známý i zástupcům států, a dochází tak k vytváření nejrůznějších právních mechanismů nebo nástrojů, aby nedocházelo ke zneužití touto cestou. Jedna ze základních zásad je princip tržního odstupu (z anglického „*arm's length*“).⁸

Tento princip je nejen v problematice převodních cen velmi důležitým pojmem. Jedná se o nejzákladnější stavební kámen veškerých návrhů ze strany OECD. S jeho využitím v rámci převodních cen souhlasily téměř všechny členské státy. Nutno podotknout, že některé státy neakceptují tento princip, a ačkoliv ve své legislativě využívají jiný způsob, v naprosté většině se jedná o velmi podobnou koncepci. Princip tržního odstupu je však stále nejužívanější (Heimert, 2010, s. 8).

Princip definovaný ve směrnici OECD (přesněji v odstavci 1 článku 9) nalezneme v české verzi uvnitř pokynu D-332 Ministerstva financí a také v § 23/7 Zákona o dani z příjmů. Přesné znění principu je následující (OECD a MFČR, 2010, s. 7): „*Jsou-li mezi dvěma (sdruženými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými⁹ podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.*“

Princip je uváděn v modelových smlouvách již od roku 1963. K vydání první směrnice, která popisuje praktickou aplikaci vhodného přístupu dle OECD, došlo v roce 1979. Jeho využití se specifikovalo výhradně na převodní ceny a aplikace byla v průběhu následujících let několikrát přiblížena směrnicemi např. v roce 1984 nebo 1995. Ačkoliv se jedná o přístup, v průběhu času došlo k mnoha změnám a dnes je možné pozorovat využití této doktríny i v dalších oblastech jako jsou např. pravidla nízké kapitalizace (Russo, 2007, s. 34).

3.4.2 Agresivní daňové plánování

Při využití daňového plánování často dochází k velmi složitému procesu, který přesahuje hranice jednoho státu. Ve chvíli, kdy dochází k využití několika drobných skulin a k tvorbě umělých vztahů či transakcí ve více státech, můžeme mluvit o tzv. „agresivním daňovém plánování“. Tento pojem je poměrně aktuální, a v současnosti dochází k jednáním ohledně hranice legality. Ta je velmi tenká, a do jisté míry je to výsledkem zneužití práva v oblasti daní. Opět je činnost firem for-

⁷ K manipulaci s převodními cenami dochází dvěma způsoby. Tím prvním je zvýšení pořizovací ceny při dovozu. Druhou alternativou je snížení prodejní ceny při vývozu (Rylová, 2012, s. 18).

⁸ Upraveno ve Smlouvách o zamezení dvojího zdanění a v tuzemském zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁹ Jedním z nejdůležitějších a de facto základním dělením v rámci převodních cen rozděluje transakce řízené a neřízené (z anglického *controlled a uncontrolled*). Řízené transakce probíhají mezi kapitálově propojenými subjekty. Naproti tomu neřízené transakce jsou, zjednodušeně řečeno, všechny ostatní. Lze tedy postupovat stejně jako u běžných transakcí (United Nations, 2013).

málně legální, avšak dochází k využití práva za jiným účelem, než bylo původně zamýšleno.

Vzhledem k tomu, že proces agresivního daňového plánování vede ke ztrátě příjmů státní pokladny, je v zájmu většiny států se podílet na tvorbě pravidel a zabránění těmto praktikám. Přičteme-li i propojenost ekonomik a soudobý význam nadnárodních společností, je možné dojít k závěru, že je nutné propojit také pravidla anebo i nástroje proti takovému jednání, aby došlo k efektivnímu řešení situace. Důvodem je především fakt, že rozdílná legislativa, limity a další specifikace jednotlivých států vedou k podpoře zmiňovaného agresivního plánování, a to často i ve snaze opačného záměru (Cotrut, 2015).

Nadnárodní spolupráce je v zájmu Evropské unie i v zájmu dalších celků, sdružujících několik rozdílných legislativ. Jedním z nejvýznamnějších hráčů v boji proti agresivnímu daňovému plánování anebo zneužití práva je v posledních letech *Organisation for Economic Co-operation* (zkráceně OECD), česky Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Jedná se o nadnárodní organizaci, která sdružuje 34 nejrozvinutějších států světa. Vznikla v roce 1961 za účelem stimulace spolupráce v záležitostech týkajících se ekonomiky, sociální politiky a tím pádem je řešena také daňová problematika (mzv.cz).

Tato organizace stojí za několika návrhy a za soustavnou práci mimo jiné také na zjednodušení a zefektivnění daňového systému. Výbor pro fiskální záležitosti OECD navrhuje několik základních opatření (Sobotková 2013):

- Harmonizace národního práva – nereálné řešení z důvodu rozdílnosti daňových struktur, sazby daně atd.
- Obecná pravidla proti zneužívání (GAAR)
- Specifická pravidla proti zneužívání (SAAR)

Jednotlivé nástroje budou blíže popsány v kapitolách 4.2 a 4.3.

Nadnárodní spolupráce je v zájmu Evropské unie i dalších celků sdružujících několik rozdílných legislativ. V současnosti EU ve spolupráci s OECD a s G20 iniciuje možné řešení ve svém projektu BEPS.

3.4.3 Boj proti zneužití daňového práva

V současnosti EU a OECD s G20 iniciuje možné řešení ve svém projektu *Base Erosion and Profit Shifting* (zkráceně BEPS). Projekt zahrnuje 15 Action plánů, přičemž každý je zaměřen na úzce specifikovanou oblast¹⁰. Mimo další témata jsou řešeny záležitosti, jako je minimalizace daňové povinnosti prostřednictvím narušování daňových základů nebo přesouvání zisků do jiných zemí.

Téměř vždy dochází k analýze hlavního problému, na který se daný Action plán zaměřuje, a následně dochází k návrhu jeho možného řešení v podobě doporučení. Ve většině případech dochází k návrhu posílení pravidel pro kontrolu, zvýšení transparentnosti a dalších aktuálních otázek daňového charakteru. Vzhledem ke

¹⁰ Viz příloha „Action plán projektu BEPS“.

kvalitě práce a jednotlivých doporučení je velmi pravděpodobné, že se jedná o velmi blízkou budoucnost (kdpcr.cz, 2015).

V návaznosti na výše zmiňovaný projekt BEPS vydala Evropská unie 34 Action plánů, přičemž každý je zaměřen na úzce specifikovanou oblast¹¹ obdobně, jako je tomu u projektu BEPS. Obecně lze tvrdit, že je to mířeno proti agresivnímu daňovému plánování nebo zneužívání daňového práva v rámci Evropské unie.

V návrhové části pak dochází k doporučení především efektivního zdanění¹², zajištění transparentnosti a výměny informací v rámci států Evropské unie. Všechny kroky, které jsou uvedeny v daných Action plánech, jsou stanoveny pro finanční rámec 2014-2020, lze proto očekávat velmi blízkou aplikaci těchto doporučení (Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě SWD(2016) 6 final, 2016).

Dále Evropská komise představila návrh direktivy Směrnice, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu s označením COM/2016/026. V této směrnici je popisováno, která z doporučení projektu BEPS jsou využitelná pro prostředí vnitřního trhu. Jak již bylo zmíněno, ideálním stavem je situace, kdy všechny státy dosáhnou harmonizace a dojde tak k celkovému zjednodušení systému. V celosvětovém měřítku je tento proces prakticky nemožný, ale v rámci jednotného trhu Evropské unie je možné se v některých bodech alespoň přiblížit. Právě s touto myšlenkou pracuje popisovaná direktiva, neboť BEPS ve svých Action plánech navrhuje několik možností v návaznosti na parametrech státu.

Direktiva tedy doporučuje, které části projektu BEPS jsou vhodné v rámci Evropské unie. Hlavním cílem je pak v případě změny legislativy změna taková, která bude mít smysl z dlouhodobého hlediska a povede k harmonizaci. Primárně se zde jedná o stanovení hranic odčitelnosti, propojenosti, ale také o sjednocení postoje v rámci obecných pravidel, které jsou popsány dále (Směrnice rady COM/2016/026, 2016).

¹¹ Viz příloha „Action plán Evropské komise“.

¹² Tzn. danit tam, kde je vytvářena hodnota.

4 Nástroje proti zneužívání daňového práva

4.1 Nástroje obecně

Zneužívání daňového práva je již několik let aktuálním problémem, který je třeba řešit. Ve všech případech dochází ke snížení daňové povinnosti (případně získání jiného daňového benefitu) a snížení příjmu státní pokladny. Tato situace se samozřejmě nelíbí vládám jednotlivých zemí, a proto dochází ke vzniku *anti-avoidance* nebo *anti-abuse rules*. V české terminologii pak více známo jako pravidla proti zneužití daňového práva. Cíl je jasný – snížit četnost zneužívání daňového práva a naplnit státní kasu (Sobotková, 2012).

Tato pravidla jsou dělena do dvou základních skupin, které budou v dalším textu blíže popsány:

- První částí jsou obecná pravidla proti zneužití. Název vychází z anglického *general anti-abuse rules* (zkráceně GAAR). Pravidla jsou aplikována plošně a tím pádem platí pro všechny stejně, bez ohledu na majetek, druh podnikání nebo další parametry. K účinnému využití těchto pravidel je nutná vhodná administrativa a úprava legislativy.
- Dalším nástrojem, respektive skupinou nástrojů jsou specifická pravidla. Opět se jedná o český překlad anglického pojmu. V originálním znění jde o *specific anti-abuse rules* (SAAR). Tyto předpisy se také ojediněle nazývají *target anti-avoidance rules* (TAAR), tedy cílená pravidla. Druhý pojem je ale méně častý a proto bude v dalším textu používán první zmiňovaný (Ernst & Young, 2013).

Jak již bylo zmíněno na začátku práce, v rámci daňové praxe často dochází po-myslnému boji mezi daňovým poplatníkem a státem.

Poplatník například podle Sobotkové (2012) má právo využívat možnosti nabízené jednotlivými státy, a snížit si tak daňovou povinnost. Samozřejmě je zde myšleno agresivní daňové plánování v rámci legálního rámce daného státu, neboť platí, že co není zakázáno, je povoleno.

Naproti tomu britský premiér D. Cameron na téma zneužití daňového práva nadnárodními korporacemi pro The Telegraph uvedl, že stát se snaží vytvořit férové podmínky a proto je férové a morální ze strany firem, aby splnily svoji daňovou povinnost (Hope, 2013).

Rozhovor pojednává o velkých korporacích, a ačkoliv je myšlenka vytržena z kontextu, stále názorně popisuje motivaci státu pro nástroje jako je GAAR a další, které budou uváděny v další části této práce.

4.2 Obecná pravidla

Obecná pravidla, anglicky *General anti-abuse rules*, jsou nástroje využívané především jako obrana proti fiktivním transakcím. Tyto nástroje nalezneme implementované do legislativy většiny států. Je nutné podotknout, že každý stát má svoje vlastní specifikace a parametry, takže nelze mluvit o harmonizovaném systému, ale o nástrojích s velmi podobnými rysy (Russo. 2007, s. 207).

Hlavním atributem a základní myšlenkou těchto pravidel je, aby provedené transakce mezi firmami a státy měly své ekonomické opodstatnění. Primárním cílem je tedy zamezení fiktivním operacím, které jsou uskutečňovány pouze za účelem snížení daňové povinnosti.

V některých případech nedochází k přímé implementaci ustanovení o obecných pravidlech, ale pouze k zavedení klauzule, která preferuje obsah nad formou (tzv. *substance-over-form*) a efekt je velmi podobný s GAAR. Zmiňovanou klauzuli využívá například Česká republika (Sobotková, 2012).

Obecná pravidla byla poprvé zavedena v Austrálii již v roce 1915. Předpisy začaly být akceptovány i dalšími státy a v současnosti se jedná o poměrně rozšířený a oblíbený nástroj. GAAR jsou sice zavedena ve více státech, avšak kvůli vývoji a odlišnosti kultur, historie, sociálních politik a dalších aspektů země, jsou pravidla poměrně odlišná a modifikována podle státu a jeho potřeb. Obecně lze ale tvrdit, že GAAR mají určité spojitosti a obvykle splňují alespoň jedno z následujících tvrzení (Ernst & Young, 2013):

- Kodifikace zneužití práva
- Využívá test nebo jinou alternativu pro ověření, zdali je transakce oprávněná, či nikoliv
- Definuje, co je transakce vytvořena pouze za účelem benefitu
- Určuje způsob testu, kterým se zjišťuje účelnost transakce
- V případě zjištění neoprávněného benefitu specifikuje možnosti odebrání
- V případě porušení je zakotven způsob penalizace

4.2.1 Nedostatky GAAR

Obecná pravidla jsou sice široce využívána a akceptována, ale jsou zde i určité negativa, která jsou problematičtější než SAAR.

Prvním hlavním nedostatkem je implementace. Před případným rozhodnutím pro GAAR je nutné si uvědomit, že dopad těchto pravidel je velmi široký, a proto je nutná úprava zákonů stávajících. Tento krok je velmi náročný, a vynaložené úsilí se nemusí vždy vrátit takovým způsobem, jaký si vláda státu představovala. Proto jsou preferovanější jednodušší a v mnoha případech také účinnější nástroje. Avšak tato rozhodnutí jsou v rámci suverenity státu zcela na vládě.

Druhým závažným problémem a zároveň argumentem proti obecným pravidlům je fakt, že v případě zavedení dojde k několika změnám najednou. Nejedná se pouze o povinnosti a práva vyplývající z pravidel, ale také určité změny v rámci definování pojmů.

Dochází tak k nejistotě daňových subjektů i správců daně. Tato nejistota se pak negativně odráží v daňových výnosech, a vede tak autority jednotlivých zemí ke zvážení odlišných nástrojů (Cotrut, 2015, s. 26).

4.3 Specifická pravidla

Specific anti-abuse rules (či zkráceně SAAR), česky specifická pravidla, jsou nástroje sloužící k vyřešení určitého daňového problému. Obvykle míří na skupinu poplatníků nebo transakcí. Podobně jako u GAAR se i specifická pravidla liší stát od státu, a tím vzniká několik odlišných variant. Nelze proto mluvit o naprosto shodném nástroji v rozdílných státech (Cotrut, 2015, s. 26).

Dle Sobotkové (2012) lze specifická pravidla dělit na CFC pravidla, pravidla proti daňovým rážům a pravidla nízké kapitalizace. V následujícím textu bude stručně vysvětleno, co jednotlivá pravidla znamenají a v čem spočívají.

4.3.1 CFC pravidla (CFC legislation)

Pod zkratkou CFC se skrývá anglický pojem *Controlled foreign corporation*, v české terminologii je možné se setkat s překladem: „pravidla pro zahraniční společnosti“. Tento nástroj je primárně určený pro situace, kdy rezident jedné země (tzv. domácí země) přesouvá kapitál nebo investice do jiných států pouze za jediným účelem – snížení nebo úplné vyhnutí se vlastní daňové povinnosti.

Za běžných okolností je kapitál nebo investice přesouvána dceřině společnosti, která je za tímto účelem založena. Obvyklým parametrem sídla dceřině společnosti je nízká nebo dokonce nulová daň z příjmů právnické osoby, případně jiné daňové výhody. V některých případech cílová země mimo nízké daně nabízí také další výhody určené pro podnikatele.

Pravidla CFC jsou hojně využívána především v zemích s vysokou sazbou daně z příjmů právnické osoby, neboť subjekty z takovýchto států jsou vysoce motivovány snížit svoji daňovou povinnost (Chrobák, 2011)

Takto nastavená pravidla pak mohou platit jak pro fyzickou, tak i pro právnickou osobu, avšak ve většině případů jsou CFC používána především pro zajištění daně z příjmů právnických osob. Jak je ale v daňové praxi časté, tak i zde existuje několik výjimek a některé státy uplatňují tato pravidla odlišně.

„Ve většině případů se CFC pravidla aplikují na rezidenty, kteří vlastní na zahraniční ovládané společnosti přímý nebo nepřímý alespoň 50 % podíl na kapitálu či na hlasovacích právech. Některé země se odkazují jen na hlasovací práva, jiné na základní kapitál či na obojí současně.“ (Sobotková, 2012)

Poprvé byl princip popisovaných pravidel uplatněn v roce 1962 ve Spojených státech amerických. Po uplynutí více než poloviny století se některé parametry pravidel změnilly, aby udržely krok se změnami v podnikání a legislativě. Myšlenka však zůstala stejná a (Brauner, 2015, s. 463).

Podobně jako v ostatních případech se i zde liší jednotlivé státy postojem k CFC pravidlům. Avšak i přes diferenciaci jsou zde určitá kritéria, která využívá většina států (Cotrut, 2015, s. 22):

- Místo vedení
- Efektivní míra zdanění
- Aktivita
- Druh příjmů podle CFC

V zemích s angloamerickým právním systémem je pro potřeby určení místa danění často zaveden princip místa skutečného řízení (z anglického „*place of effective management*“). Tento princip pokládá jednoduchou otázku: „Odkud je podnik reálně řízen?“. Má-li dceřiná společnost vedení, za které rozhoduje ve všech důležitých otázkách mateřská společnost, poté je na základě tohoto principu možné podezření z přesouvání zisků. Další postup poté záleží na dané zemi a její legislativě. (Chrobák, 2011).

CFC pravidla v Evropské unii obecně jsou ovlivněna judikáty jednotlivých případů. Jedním z důležitých případů je „Cadbury Schweppes“, jenž do jisté míry změnil pohled na celou problematiku CFC. Během obhajoby byl řečen důležitý poznatek, či spíše otázka:

„Jednou ze základních svobod, které zaručuje evropské právo, je svoboda usazování, která se týká jak fyzických, tak právnických osob. Pokud však zároveň národní legislativa prostřednictvím fiskálních nástrojů brání firmám, které se chtějí přesunout z jedno členského státu do druhého, který z těchto principů bude mít větší váhu?“

Tento spor se dostal až do nejvyšší možné soudní instance – Soudní dvůr Evropské unie. Generální advokát tohoto ústavu, Philippe Legér, se v tomto případě vyjádřil, že snaha vyhnout se dani je v zájmu státu oprávněným důvodem k omezení základních práv a svobod (Akontinof, 2011).

Tento případ je důležitý, protože byl základem pro vznik testů, které řeší upřesnění CFC pravidel a udává tak směr, jakým způsobem je možné řešit další spory s touto problematikou:

- Test usazení - Testuje velikost prostorů firmy, množství zaměstnanců a další nezbytné aspekty, pro reálnou funkčnost podniku. Popisovaná zkouška dceřiné společnosti je upřednostňována před ostatními.
- Test poskytovaných služeb – Analyzuje vliv personálu na chod firmy.
- Test přidané hodnoty – Hodnotí, zdali firma tvoří přidanou hodnotu.

Výsledek tohoto sporu a navrhovaných testů vedly k mnoha změnám CFC pravidel v jednotlivých zemích (Sojka, 2013, s. 18).

Pro potřeby legislativy existují tzv. černé listiny (z anglického „*blacklist*“), které budou popsány dále u pravidel proti daňovým rájům.

4.3.2 Pravidla proti daňovým rájům

Firma založená v daňovém ráji obvykle slouží pro snížení své daňové povinnosti, proto lze pravidla proti daňovým rájům možné zařadit do nástrojů proti zneužití daňového práva. Pro správné pochopení problematiky pravidlům proti daňovým rájům (z anglického „*anti-tax heaven rules*“) je nutné začít vysvětlení několika důležitých pojmů.

Daňový ráj má mnoho definicí. Podle OECD (1998) má následující rysy:

- Nulové nebo velmi nízké daně
- Nízká transparentnost
- Zákonná nebo administrativní praxe, která znemožňuje efektivní výměnu informací s ostatními státy
- Absence požadavku na průběžnost podnikání – tento parametr byl v roce 2002 zrušen

Jak již bylo nastíněno, firma založená v daňovém ráji platí minimální daně a ve většině případů také v jiném státě než reálně působí. Tato situace se samozřejmě nelíbí zástupcům států, a proto se snaží daňové ráje znevýhodnit. Základním kamenem v boji proti daňovým rájům je fakt, že náklady z transakcí, které proběhly se společnostmi sídlící v daňovém ráji, jsou označeny za neuplatnitelné. Znamená to tedy významné znevýhodnění daňových rájů. Samozřejmostí je uznatelnost těchto nákladů v případě prokázání legálnosti transakce.

Druhou možnou alternativou pro boj s umělým snižováním daně za pomoci daňových rájů je zvýšená srážková daň uplatňovaná na dividendy, úroky apod., pokud jsou vypláceny společnostmi sídlící v daňovém ráji. K podobnému výsledku lze dojít také v případě omezení výplat nebo transferů od subjektů, které sídlí v daňových rájích. Podobně jako v případě převodních cen tak dochází k již popísanému pravidlu tržního odstupu.

Velmi důležitou roli hrají v boji proti daňovým rájům informace. Některé státy jdou v tomto případě rovnou ke zdroji a s daňovými ráji uzavírají dohody o výměně informací. Mezi takové je možné zařadit např. i Českou republiku. Několik států posunulo laťku v získávání informací o něco dál, a do svých zákonů přímo implementují povinnost pro banky podávat informace o subjektech, které uskutečňují transakce s daňovými ráji (Sobotková, 2012).

Zmiňované způsoby v boji proti umělému snižování daně s využitím daňového ráje vyžadují znalost, které státy jsou tak klasifikované. Pro tyto účely je určena tzv. „černá listina“ (z anglického „*blacklist*“), na které jsou uvedeny jednotlivé daňové ráje (Cotrut, 2015, s. 175).

Většina těchto států sídlí na malých ostrovech. Bez pomoci mapy a internetu jsou téměř všechny neznámé. Na tzv. černé listině OECD jsou např.: Andorra, Kajmanské ostrovy, Mauricius, Panama a další.

V případě, že daňový ráj bude spolupracovat se státem, u kterého je na výše zmiňované černé listině, může dojít k výmazu z tohoto seznamu. Obvykle k tomuto aktu dojde po domluvě na výměně informací. De facto tak dojde k zániku jedné podmínky daňového ráje.

Offshore a onshore společnost

Pro společnosti, které mají v daňovém ráji sídlo, avšak fakticky zde nesídlí, se používá označení „*offshore*“ společnost. Tyto společnosti mají sídlo v daňovém ráji pouze papírově. Ve většině případů se jedná o formu, která je velmi podobná české právnické osobě – *International Business Company* (zkráceně IBC). Uplatnění samozřejmě záleží na využití a druhu podnikání.

Nejčastěji jsou offshore společnosti využívány v mezinárodním obchodu, poradenství, ale i v mnoha dalších odvětvích. Pro řemeslné činnosti nebo malovýrobu jsou tyto společnosti nevyužitelné. Na základě tohoto předpokladu lze pak jednoduše predikovat, které firmy podléhají podezření ze strany státních úředníků a kde dojde k pravděpodobné kontrole.

Vzhledem k velmi blízkému vztahu s protiprávním jednáním jsou tyto společnosti řešeny nadnárodními seskupeními, jako je například Evropská unie, OECD nebo Světová banka.

Druhou a méně využívanou alternativou je „*onshore*“ společnost. Tyto firmy nejsou umístěny v daňovém ráji, nýbrž v zemi se stabilní politickou situací a s nižším daňovým zatížením či daňovými pravidly, které umožňují osvobození specifických transakcí od daně. Nejedná se tedy o daňový ráj v pravém slova smyslu. Tento způsob je oproti první zmiňované alternativě podstatně méně využíváný. Země, které jsou využívány pro založení „*onshore*“ společnosti jsou například Nizozemí, Dánsko nebo Kypr (Švácha, 2010).

4.3.3 Pravidla nízké kapitalizace

Před vlastním začátkem popisu pravidel nízké kapitalizace, jakožto nástroje proti zneužití daňového práva, je důležité uvědomit si následující: Ve většině vyspělého světa platí, že základ daně u právnické osoby je výsledkem rozdílu příjmů a nákladů. Z takto vzniklého základu se poté vypočte daňová povinnost. V zájmu firmy je tedy vhodné, aby takto vzniklá daň byla co nejnižší. Jednou z možností, jak toho cíle dosáhnout, je umělé zvýšení nákladů. Mimo ostatní položky obsahují náklady také úroky z bankovních i mimobankovních úvěrů. (Brauner, 2015, s. 462)

Možnou definici je podle Sobotkové (2010) následující:

„Pakliže je kapitál společnosti tvořen z větší části z dluhu než z ekvity (tj. z vlastního jmění), hovoří se o nízké kapitalizaci společnosti (resp. podkapitalizaci). Existence nízké kapitalizace ve společnosti může být problém nejen pro samotnou společnost v podobě rizika insolvence, ale zejména pak problém z daňového hlediska. Rozdílné zdaňování vlastního a dluhového kapitálu společnosti totiž otvírá prostor pro daňové úniky. Nízká kapitalizace ve zkratce tedy znamená financování podniku dluhem.“

Jak již bylo zmíněno na začátku práce, zneužití daňového práva se mimo jiné vyznačuje využitím legálních možností za jiným účelem, než bylo původně uvažováno. Firmám bylo dovoleno využít úroky z úvěrů jako daňové náklady a snížit si tak základ daně pro stimulování ekonomiky. Firmy jsou motivovány, ale jiným směrem, než legislativa původně zamýšlela a proto jde o zneužití daňového práva. Státy potýkající se s problémem nízké kapitalizace jsou obvykle státy s vysokou mírou zdanění (Brauner, 2015, s. 462).

Do značné míry jsou pravidla nízké kapitalizace podobná s CFC pravidly, které byly popisovány dříve. Ve většině případů dochází také k aplikaci na propojené firmy. Velkým a podstatným rozdílem oproti CFC pravidlům je fakt, že pravidla nízké kapitalizace jsou uplatňována a kontrolována u dceřiné společnosti. Oproti tomu jsou CFC pravidla uplatňována především u mateřské společnosti (Sobotková, 2010).

Řešením proti takovéto situaci jsou právě řešená pravidla nízké kapitalizace. Obvykle dochází k legislativnímu stanovení limitu pro maximální výši úroků z úvěru, které je možné odečíst od výsledku hospodaření. Cílem má být zamezení umělého snižování daně v mezinárodním kontextu. Zároveň dochází ke zvýšení objemu vybraných daní pro stát poměrně účinným nástrojem, která je nenáročný na kontrolu.

Podle Sobotkové (2010) lze postoj legislativy rozdělit do tří základních skupin:

- Žádná pravidla nízké kapitalizace
- Neaplikovaná přímá pravidla nebo aplikace jiné alternativy
- Aplikují pravidla (většina států EU)

V současné době se využívají především dva dominantní přístupy, respektive dvě rozdílné koncepce v rámci pravidel nízké kapitalizace. Tyto přístupy opět vychází z doporučení OECD. Prakticky se využívají různé modifikace a kombinace následujících pojetí, avšak pro potřeby této práce stačí následující rozdělení:

- První variantou je stanovení maximální výše dluhu, ze kterého jsou úroky odčitatelné od výsledku hospodaření pro daňové účely. Takto určená výše bývá obvykle stanovena procentní částkou a uplatňuje obecné pravidlo nízké kapitalizace. To vychází z poměru dluhu k vlastnímu kapitálu. Tento postoj je v Evropské unii častěji akceptován.
- Druhou možnou alternativou pro aplikaci pravidel nízké kapitalizace je stanovení limitu maximálně odečitatelné částky, tedy úroků. V tomto případě je možné mluvit o uplatňování pravidel EBIT nebo EBITDA (*earnings before interest, tax, depreciation and amortization*). Toto pravidlo vychází z výnosů získaných před uplatněním úroků a odpisů. Posléze je možné odečíst předem určenou část, opět uvedenou v procentech. Jako tomu bylo v předchozích případech, i zde jsou obrovské rozdíly v aplikaci tohoto pravidla u jednotlivých států. Tento přístup využívá ve srovnání s první alternativou podstatně méně států (Cotrut, 2015, s. 125).

Další variantou, jak proti zmiňovanému problému bojovat, je za pomoci principu tržního odstupu. Tato alternativa není přímo pravidlem nízké kapitalizace, proto je zde uváděna mimo dva výše popisované hlavní přístupy. Jedná se však o možnost používanou především v případě určování převodních cen. Proto je princip některými legislativami chápán spíše jako nástroj k převodním cenám.

Pojem „tržní odstup“ byl popisován již v převodních cenách a i zde má velmi podobný význam. Stanovená úroková míra, která prakticky určuje velikost problematického nákladu, musí být rovna obvyklé úrokové míře. Zjednodušeně to znamená

ani příliš vysoká, ale ani příliš nízká. Podstatná nevýhoda tohoto postupu spočívá podobně jako u převodních cen v problému, jak určit vhodnou výši úrokové míry, ze které tento postup vychází (Sobotková, 2010).

4.4 Srovnání GAAR a SAAR

V minulých kapitolách došlo k velmi stručnému popisu jednotlivých obecných a specifických nástrojů proti zneužití daňového práva. Pravidla mají v širším měřítku stejné záměry, ale jak bylo možné vidět, dílčí cíle se značně liší. Podobně jsou na tom také další rysy, které byly nastíněné, ale jejich detailní popis přesahuje rozsah této práce.

Obecná pravidla, tzv. GAAR, nejsou mířena proti specifické skupině nebo určitým druhům transakcí, podobně jako je to u SAAR. Lze tedy tvrdit, že jsou zavedena plošně a proto tedy pro všechny stejně. O takto vytvořeném principu lze tvrdit, že je podstatně morálnější a z hlediska spravedlnosti daleko vyrovnanější (Cotrut, 2015, s. 18).

Avšak další aspekt hraje do karet spíše SAAR. Je to zapříčiněno především administrativní a legislativní náročností obecných pravidel. Jejich implementace je několikanásobně náročnější a výsledek zdaleka nemusí dosahovat kvalit, které by mohly dosahovat SAAR. Tento fakt je způsoben především tím, že specifická pravidla jsou mířena pouze na určitou skupinu či transakci a v případě správného určení těchto parametrů není příliš obtížné zavést tato pravidla nebo dožadovat se jejich splnění. Jak již bylo zmíněno na začátku, nabízí se zde otázka morálky a spravedlnosti (Cotrutu, 2015, s. 26).

Porovnání efektivnosti, nákladů a určité úrovně spravedlnosti je plně v rukou státu. Pro určité doporučení lze využít studie OECD, která v souvislosti se zneužíváním práva v daňovém rámci vytvořila projekt BEPS. V něm mimo jiné také podává doporučení na zefektivnění těchto nástrojů s důrazem na důležitost harmonizace, jednoduchost a transparentnost zákonů pro zefektivnění světového obchodu.

5 Praktická část práce

V následujícím úseku této práce jsou využity znalosti, které byly nabyty v teoretické části. Státy s jednotlivými pravidly a předpisy jsou rozděleny do několika základních skupin podle určitých specifik. Primární rozdělení dělí státy Evropské unie na:

- Státy pouze s obecnými pravidly proti zneužití
- Státy s obecnými pravidly a pravidla nízké kapitalizace
- Obecná pravidla a CFC¹³ pravidla
- Obecná pravidla, pravidla nízké kapitalizace a CFC pravidla

Následně jsou takto vzniklé skupiny podrobněji rozděleny podle určitých vlastností, popsány a přiblíženy. Vzhledem k náročnosti a odlišnosti jednotlivých legislativ je zřejmé, že dojde ke zjednodušení především za účelem snadnějšího srovnání a přehlednosti textu. Informace k bližšímu popisu jsou vždy čerpány především z knihy *Global Corporate Tax Handbook 2015*, která v dalším textu nebude dále zmiňována.

5.1 Pouze obecná pravidla

Jak již bylo řečeno v teoretické části, obecná pravidla mají poměrně široké pokrytí. Jejich funkcí je odhalení jednotlivých transakcí nebo řetězců transakcí, které byly vytvořeny za účelem snížení daňové povinnosti nebo získání jiného daňového bonusu, jenž nebyl zamýšlen legislativou. Státy využívající tato pravidla se podstatně liší, jelikož se jedná o poměrně široký pojem s mnoha proměnnými, které si každý stát nastavuje podle svých potřeb.

Státy, které využívají pouze tato pravidla, jsou v Evropské unii dva. Jedná se o Kypr a Maltu. Z geografického hlediska se v obou případech jedná o ostrovní státy ve Středozezemním moři. Při pohledu na historii obou států lze dojít k podobnému závěru. V posledních letech je to například společný vstup do Evropské unie v roce 2004 nebo zavedení eura o čtyři roky později (Europa.eu, 2016). V současnosti se jedná v obou případech o tržní ekonomiku orientovanou na služby, především na bankovníctví (Gola, 2008).

Z pohledu daní je pak také možné vidět určitá propojenost právě ve využití pouze obecných pravidel proti zneužití daňového práva. Jak bylo několikrát zmíněno v teoretické části, ačkoliv se v obou případech jedná o obecná pravidla, jsou patrné rozdíly. Srovnáme-li legislativy těchto dvou států, lze dojít k závěru, že Maltské předpisy jsou podstatně stručnější a vyjadřují se pouze k „základnímu“ zneužití práva. Naproti tomu v případě Kypru je možné pozorovat velké množství podmínek a způsob zdanění je také ovlivňován umístěním trvalé provozovny.

¹³ Controlled foreign corporation rules.

Ačkoliv podle rozdělení patří Kypr do skupiny států, které využívají pouze obecná pravidla, je patrné rozšíření o aplikaci pravidel na dividendy nebo příjmy z oblastí s menším zdaněním.¹⁴ Oproti Maltě jsou tedy zřejmé určité rozdíly a posunutí těchto pravidel na vyšší úroveň.

Tyto rozdíly je možné připisovat krizi z roku 2008, jež se na Kypru projevila nejzřetelněji v roce 2013, zejména v bankovním sektoru. Zároveň je možné dlouhodobě pozorovat snahu Kypru o přiblížení legislativy k té evropské a dosáhnout tak harmonizace se svými nejdůležitějšími obchodními partnery (Klitou, 2014).

5.2 Obecná pravidla a pravidla nízké kapitalizace

Druhou skupinou tvoří státy, které využívají obecných pravidel a navíc využívají pravidla nízké kapitalizace. Takových států je aktuálně v Evropské unii v deset. Mimo České republiky se jedná o Belgie, Bulharsko, Chorvatsko, Irsko, Lucembursko, Nizozemí, Rumunsko, Slovensko a Slovinsko.

Podobně jako v minulém případě, jsou i zde markantní rozdíly v legislativách jednotlivých států i přes fakt, že se zdánlivě jedná o jednu skupinu pravidel. Podobně je tomu také u pravidel nízké kapitalizace. Ačkoliv se opět jedná o prakticky stejná pravidla, liší se v limitech, výjimkách a dalších aspektech stejně jako obecná pravidla. Výše zmiňované státy mají shodou okolností velmi podobné postoje k nízké kapitalizaci a nejvýraznějšími rozdíly mezi nimi jsou beze sporu stanovené poměry dluhu k vlastnímu kapitálu (viz tabulka č. 1 níže).

¹⁴ Konkrétně se jedná o minimální účinnou sazbu ve výši 6,25%.

Tabulka č. 1: Obecná pravidla a pravidla nízké kapitalizace

Země	Obecná pravidla	Pravidla nízké kapitalizace
Belgie	Legislativní vymezení	1:1 / 5:1 ¹⁵ dluh: vlastní kapitál + pravidlo tržního odstupu
Bulharsko	Legislativní vymezení	3:1 dluh: vlastní kapitál + maximálně 75 % z příjmů
Česká republika	Klauzule "obsah nad formou"	4:1 dluh: vlastní kapitál
Chorvatsko	Legislativní vymezení - využívá principu „obsah nad formou“	Úroky jsou neodečitatelné při vyšší míře propojenosti
Irsko	Legislativní vymezení + speciální postavení daňových poradců	Nejsou přímo pravidla, ale více než 75 % propojení může vést k zakázání odečtu úroků
Lucembursko	Legislativně vymezeno v občanském právu	Nejsou přímo pravidla, ale v případě propojení se aplikuje poměr 85:15 (dluh: kapitál)
Nizozemí	Legislativně vymezeno	3:1 dluh: vlastní kapitál + překročení 500 000 €.
Rumunsko	Přenesení pravomocí na správce daně	3:1 dluh: vlastní kapitál bez propojenosti, úrok nesmí být vyšší, než dle centrální banky (pravidlo tržního odstupu)
Slovensko	Není dáno v legislativě, ale využívá princip "obsah nad formou"	U propojených firem možno odečíst úroky - maximálně 25 % ze zisku
Slovinsko	Legislativně vymezeno – využívá principu „obsah nad formou“	Podíl propojenosti nad 25 %, 1:1 u propojených, běžně pak 4:1 (dluh: kapitál)

Zdroj: Schellekens, 2015

5.2.1 Legislativní vymezení obecných pravidel

Při základním porovnání obecných pravidel proti zneužívání daňových zákonů je zřejmé, že existuje několik základních skupin přístupů. První pomyslnou podskupinou jsou státy, které mají přesné legislativní vymezení a rovnou přímý postup v případě prokázání zneužití práva. Do tohoto souboru patří: Belgie, Bulharsko, Chorvatsko, Irsko, Lucembursko, Nizozemí a Slovinsko. Nutno podotknout, že ačkoliv jsou tyto státy zařazeny do jedné podkategorie, jejich postoje se při bližší analýze značně liší.

¹⁵ Poměr 1:1 v případě propojených společností, 5:1 v případě nepropojených.

V případě Belgie, Bulharska a Nizozemí jsou obecná pravidla zcela jasně definována v legislativě a jejich porušení se řeší individuálně na základě rozsahu a přesných parametrů pravidel.

Irská legislativa oproti výše zmíněným státům má navíc specifické postavení daňových poradců. Ti mají v tomto státě určitou formu imunity a jsou povinni nahlásit nekalé jednání. Podobný postup aplikuje v Evropské unii také Velká Británie¹⁶. Tuto podobnost je možné vyvodit z historické propojenosti. Až do roku 1922 bylo Irsko součástí Velké Británie (infoplease.com, 2016).

Čistě z teoretického hlediska by dávalo smysl, kdyby daňový systém odrážel současnou ekonomickou spolupráci. Podle základních makroekonomických údajů v podobě exportu a importu zboží a služeb z roku 2014 mezi dvěma jmenovanými státy však nedochází k výraznější propojenosti (globaledge.msu.edu, 2016).

Lucembursko je oproti dříve popisovaným státům podstatnou výjimkou, neboť se jedná o jediný stát Evropské unie, který má obecná pravidla specifikované ve svém občanském zákoníku. Jedná se tedy o unikát ve smyslu umístění pravidel v legislativě.

Zbývající dva státy – tedy Chorvatsko a Slovinsko jsou zařazeny do této kategorie, avšak jejich podstata v rámci pravidel proti zneužívání daňového práva je podobná spíše kategorii, která bude následovat. Tyto dva státy mají sice zneužití daní a jejich penalizaci legislativně vymezené, ale jejich stěžejním postojem je přehlédnutí formy a zaměření se na podstatu transakce nebo jejich řetězce. Podobně jako v případě Irska a Velké Británie je i tady možné hovořit o podobnosti především z historických důvodů. Oba státy byly součástí Jugoslávie do poměrně nedávného rozdělení v devadesátých letech minulého století (infoplease.com, 2016).

Ačkoliv se jedná o historicky velmi propojené státy a z pohledu obecných pravidel se jedná o velmi blízký postoj, jsou tyto státy bez bližší ekonomické spolupráce. Tedy alespoň ze základního makroekonomického pohledu¹⁷, který byl aplikován také na Velkou Británii a Irsko.

5.2.2 Obecná pravidla využívající doktríny obsah nad formou

Jak již bylo avizováno v minulé části, je tato kategorie velmi podobná Chorvatsku a Slovinsku. Je tedy dbáno především na podstatu transakce nebo řetěz transakcí a forma je pro potřeby dokazování nepodstatná. Do této kategorie patří Česká republika a Slovensko.

V případě tuzemska se jedná o klauzuli, jež je uvedena v Daňovém řádu České republiky konkrétně pod § 8. Paragraf umožňuje správci daně hodnotit každou transakci zvlášť nebo dohromady. Navíc dovoluje správci daně vyhodnocovat důkazy dle vlastního uvážení s možností přihlídnutí na celkový výsledek a de facto vše, co vyšlo při správě daní najevo. Jde tedy jednoznačně o princip obsahu nad formou, jenž bude dále několikrát zmíněn (Marková, 2015, s. 236).

¹⁶ Blíže bude popsána dále.

¹⁷ Porovnání exportu a importu mezi danými státy.

Poslední podskupina je tvořena pouze jedním státem – Rumunskem. Tento stát využívá především pravomocí správce daně, který pokud usoudí za vhodné, má možnost přehlédnout formu a zaměřit se na obsah. Je zde tedy možné pozorovat podobnost s minulou podskupinou. Tento přístup využívají i další státy, ale ty se nachází až v dalších skupinách. Proto je nemožná bližší komparace s dalšími státy při stávajícím rozdělení.

Pro všechny jmenované státy samozřejmě platí, že subjekt má možnost prokázat smysl či opodstatněnost transakce a tím pádem také, že nedošlo ke zneužití práva.

5.2.3 Pravidla nízké kapitalizace uvedena v legislativě

Podobně jako tomu bylo u obecných pravidel, je tomu samozřejmě také v případě pravidel nízké kapitalizace. Tato pravidla vymezují mantinely za pomoci poměru kapitálu vlastního a cizího, limitu odečítaných úroků nebo pouze využívají pravidlo tržního odstupu. Popisované státy lze opět rozdělit do několika skupin. Pravidla vždy počítají s propojeností a v případě chybějícího údaje se považuje za propojení jakkoliv spojené firmy, ať už kapitálově nebo personálně.

Do první podskupiny lze zařadit státy, které mají legislativně jasně vymezen poměr cizího¹⁸ a vlastního kapitálu. Do této pomyslné kategorie lze zařadit většinu popisovaných států. Jmenovitě se jedná o: Belгии, Bulharsko, Českou republiku, Nizozemí, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko a Chorvatsko.

Pro přiblížení legislativního způsobu vymezení je možné se zaměřit například na Českou republiku. Jak již bylo zmíněno, naše domácí legislativa využívá určitou formu poměru, jehož přesnou definici lze nalézt v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně v § 25 odst. 1 písm. w. Jeho přesné znění je následující:

„Finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů. V případě, že podmínkou pro poskytnutí úvěrového finančního nástroje dlužníkovi věřitelem je poskytnutí přímo souvisejícího úvěru, zá půjčky nebo vkladu tomuto věřiteli osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi, považuje se pro účely tohoto ustanovení a vzhledem k tomuto úvěrovému finančnímu nástroji věřitel za osobu spojenou ve vztahu k dlužníkovi.“ (Pelc, 2015, s. 469).

Ačkoliv je tento paragraf poměrně dlouhý, informace které obsahuje, nejsou dokonce i z pohledu ministerstva zcela ucelené, a proto je jejich doplnění možné nalézt ve Sdělení Ministerstva financí od roku 2009. Bylo tak rozhodnuto především pro zavedení jednotného postupu při uplatňování tohoto paragrafu a také

¹⁸ Tedy půjčeného kapitálu.

k přehlednosti změn, jenž byly způsobeny především hospodářskou krizí z roku 2008. V těchto pokynech lze nalézt také přesné definice pojmů a možnost, či případná nemožnost odečtu z výsledku hospodaření v jednotlivých případech. Jako příklad je možné použít pravidlo „2009“, jež popisuje algoritmus pro výpočet neuznatelných finančních nákladů. Při zjednodušení se jedná o vypočtení poměru, jenž slouží k přesnému určení uznatelných, respektive neuznatelných úroků (Pelc, 2015, s. 1035).

Jinými slovy existují v České republice v rámci pravidel nízké kapitalizace celkem dva různé poměry, které se aplikují v návaznosti na postavení příjemce půjčených peněz v rámci propojených osob. Jedná-li se o peníze určené pro pojišťovnu nebo banku, je popisovaný poměr 6:1. Poměr vyjadřuje hodnotu vypůjčeného a vlastního kapitálu za určité období. V případě ostatních příjemců se tento poměr snižuje na hranici 4:1. Dva různé poměry nejsou v rámci Evropské unie přímo standardní řešení, ale při pohledu na další státy je možné vidět bližší rozdělení a ostatní limity, které naproti tomu Česká republika nemá. Nabízí se zde tedy možnost znovu poukázat, že ačkoliv se jedná o stejná pravidla, v rámci jednotlivých států se markantně liší.

„V případě bližšího zaměření je možné považovat finanční náklady z půjček a úvěrů jako nedaňové, pokud byly uzavřeny mezi propojenými osobami¹⁹ a to v případě tzv. nízké kapitalizace²⁰. Ta je určena na základě porovnání průměrné výše jistiny dané zápůjčky nebo úvěru s určitým násobkem kapitálu. Takovýmto výdajem (nákladem), jenž není možné považovat za odečitatelný je například úrok z úvěrových finančních nástrojů nebo související výdaje na zajištění, zpracování, poplatků atd.“ (Brychta, 2015, s. 247.)

Bližší rozdělení podle parametrů je podstatně náročnější, než tomu bylo v případě obecných pravidel. Mimo stanovené poměry si státy určují další podmínky jako je například maximální výše odečitatelných úroků od příjmů podniku²¹ (viz tab. 1, str. 32). Při opravdu velkém odstupu lze vidět uváděné stropy v podobě poměrů ve většině případů kolem 3:1 cizí: vlastní kapitál u propojených společností, avšak např. v případě Belgie se jedná o razantní poměr pouze 1:1.

Dalším státem v této skupině je Slovensko. Legislativa tohoto státu využívá způsob, který se od již popisovaných států částečně liší. Jde o stanovení hranice odčitelnosti úroků. Slovenské zákony nestanovují poměr cizího a vlastního kapitálu, ale v případě propojených podniků dávají hranici v podobě 25 % z výsledku hospodaření.

Chorvatsko je oproti ostatním zde popisovaným státům částečnou výjimkou. V legislativě uvádí běžné stanovení poměru, tedy od 25 % propojenosti. Úroky pocházející z půjček od osob s vyšší mírou propojenosti jsou neuplatnitelné. Podobně je tomu také v případě, že půjčená částka přesahuje čtyřnásobek podílu propojené osoby ve společnosti. Úroky z takovéto půjčky jsou taktéž neuplatnitelné.

¹⁹ Propojenost osob v české legislativě řeší § 23 odst. 7.

²⁰ Nebo podkapitalizace.

²¹ Uváděno v % nebo ve fixní částce určující celkové příjmy či celkové úroky.

Většina výše zmíněných států dovoluje přesunout neuplatněné úroky do dalších období. Velmi často délkou je pět let.

5.2.4 Pravidla nízké kapitalizace stanovená limity

Další skupinou jsou státy, které nemají přímo stanovená pravidla nízké kapitalizace, ale na místo těchto pravidel uvádějí v legislativě limity, které de facto fungují jako běžná pravidla nízké kapitalizace. Do této skupiny je možné zařadit Lucembursko a Irsko.

V případě Irska se jedná o společnosti, které jsou více než ze 75 % vlastněné nerezidenty. V těchto případech je možné neuznat některé odečty a oproti ostatním státům se jedná o výjimku.

Z daňového hlediska je další mírnou raritou Lucembursko, které se liší určením svého poměru od ostatních států. Oproti ostatním, kteří uvádí jednociferné částky je v lucemburské legislativě zakotven poměr pro účely pravidel nízké kapitalizace ve výši 85:15. Opět se samozřejmě jedná o poměr cizího a vlastního kapitálu.

5.3 Obecná pravidla a CFC pravidla

V minulé kapitole byly popisovány státy, které mají obecná pravidla a pravidla nízké kapitalizace. Států bylo celkem deset. Následující rozdělení je velmi podobné. Obsahuje obecná pravidla a pravidla CFC²². Států, které mají tuto kombinaci v boji proti zneužití daňového práva je podstatně méně. Celkem se jedná o tři státy: Estonsko, Finsko a od roku 2008 také Itálie. Ačkoliv se jedná pouze o tři státy, byla pro přehlednost a usnadnění práce s daty vytvořena podobná tabulka jako v minulém případě:

Tabulka č. 2: Obecná pravidla a CFC pravidla

Země	Obecná pravidla	CFC pravidla
Estonsko	Legislativní vymezení	Přenesení na správce daně
Finsko	Princip "Obsah nad formou"	25 % podíl + nižší daňová sazba
Itálie	Přenesení na správce daně	majoritní podíl + nižší míra zdanění (50 % ²³) ->dodanění

Zdroj: Schellekens, 2015

Při bližším pohledu na výše uvedenou tabulku je možné pozorovat, že v případě obecných pravidel zde není pozorovatelná žádná spojitost. Navíc se jedná o již dříve popisovaná pravidla, proto je není potřeba blíže specifikovat.

²² Controlled Foreign Corporation

²³ Jedná se o srovnání tuzemské a zahraniční efektivní sazby daně.

Bližší zaměření si ale zaslouží CFC pravidla. Tato pravidla pro zahraniční společnosti byla blíže specifikována v teoretické části. Za běžných okolností se tato pravidla aplikují ve státech s vyšší efektivní daňovou sazbou. Rezident, jenž je přímo nebo nepřímo propojen či ovládá společnost²⁴ ve státě s nižším daňovým zatížením, je povinen dodanit zisk z takovéto společnosti podle daných pravidel²⁵. Podobně jako tomu bylo u obecných pravidel nebo u pravidel nízké kapitalizace, tak i zde dochází ke značným odlišnostem mezi státy, jež CFC pravidla využívají. Může se jednat například o míru propojenosti, která je v tabulce označena procentem. Rozdílnost však může spočívat také ve stanovených výjimkách nebo v dalších drobnostech, které si každý stát nastavuje dle potřeby.

Odlišnost lze potvrdit i v případě zmiňované skupiny o třech státech. Všechny uvedené státy využívají CFC pravidla, avšak při pohledu na tabulku č. 2 je zřejmé, že postoj k CFC pravidlům se značně liší. V případě Finska a Itálie je možné zaznamenat využití těchto pravidel v případě nižšího daňového zatížení a určité míry propojenosti. Druhá z uvedených podmínek se značně liší a dokazuje odlišnost, ačkoliv se jedná o stejnou skupinu pravidel.

Nejvíce odlišný postoj v rámci CFC pravidel má v této skupině jednoznačně Estonsko. Oficiálně pravidla má, ale ve skutečnosti legislativa ve většině případů osvobozuje nerozdělený zisk, jenž je předmětem CFC pravidel. Pomocí judikatury tak dochází k přenesení pravomocí především na estonského správce daně.

5.4 Obecná pravidla, pravidla nízké kapitalizace a CFC pravidla

Poslední a nejpočetnější vytvořenou skupinou jsou státy, které využívají obecných pravidel, pravidel nízké kapitalizace a také pravidel CFC. Těchto zemí je celkem dvanáct a podobně jako v minulých případech je jejich výčet uveden v tabulce níže.²⁶

²⁴ Podílově, kapitálově nebo obě zmiňované.

²⁵ Viz CFC pravidla v teoretické části.

²⁶ V případě CFC pravidel je procentní hodnotou vždy vyjádřen podíl propojenosti nutný pro aplikaci pravidel v daném státě. U pravidel nízké kapitalizace je tom obdobně. Avšak princip EBIT/DA vyjadřuje odčitatelnou částku od zisku.

Tabulka č. 3: Obecná pravidla, pravidla nízké kapitalizace a CFC pravidla

Země	Obecná pravidla	Pravidla nízké kap.	CFC pravidla
Dánsko	Judikatura "obsah nad formou"	4:1 dluh: kapitál, princip tržního odstupu	50 % podíl -> rezidentská mateřská společnost odvede daň dle zisku
Francie	Legislativní vymezení + přenesení na správce daně	50 % podíl, 1,5:1 dluh: vlastní kapitál, max. 25 % z příjmů	50 % podíl + nižší míra zdanění
Litva	Legislativně vymezeno	4:1 dluh vlastní kapitál, 50 % podíl	50 % podíl, 75 % efektivní daňové sazby
Maďarsko	Přenesení pravomocí na správce daně	3:1 dluh: vlastní kapitál	Propojenost od 10 % podílu -> zahrnutí do základu daně
Německo	Legislativní vymezení	EBIT/DA 30 %	50 % podíl + nižší míra zdanění + pasivní příjem
Polsko	Klauzule "obsah nad formou" + přenesení pravomocí na správce daně	1:1 dluh: vlastní kapitál v případě propojenosti 25 %, nesmí to být více než 50 % zisku	25 % podílu nebo 50 % zisku firmy přeposíláno z nižší sazby daně
Portugalsko	Klauzule "obsah nad formou" + pravidla proti daňovým rájům	EBIT/DA 70 - 30 % nebo max. 1m €	Danění příjmů ze států s nižší daňovou sazbou
Rakousko	Legislativní vymezení	Judikatura	CFC neexistují, ale nerozdělený zisk zdaněn podle podílu
Řecko	Částečné legislativní vymezení od rok 2014	EBIT/DA 60 - 30 %	Od roku 2014 je nerozdělený zisk daněn, pokud splňuje určitá kritéria
Spojené království	Legislativně vymezeno + speciální postavení daň. poradců + změny v r. 2013	Tržní odstup	Propojení 25 % + 75 % anglické daňové sazby + mnoho výjimek
Španělsko	Princip "obsah nad formou"	Max. 30 % z očekávaných příjmů	50 % podíl a efektivní sazba daně je 75 % španělské -> dodanění
Švédsko	Legislativně vymezeno + exit pravidlo	Nejsou pravidla, ale limity	25 % podíl a nižší daňová sazba -> dodanění dle zisku

Zdroj: Schellekens, 2015

Oproti předešlým skupinám je v tomto případě obsaženo velké množství vyspělých států s rozsáhlými a vyspělými ekonomikami. Například Německo, Francie

a Spojené království dosahuje přibližně poloviny hrubého domácího produktu celé Evropské unie (Eurostat, 2016).

Na jednu stranu je tedy možné polemizovat nad korelací velikostí ekonomiky²⁷ a zabezpečením proti zneužití daňového práva. Při pohledu na další státy uvedené v tabulce však najdeme celé spektrum zemí s rozdílnými ekonomickými výsledky. Země, které ani zdaleka nedosahují velikosti ekonomik výše uvedené trojice, avšak mají velice dobré další ekonomické výsledky²⁸. V tabulce č. 3 je možné najít ovšem ale také země, které byly nuceny změnit svoje daňové systémy z důvodu ekonomických problémů způsobené mimo jiné také krizí. Kromě změny sazeb a dalších parametrů došlo také k úpravě pravidel proti zneužití daňového práva za účelem zabezpečení příjmu do státní pokladny. Příkladem může být Portugalsko, které upravilo pravidla nízké kapitalizace v roce 2013 nebo Řecko, jež bylo donuceno změnit celou strukturu obecných pravidel, pravidel nízké kapitalizace i pravidel CFC v roce 2014 (Petrakis, 2014; Loureiro, 2013)

Dalším společným bodem pro většinu zmiňovaných států je jejich poloha – majoritní většina států se nachází v západní části Evropy. Lokace států značně ovlivnila historické události posledních šedesáti let, respektive rozdělení Evropy po skončení druhé světové války. Především je myšlen postoj k tržní a plánované ekonomice. Spojení historických událostí a současných nástrojů proti zneužití daňového práva je sporné téma a proto již nebude dále rozváděno.

5.4.1 Dělení dle obecných pravidel

Podobně jako tomu bylo v minulých případech, dochází i zde k velmi podobnému rozdělení na dílčí celky a následnému popisu. Opět je celá skupina hned ze začátku rozdělena s ohledem na obecná pravidla.

Legislativní vymezení

První podskupinou jsou státy, které mají legislativně vymezená obecná pravidla a v případě zneužití práva mají stanovené postupy a penalizaci. Těmito státy jsou: Rakousko, Německo, Řecko, Litva a Švédsko. Ačkoliv se na první pohled jedná z pohledu obecných pravidel o prakticky stejné státy, ani zdaleka tomu tak není.

Hned ze začátku je možné uvést Rakousko, které přímo v zákoně respektuje svobodu daňového subjektu a dovoluje mu postupovat tak, aby dosáhl nejvhodnější optimalizace, kterou uzná za vhodnou. Zároveň však výslovně zakazuje zneužití práva, které se na první pohled jeví jako poměrně sporné a prokazování ze strany správce daně velmi náročné.

Dále jmenovaný stát, Řecko, je zdatelně poznamenaný finanční krizí z roku 2008 a potřebu řešit výsledek ze zmiňované krize lze pozorovat také na obecných pravidlech tohoto státu. Od roku 2014 totiž dochází k zavedení obecných pravidel, která jsou velmi obecná a jejichž struktura je oproti ostatním státům poměrně jed-

²⁷ Ve smyslu velikosti HDP

²⁸ Např. Dánsko

noduchá. Je tedy možné spekulovat o náročnosti a nákladovosti implementace pravidel, která byla popisována v teoretické části.

V případě Německa a Švédska je možné hovořit o klasickém legislativním vymezení bez významnější odlišnosti od ostatních států. V případě Švédska je pak příhodné zmínit tzv. „exit pravidlo“, jehož využití je v rámci Evropské unie výjimečností. V podstatě se k vyřazení majetku přistupuje z pohledu legislativy stejně, jako by byl prodán.

Posledním státem této podskupiny je Litva, která oproti ostatním státům dbá ve svých pravidlech především na transparentnost. V dalších aspektech však nepochází k významnějšímu odlišení od základní doktríny těchto pravidel.

Obsah nad formou

Druhou vytvořenou podskupinou jsou státy, které upřednostňují obsah nad formou. Tuto formulaci využívá Dánsko, Polsko, Portugalsko a Španělsko. Ačkoliv je tato podskupina vytvořena státy, které preferují obsah na místo formy transakce nebo jejich řetězce, stále se jedná o poměrně nehomogenní celek. Je to zapříčiněno především rozdílným pohledem a využitím popisované doktríny. Hned ze začátku je nutné zmínit, že se jedná o státy, které sice spojuje tento přístup, ale ve způsobu uplatňování se v jednotlivých bodech značně liší.

Výše popsaná odlišnost je pozorovatelná hned v případě prvního popisovaného státu, Dánska, jehož legislativa se k obecnému zneužití daňového práva de facto nevyjadřuje. Přesněji řečeno popisuje pouze některé případy a situace, které mohou nastat. Tyto okolnosti jsou popsány velmi do hloubky a jejich analýza je nad rámec této práce. Ačkoliv má tedy Dánsko velmi přesně dané určité situace, existuje nespočetné množství událostí, na něž se zkrátka není možné připravit, a proto se využívají již dříve řešené případy, které je možné dohledat v judikatuře. Ve většině těchto případů se využívá principu „obsah nad formou“.

Naproti tomu Španělsko má tento pojem jasně daný a lze tedy vycházet přímo ze zákona, bez potřeby bližší znalosti judikatury. Z čistě geograficko-historického hlediska by měla být jasná propojenost i v oblasti daní mezi Portugalskem a Španělskem²⁹. Ačkoliv je zřejmý podobný postup, bylo by možné očekávat stejnou formu legislativního vymezení. Španělsko tuto formu prezentuje přímo ve své legislativě, avšak Portugalsko³⁰ nikoliv a užívá možnosti klauzule podobně, jako je tomu například v případě Polska.

Vrátíme-li se k České republice, je v těchto aspektech vidět propojenost Polska a České republiky³¹ jakožto sousedních a spolupracujících států. V případě sloučení firem je navíc na území Polska potřeba opodstatnit změnu majetku.

²⁹ Oba dva státy se nachází na Pyrenejském poloostrově a jejich historie je tak velmi propojená

³⁰ Portugalsko má navíc také jasně daná pravidla ohledně přesunu aktiv.

³¹ Potažmo Slovenska

Správce daně

Další podskupinou jsou pouze dva státy. Jedná se o Francii a Maďarsko. Zmiňované státy přenášejí většinu pravomocí na tuzemské správce daně. Tyto země nemají mnoho společného a tuto podobnost je možné považovat spíše za shodu náhod nebo možnou inspiraci, než skutečné dalekosáhlé snaze o přiblížení.

V této situaci je vhodné také dodat, že při bližším pohledu na zmíněné státy je možné pozorovat markantní rozdíly. V případě Francie jsou to především dvě základní doktríny, tedy postoje ke zneužití již několikrát zmíněného zneužití daňového práva. Prvním přístupem je „abnormální chování“ managementu firmy. Jsou tím myšleny především činnosti, které jsou jednoznačně proti zájmům firmy a jsou tedy použity za jiným účelem, obvykle snížení daňové povinnosti. Takovéto jednání je ve francouzské legislativě označováno jako zneužití daňového práva a ze strany správce daně je možné ho penalizovat pokutou až 40 % z neodvedené daně. Ačkoliv se oficiálně udává pojem zneužití práva, je možné polemizovat nad správností označení z pohledu ostatních legislativ.

Druhým pohledem je v případě Francie rovnou „zneužití práva“. V případě tohoto postupu je možné ze strany francouzských správců daně možné, samozřejmě za přesně definovaných podmínek, přehodnotit transakce. Uváděný postup je prakticky učebnicový. V případě prokázání nabytí benefitu za pomoci umělé transakce či souboru takovýchto transakcí, je možné v případě prokázání penalizovat daňový subjekt. Do jisté míry lze hovořit také o využívání principu „obsah nad formou“ jenž je využíván v již dříve zmíněných státech. V případě prokázání pak dochází k penalizaci až ve výši 80 % z nezaplacené částky.

Francouzská legislativa pak přichází se stanovenými limity, jejichž cílem je posílení výše zmíněných pravidel. Tyto hranice jsou využívány především v rámci „*non-cooperative states or territories*“ (zkráceně NCST), tedy limitace pro státy obecně označované jako daňové ráje.

V případě dále jmenovaného státu, tedy Maďarska, jsou obecná pravidla velmi podobná druhé francouzské doktríně, která byla popisována dříve. Správce daně má i zde možnost zaměřit se na smysl transakce nebo řetězce transakcí a přehlednout vše ostatní. Do jisté míry je podobně jako u Francie možné pozorovat náznak principu „obsah nad formou“, ale v legislativě není přímo zakotven. Maďarská legislativa je pak přímo zaměřená na přeshraniční transakce. Tato specializace je přímo cílená na rozdíly mezi legislativou domácí a právě zmiňovanou zahraniční, která vykazuje podstatné odlišnosti. S odstupem je pak možné tento postup hodnotit jako výrazně zaměřený proti výsledkům tzv. „neharmonizace“.

Obecná pravidla v podání Spojeného království

Posledním státem, který zbývá k analýze, je Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zkráceně Spojené království. Tento stát má svoji vlastní podkategorii především z toho důvodu, že jeho obecná pravidla jsou ve srovnání s ostatními legislativami značně odlišná.

Využívaná pravidla jsou velmi specifická a konkrétní. Princip pravidel byl stanoven již v druhé polovině minulého století, kde vycházel především z judikatury.

Tento postup se nazýval podle svého zakladatele tzv. „*Ramsey doctrine*“. De facto se jednalo o první nástin principu „obsah nad formou“. Od tohoto přístupu, ve smyslu výše zmíněné doktríny, se však upustilo, neboť byl velmi rigidní a došlo k několika změnám, které vedly k nově nastaveným pravidlům. Jejich současný stav byl s drobnými změnami zaveden teprve v roce 2013, je tedy možné další rozšíření tohoto způsobu boje proti zneužití daňového práva do ostatních států, které ekonomicky spolupracují se Spojeným královstvím nebo si z takto zavedených pravidel budou brát příklad.

Výraznou odlišností je hned ze začátku samostatný výbor sloužící čistě za účelem kontroly těchto pravidel. Správce daně je pak povinen dbát výsledků a doporučení tohoto výboru. Ačkoliv jsou pravidla primárně konstruována především pro posílení pravomocí správce daně, je možné uvažovat o výboru jako o kontrolním orgánu proti zneužití takto nabytých oprávnění podobně, jako je tomu v demokratických systémech standardní.

Spojené království má jeden společný aspekt s již dříve popisovaným státem a to s Irskem. Jak již bylo výše zmiňováno, oba státy mají poměrně originální postoj k daňovým poradcům. V obou zemích totiž mají imunitu a v případě objevení nelegální činnosti, povinnost nahlásit takovéto jednání.

Několikrát popisovaná specifická britských pravidel proti zneužívání daňového práva spočívá především v přibližně 300 pravidlech, jež regulují různé situace v daňovém právu. Tento počet je nejvyšší z celé Evropské unie a zahrnuje například zrušení daňového benefitu získaného zneužitím práva nebo stanovení pravidel řešící možnost odečitelnosti za okolností různých vztahů a postupu při nedodržení pravidla tržního odstupu.

Podobně konkrétní, avšak méně specifický popis situací je možný vidět například v legislativě Dánska, jež byla analyzována výše. Zde je možné vycházet z ekonomických vztahů určité historické „soudržnosti“, které je možné pozorovat například na shodném datu vstupu do Evropské unie³²(europa.eu, 2016).

5.4.2 Dělení dle pravidel nízké kapitalizace

Obdobně jako v minulé skupině budou tentokrát popsány a rozděleny státy uplatňující pravidla nízké kapitalizace.

Využití poměru

První podskupinou jsou země, jejichž legislativa využívá formu poměru vlastního a cizího kapitálu. Stejně jako v minulém případě i zde dochází k dalším specifickým pomocí jednotlivých limitů a dalších ustanovení, které dělají z každé země unikát. Velmi zjednodušeně se jedná o tyto státy: Dánsko, Francie, Maďarsko, Litva a Polsko.

Vyjmenované státy se značně liší v pojetí těchto pravidel a ve vymezené skupině tak není možné stanovit žádné spojitosti. Při návratu ke skupině států s obecnými pravidly a pravidly nízké kapitalizace je možné porovnat podskupinu obsahující

³² Oba dva státy vstoupily do Evropské unie v roce 1973.

státy využívající pravidla nízké kapitalizace formou poměru³³ se skupinkou aktuální. Z uvedeného srovnání lze vyvodit, že se ve značné míře jedná o státy s blízkými vztahy ať z pohledu historického nebo současného. Jako příklad může sloužit například Belgie s Nizozemskem z minulé podkategorie s Francií nebo Česká republika se zde zmiňovaným Polskem či Maďarskem³⁴.

EBIT/DA

Další dílčí podskupinou jsou státy, které využívají ukazatel EBIT/DA, tedy „*Earnings Before Interest, tax, depreciation and amortization*“³⁵. Mezi státy s tímto přístupem patří Německo, Řecko a Portugalsko. Při zohlednění roku zavedení³⁶ a okolností, které tuto dobu de facto vymezovaly, je možné přisuzovat toto zavedení ekonomické krizi, která proběhla v roce 2008. V případě Řecka a Portugalska je navíc možné detekovat poměrně rapidní zvyšování v průběhu let, které má za účel zvýšit výnosy státní pokladny a pokrýt tak půjčku od Evropské centrální banky (Bydžovská, 2016).

Konkrétní hodnoty principu EBIT/DA pro Řecko:

- 2014 – 60 %
- 2015 – 50 %
- 2016 – 40 %
- 2017 – 30 %

Konkrétní hodnoty principu EBITD/DA pro Portugalsko:

- 2013 – 70 %
- 2014 – 60 %
- 2015 – 50 %
- 2016 – 40 %
- 2017 – 30 %

V Německé spolkové republice je pak hranice ukazatele EBIT/DA dlouhodobě stanovena, jako 30 %. Zvláštností může být také způsob aplikace těchto procentních úrovní. V Německu se tato pravidla uplatňují pouze u propojených osob³⁷, v případě Řecka se tato pravidla aplikují na všechny s výjimkou několika vybraných institucí a konečně v Portugalsku se tato hranice aplikuje na všechny bez rozdílu.

³³ Jmenovitě jde o: Belgie, Bulharsko, Českou republiku, Nizozemí, Rumunsko, Slovinsko

³⁴ S chybějícím Slovenskem by se jednalo o všechny členy Visegrádské skupiny (visegradgroup.eu)

³⁵ Viz teoretická část

³⁶ Německo 2008, Portugalsko 2013, Řecko 2014

³⁷ Propojené osoby jsou chápány od 30 % kapitálové propojenosti nebo v případě držení více než 25 % hlasovacích práv v dané společnosti.

Alternativní metody

Poslední podskupinou v rámci pravidel nízké kapitalizace jsou státy s alternativním způsobem řešení dané otázky. Jmenovitě se jedná o Rakousko, Španělsko, Švédsko a Spojené království.

Je zde možné vidět postupy, které jsou poměrně běžné a již zde byly zmíněny, ale také postoje, které jsou v Evropské unii v rámci pravidel nízké kapitalizace de facto raritou, a najdeme pouze v daném státě.

Prvním ze skupiny těchto států je Rakousko. Tento stát pravidla v podstatě nemá, a proto je vycházeno z judikatury. Ta přímo naznačuje, že důležitá je míra propojenosti a je nutné zaměřit se na existenci skrytého rozdělování kapitálu, které je nepřijatelné. Tento postoj v daném kontextu v Evropě používá pouze Rakousko. Při celkové sumarizaci postoje Rakouska vůči popisovaným nástrojům proti zneužití práva, je s trochou nadsázky možné hodnotit tento stát jako nejvíce individualistický v rámci Evropské unie.

Dalším ojedinělým případem je Spojené království. Ve své legislativě využívá v případě nízké kapitalizace princip tržního odstupu, stejně jako je tomu u převodních cen. Prakticky zcela vychází ze směrnic OECD.

Poslední dva státy, tedy Španělsko a Švédsko, jsou velmi podobné a jejich postoj v rámci převodních cen je téměř stejný. Oba dva státy využívají velmi podobnou verzi limitů, jenž stanovují mantinely odečítaných úroků z výsledku hospodaření u právnických osob v dané zemi. Španělsko uvádí hranici odečitatelnosti úroků ve výši 30 % z očekávaných příjmů. Oproti principu EBIT/DA se jedná o upravený výsledek hospodaření. V případě Švédska pak jde o velmi podrobné limity, které jsou specifické pro každý případ a jsou nad rámec této práce.

5.4.3 Dělení dle CFC pravidel

K poslednímu většímu rozdělení dochází za pomoci CFC pravidel. Tato segmentace proběhne velmi obdobně, jako tomu bylo v minulém případě.

Klasické využití CFC pravidel

První a zároveň nejpočetnější skupinou v rámci CFC pravidel jsou státy, které uplatňují tato pravidla v naprostém souladu s teorií. Mezi státy s těmito učebnicovými pravidly patří Dánsko, Francie, Německo, Litva, Španělsko, Švédsko, Portugalsko a Spojené království. Ve všech uvedených státech je v případě nižší daňové sazby a propojenosti³⁸ nutné dodanění.

Při velmi základním pohledu na CFC pravidla jednotlivých zemí je možné pozorovat rozdíly pouze v chápání propojenosti a nízké míry účinného zdanění.

Do této podskupiny by teoreticky nemuselo patřit Spojené království, neboť se jedná o stát, který dovedl CFC pravidla o kousek dál než ostatní a jehož systém je podstatně komplikovanější. Tento fakt je možné pozorovat například na aplikaci velkého množství výjimek oproti dalším státům obdobně, jako tomu bylo například u obecných pravidel či pravidel nízké kapitalizace.

³⁸ Kapitálové či personální

Kandidátem do popisované skupiny je Polsko, které však využívá lehce odlišného systému. Oproti ostatním státům, kde je nutné prokázat propojenost a nižší míra zdanění je v Polské legislativě řešena situace, kdy se jedná o příjem zisku ze země s reálně nižším daňovým zatížením nebo je prokazatelná propojenost. Oproti ostatním stačí pouze jeden bod.

Částečnou alternativu v případě CFC pravidel proti výše zmíněnému je možné nalézt v Řecku. V řecké legislativě je dané, že CFC pravidla, tedy dodanění, se aplikuje pouze v případě jasně vymezených situací. Podobně jako pravidla nízké kapitalizace také CFC pravidla byla zavedena v roce 2014, a proto je možné opět mluvit o návaznosti na důsledky finanční krize z roku 2008.

Danění zisku

Další možnou podskupinou je z pohledu CFC pravidel Maďarsko a Rakousko. Legislativa obou států se podstatně liší, ale je možné zde pozorovat určitou souvislost. V případě Rakouska CFC pravidla prakticky neexistují, ale část zisku ze zahraničí je vždy zdaněna a to na základě vlastnického podílu rezidenta. U Maďarska pak dochází k velmi podobnému postupu, kdy se řeší veškeré příjmy ze zahraničních firem. Oproti Rakousku je však důležité, že tyto příjmy jsou řešeny až od hranice 10 % vlastnického podílu nebo hlasovacích práv.

5.5 Jiné

Absolutní raritou z pohledu nástrojů proti zneužití daňového práva v Evropské unii je Lotyšsko. Oproti svým sousedům a prakticky i oproti většině Evropy má Lotyšsko pouze pravidla proti nízké kapitalizaci. Aplikuje se zde limit 4:1 ve smyslu cizí: vlastní kapitál. Tato pravidla byla zavedena v roce 2002, a proto není možné hovořit o výsledku poslední finanční krize z roku 2008. Stále se však jedná o výjimku ze všech doposud uvedených států.

6 BEPS

V rámci práce byl několikrát zmíněn projekt vytvořený OECD, jenž podstatně ovlivní další vývoj pravidel proti zneužívání a to bez ohledu na to, zdali se jedná o pravidla obecná nebo specifická. První zmiňovaná jsou využívána de facto celou Evropskou unií, proto dochází k zaměření na pravidla specifická, kde jsou vidět podstatně větší rozdíly mezi jednotlivými státy. V první části budou popsána CFC pravidla, které popisuje především Action plán číslo 3, posléze pravidla nízké kapitalizace, jež jsou obsažena především v Action plánu číslo 4.

6.1 CFC pravidla

Jak již bylo dříve avizováno, pravidla kontroly zahraničních společností jsou v projektu BEPS realizována především ve 3. Action plánu. OECD vidí u existujících pravidel několik zásadních chyb, jejichž odstranění by vedlo ke zjednodušení systému usnadnění obchodu, což je de facto hlavním cílem organizace.

Harmonizace

Jedním ze základních myšlenek zjednodušení je společný postup. Představa sjednocení jednotlivých legislativ je však značně naivní a otázka úplné harmonizace je prakticky nemožná. OECD proto navrhuje sjednocení v zásadních bodech, které se jeví jako dosažitelné. Jedním z těchto bodů je de facto základní stanovení, zdali se jedná o propojené společnosti, či nikoliv. Odpověď na tuto otázku v současnosti³⁹ záleží na dané legislativě a stát od státu se markantně liší.

Dále je pak navrhovaná harmonizace v oblasti předmětu daně, tedy přesněji, které příjmy spadají pod CFC pravidla, a které nikoliv. V tomto doporučení je zahrnut pohled například na zdanění dividend a dalších příjmů, na které je v současnosti nahlíženo rozdílně a zbytečně tak komplikují celý systém.

Aplikace pravidel od určitého procenta

Dalším zásadním bodem, kde vidí OECD možnost zjednodušení, je zbytečnost aplikace těchto pravidel na společnosti ve státech, kde se reálná míra zdanění blíží daňovému zatížení ve státě mateřské společnosti. Doporučení vychází z myšlenky, že daň byla zaplácena v místě působnosti a proto není potřeba ji řešit znovu ve druhém státě. Účinnost CFC pravidel je v těchto případech téměř nulová a náklady na jejich aplikaci zbytečně vysoké.

Nutno podotknout, že tento princip již několik států využívá. Například ve Finsku jsou osvobozeny příjmy, které jsou zdaněny alespoň 12% efektivní daňovou sazbou. Dalšími státy, které aplikují tento způsob usnadnění CFC pravidel, je možné zařadit mimo jiné také Maďarsko, Velkou Británii nebo dokonce i Litvu.

³⁹ Viz minulá kapitola

Aplikace zákonů země mateřské společnosti

Myšlenka tohoto doporučení je prostá, v případě určité míry propojenosti se aplikují pravidla stejná, jako je tomu u státu, ve kterém sídlí mateřská společnost. Respektive by se pravidla týkala části firmy dle poměru propojenosti. Potřeba CFC pravidel v aktuální podobě by pak nebyla de facto potřeba. Opět je však možné narazit na již popisovaný problém a to je správné určení propojenosti.

Omezení a eliminace dvojího zdanění

Mimo nastíněné problémy se také nabízí otázka dvojího zdanění, která je díky rozdílnosti jednotlivých legislativ v oblasti CFC pravidel velkým problémem. Navrhovaným řešením je mimo sjednocení pohledu a definic také sdílení informací mezi státy, kde byla daň již zaplácena, v jaké výši, jakému správci daně a dalších několik důležitých informací by se pak mělo sdílet mezi náležitými úřady za účelem omezení dvojího zdanění.

6.2 Pravidla nízké kapitalizace

Pravidla nízké kapitalizace a návrh na zlepšení je obsažen především v Action plánu číslo 4. Doporučení OECD jsou s lehkým odstupem podobná těm, která byla popisována u CFC pravidel. Navíc je zde však klíčová vize pravidel, které přímo souvisí se skutečnou ekonomickou aktivitou a de facto tak dochází k přímé obraně před zneužitím práva v podobě nízké kapitalizace.

Koncepce samotných pravidel nízké kapitalizace je pak historicky výrazně ovlivněna dřívějšími doporučeními OECD, a proto oproti CFC pravidlům nejsou navržena opatření, která by zásadně změnila systém pravidel nízké kapitalizace. Za to jsou v Action plánu číslo 4 obsažena doporučení, která mají zdokonalovat již dříve zavedené systémy.

V rámci projektu BEPS jsou přiblíženy dva základní postupy, které OECD doporučuje a jejich výhody zároveň s nedostatky. Oba tyto postupy vychází z určení hranice, která přímo ovlivňuje výši odečítaných úroků. Jejich odlišnost spočívá v detekci ekonomické aktivity, od které by se měla výše odečítatelných úroků odvíjet. Správné určení ekonomické aktivity je de facto nejobtížnější krok v případě pravidel nízké kapitalizace, a proto je tolik rozebírán.

6.2.1 Určení limitů na základě příjmů (EBIT/DA)

Prvním způsobem, jenž OECD navrhuje, je určení limitu nízké kapitalizace s ohledem na výši příjmů. V rámci teoretické části práce je tento postup popisován jako princip EBITDA. Myšlenka principu spočívá v přímé korelaci ekonomické aktivity a příjmů daného subjektu. Díky snadnému použití a již zmíněného vztahu s ekonomickou aktivitou by tato metoda měla být nejučinnější a tím pádem také nejužívanější.

Další nepřehlédnutelnou výhodou je možnost upravení pravidel na problematickou oblast v podobě jednoduché determinace příjmů. Tím pádem dochází k otevření možnosti „ušítí“ pravidel na míru daného státu.

Vzhledem k tomu, že se toto pravidlo přímo váže k příjmům, které firma dosáhla nebo dosáhne, jedná se také o poměrně účinný nástroj proti agresivnímu daňovému plánování, které se jeví jako problematické rámci daňové oblasti.

S posledním kladem se spojuje také podstatná nevýhoda tohoto způsobu určování limitu. U některých firem je příjem značně nestálý a to vede k rozdílnosti výše odčitatelné částky v rámci pravidel nízké kapitalizace. Tento problém vede k drastickému zvýšení náročnosti, či dokonce nemožnosti, plánování dlouhodobých úvěrů. Nabízí se určitá forma řešení v podobě průměrných příjmů v rámci určených období nebo možnost posunutí neuplatněných úroků o několik období. Obvykle se využívá přenesení do následujících ročních období, ovšem je možné také posunutí do minulosti.

Dalším značným problémem je pro tento princip možnost výkazu ztráty. Ve chvíli, kdy je subjekt v daňové ztrátě, princip nezobrazuje zcela přesně ekonomickou aktivitu tak, jak bylo prvotně zamýšleno. Tento zádrhel je však snadno řešitelný již dříve zmiňovaným „posunem“ neuplatněných úroků.

Států, které využívají v rámci pravidel nízké kapitalizace princip EBIT/DA, je v Evropské unii poměrně málo. Konkrétně se jedná o tři státy: Německo, Řecko a Portugalsko. Ve všech případech se jedná o maximální možnou hranici určenou Action plánem, tedy 30 %. Německo tuto hranici stanovilo v roce 2008.

Řecko a Portugalsko pak aplikuje postupné snižování, v obou případech se stejným cílem – v roce 2017 dosáhnout hranice uváděné OECD, tedy 30 % (pro konkrétní změny limitů viz stranu 43). Těžko říct, do jaké míry se nechaly tyto státy inspirovat OECD a jak moc Německem. Pravděpodobně se však jedná především o výsledek hospodářské krize z roku 2008.

O legislativách výše zmiňovaných států lze tedy z pohledu pravidel nízké kapitalizace hovořit, jako o velmi moderních. Je však otázkou, do jaké míry byla změna vynucena vnějším tlakem v podobě ekonomické krize.

6.2.2 Stanovení limitů na základě aktiv subjektu

Dominantní výhodou tohoto principu je stabilita aktiv. Oproti výše popisovanému postupu je tak možné dlouhodobé plánování v širším měřítku, jelikož výše vlastního kapitálu není tolik proměnlivá, jako tomu je u příjmů a de facto je to hlavní výhoda proti určení ekonomické aktivity na základě příjmů. S touto nevýhodou se pojí také absence ochrany proti agresivnímu daňovému plánování.

Achillovou patou tohoto principu je určení správné výše hodnoty aktiv typu pozemků, nehmotných aktiv apod. Hodnota daných aktiv je totiž obtížně stanovitelná, ale navíc se také v průběhu času mění. Správné a aktuální určení výše aktiv je tedy podstatně náročnější, tím pádem se také komplikuje samotné určení limitu pro pravidla nízké kapitalizace. Tento problém platí jak pro subjekt, tak i pro správce daně. Daňový subjekt nemá jistotu správného určení limitu a tento stav

rozhodně neprospívá jeho ekonomické aktivitě. Podobně je na tom také správce daně, který má stejný problém s jistotou správného stanovení. Dochází tak k poměrně velké pravděpodobnosti spornosti z pohledu obou stran.

Již z dřívější analýzy je zřejmé, že států využívajících stanovení limitu pravidel nízké kapitalizace na základě aktiv subjektu, je v Evropské unii podstatně více. Pravidla se liší v několika aspektech, jako je „potřebná“ míra propojenosti, výše limitu pravidel nízké kapitalizace a další. V podstatě se však jedná o velké množství legislativ, jejichž pravidla nízké kapitalizace jsou neaktuální. Tedy alespoň ve většině případů a z pohledu OECD. V rámci několika následujících let lze tedy očekávat změnu v pravidlech nízké kapitalizace u uvedených států.

6.2.3 Shrnutí doporučení BEPS

Vzhledem k výše zmíněným parametrům, je jako primární doporučení ze strany OECD navržen princip EBIT/DA a to především z důvodu přímé spojitosti s ekonomickými aktivitami subjektu, jež jsou nejdůležitějším aspektem určení limitu pravidel nízké kapitalizace. Princip navíc zahrnuje také zdanitelný příjem, což vede k obraně proti agresivnímu daňovému plánování, které bylo již dříve popisováno.

Doporučovaná hodnota, obvykle vyjadřovaná v procentech, je v tomto případě vyhrazena poměrně přísnými intervaly 10 – 30 %. Samozřejmě záleží na daném státu, jaký bude konečný limit pro pravidla nízké kapitalizace. Je potřeba zvážit několik parametrů, jako je například:

- Výše efektivní sazby daně
- Průměrná úroková míra
- Legislativní rozdíly států
- Potřeba zamezení zneužívání práva v kontextu daní

Dle návrhu lze pravidla přizpůsobit hned několika elementy, jako je například možnost přesunutí neodečtených úroků do příštích po případě do minulých období. De facto je doporučováno, aby státy stanovily přenositelnost úroků, které nebyly „využity“. Organizace považuje za poměrně reálné, že úroky překročí stanovenou hranici za běžného legálního jednání. Alternativou pro toto doporučení je přenesení neodečtených úroků do příštích období. Pro určení hranic přenositelnosti nechává OECD volné pole a rozhodnutí tak zůstává na jednotlivých státech, pro které je doporučení určeno.

Zároveň je také upozorňováno na rozdílnost ekonomických výsledků v rámci různých odvětví. Jednotlivé sektory mohou dosahovat rozdílného příjmu a tím pádem také rozdílného limitu pro pravidla nízké kapitalizace. Tento aspekt je potřeba upravit na základě potřeby daného státu.

Podobně jako tomu bylo u CFC pravidel, i v tomto případě je navrhováno sjednocení hranice propojenosti, která se ve většině států liší a podstatně komplikuje celý systém pravidel nízké kapitalizace. Doporučeno je pak neaplikovat pravidla nízké kapitalizace na subjekty, které jsou pod danou hranicí. Tento návrh je možné připodobňovat CFC pravidlům, kde se upřednostňuje využití až od určité hranice. Cílem je naplnění smysluplnosti těchto pravidel.

7 Diskuze

Placení daní je bezesporu povinností každého ekonomického subjektu, který podniká na půdě daného státu, ať už se jedná o malého živnostníka či velkou korporaci. Tato povinnost je jasně vymezena v legislativě každého státu. Každý subjekt se pak musí podle těchto pravidel řídit.

Základní teorie práva říká, že co není zakázáno, je povoleno. Hranice legality a ilegality je v některých případech velmi tenká a její pojetí se v jednotlivých legislativách liší. Jednání popisované v této práci, obecně známé jako zneužití práva, sice formálně dodržuje všechny předpisy a zákony, na druhou stranu zde však dochází k získání výhody, která nebyla zákonodárcem zamýšlena. V případě daňového práva se jedná především o snížení daně nebo získání jiného benefitu. Toto jednání je v daném kontextu nezákonné.

Hlavním problémem je velmi náročné prokázání zneužití daňového práva, neboť formálně byly veškeré náležitosti splněny. Tento fakt samozřejmě vadí zástupcům státu, neboť se jedná o snížení příjmu do státní pokladny. Za účelem omezení popisovaného jednání proto vznikla obecná a specifická pravidla proti zneužití daňového práva. Ačkoliv je jejich cíl stejný, jeho dosažení je v obou případech rozdílné.

Při pohledu na státy, kterými jsou pravidla využívána, je možné pozorovat velmi odlišné chápání a aplikaci těchto pravidel. Co je v jedné zemi považováno za zneužití práva, může být zcela legální v sousedním státě.

V době, kdy jsou z důvodu světové globalizace všechny státy ekonomicky propojeny, není problém využít rozdílnost legislativ jednotlivých států za účelem snížení daňové povinnosti nebo získání jiného benefitu.

V souvislosti s aktuálním děním je možné zmínit například současnou kauzu „*The Panama papers*“. Ta je všeobecně považována za daňový podvod, a tedy nelegální činnost. Z jiného úhlu pohledu pokud ale bylo jednání těchto subjektů v souladu s legislativou, je možné mluvit o optimalizaci a tím pádem také o legálním postupu, který není třeba postihovat.

Otázka: „Kde je ona hranice, která určuje mantinely?“ jistě napadla všechny zákonodárce zúčastněných států, nemluvě o morální stránce této problematiky.

Odpovědí je několik rozdílných variant pravidel proti zneužití daňového práva a právě tato různorodost podstatně zvyšuje obtížnost práce s těmito pravidly bez viditelného přínosu. Rozdílnost je pak umocněná odlišností regionů a států v rámci starého kontinentu. Jak již bylo zmíněno, tyto odlišnosti legislativ států jsou v současnosti hlavním problémem v podstatě všech využívaných nástrojů.

Tato diference je pozorovatelná u velké většiny států Evropy. Některé státy, jako je například Spojené království nebo Dánsko, využívají všech možných prostředků k zabránění zneužití daňového práva a přesně ve svých legislativách specifikují, co je a co není dovoleno.

Naproti tomu jsou státy, které zdaleka nevyužívají všechny dostupné prostředky. Příkladem může být Nizozemsko, Lotyšsko nebo samotná Česká republika. Z pohledu pravidel proti zneužití daňového práva může jít o několik důvodů této

situace a nemusí nutně znamenat nezáměr daného státu o zneužití práva. V některých případech se může jednat například o malý rozsah zneužití daňového práva. Za takové situace by pak aplikace dalších pravidel, nebo prohloubení pravidel stávajících, znamenala zbytečné administrativní náklady, které by se nemusely státu vyplatit. V těchto případech je velmi důležité posoudit náklady a reálný užitek, protože více pravidel nemusí nutně znamenat lepší ochranu proti zneužití práva. Pro tyto potřeby je nutná bližší analýza problematiky v konkrétním státě, protože je možné využívání jiných mechanismů, než které jsou v této práci popisovány.

Jak již bylo zmíněno, rozdílnost využití pravidel, zvláště pak na území Evropy, je velkým problémem. V souvislosti s aktuálním projektem BEPS Evropská komise představila návrh Směrnice direktivy, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu, s označením COM/2016/026. Tento návrh směrnice vyzdvihuje určitá doporučení s cílem zavést nově doporučená pravidla BEPS tak, aby nedošlo k narušení jednotného trhu.

Mezi doporučeními projektu BEPS pro nízkou kapitalizaci lze najít například princip EBIT/DA v rozmezí 10 - 30 %, který však dle názoru OECD nemusí být vhodný pro všechny státy. Podle již zmiňované direktivy Evropské komise je vhodné, aby princip EBIT/DA ve stanovených hodnotách aplikovaly všechny státy Evropské unie. Chybí zde ale stanovení kritérií, zdali je pro daný stát tento princip vhodný, či nikoliv. Tato forma pravidel nízké kapitalizace dle mého názoru není zcela univerzální a v některých případech nemusí zavedení principu EBIT/DA nutně znamenat užitek pro daný stát. V této direktivě však není stanovena možnost přesunu neuplatněné částky úroků do dalších období, a zároveň je možné se aplikaci pravidla vyhnout při prokázání smyslu transakce.

V současnosti je princip EBIT/DA využíván ve třech zemích Evropské unie. V Německu byla 30 % hranice nastavena hned při přijetí tohoto principu, ale u Portugalska a Řecka bude tato hranice dosažena až v roce 2017, proto v současnosti považují za unáhlené vyvozovat z aplikace principu EBIT/DA jakékoliv závěry.

U CFC pravidel pak projekt BEPS navrhuje sjednocení hranice propojenosti a aplikace pravidel až od určité hranice efektivní daňové sazby. K těmto pravidlům se v současnosti přibližuje výrazně větší počet států. Aplikace pravidel CFC je tak dle mého názoru snadnější, než tomu je v případě pravidel nízké kapitalizace.

Vzhledem k poměrně nedávnému vydání finálních reportů z projektu BEPS není zatím zřejmé úsilí o aplikaci těchto pravidel. Z mého osobního hlediska je velmi reálné odložení a následně možné „zapomenutí“ doporučení z důvodu aktuálních problémů jako je vlna migrace uprchlíků do Evropy, politický stav Ukrajiny a celkové politické napětí ve světě, které místy připomíná stav studené války z minulého století.

8 Závěr

Cílem této práce byla identifikace implementovaných nástrojů proti zneužití daňového práva a jejich následné zhodnocení z pohledu projektu BEPS, který mimo jiné řeší také problematiku zneužití daňového práva. Za účelem podrobnější analýzy byly vytvořeny skupiny zemí, které využívají podobné nástroje. Tyto skupiny pak byly vyhodnoceny.

Podobnost implementovaných pravidel v rámci skupin jednotlivých států vypovídá o skutečné ekonomické spolupráci podstatně méně, než bylo očekáváno. Jako příklad může být použit vztah mezi Spojeným královstvím a Irskem. I když je historie obou zemí velmi propojená a používaná obecná pravidla vykazují podobné znaky, které jsou pro tyto dva státy navíc jedinečné, jejich ekonomická spolupráce je zanedbatelná. Tedy minimálně z pohledu základního makroekonomického ukazatele v podobě export/import. Opačně je tomu například u „Visegrádské čtyřky“, která využívá velmi podobná pravidla nízké kapitalizace.

Z uvedeného vyplývá, že ekonomická spolupráce, geografická poloha či nadnárodní spojení může, ale také nemusí hrát významnější roli v používaných pravidlech.

Velké a rozvinuté ekonomiky Evropské unie využívají velmi propracovaný systém pravidel proti zneužití daňového práva. Příkladem může být Spojené království, Německo nebo Francie. Jejich hrubý domácí produkt tvoří dohromady přibližně polovinu hrubého domácího produktu celé Evropské unie. Ve všech třech zmiňovaných zemích jsou pravidla proti zneužití daňového práva propracovaná podrobněji, než je tomu u ostatních států.

V menších ekonomikách, jako je například Bulharsko, Slovinsko nebo i Česká republika, jsou tato pravidla podstatně méně propracovaná. Je možné usuzovat, že se nejedná o nezáměr uvedených států o problematiku zneužití práva, ale spíše o menší účinnost, respektive o menší počet ekonomických transakcí. Tím pádem ke zneužití práva dochází podstatně méně a v menším rozsahu.

Větší propracovanost pravidel by pak znamenala zbytečné časové i administrativní náklady, které by pro stát nemusely být ekonomicky efektivní. K potvrzení nebo vyvrácení tohoto úsudku by ale byla potřebná mnohem podrobnější analýza.

Ačkoliv je aplikace nástrojů proti zneužití daňového práva v rámci vybraných skupin států velmi podobná, spíše než s ekonomickou spoluprací je možné pozorovat změny vyvolané jinými příčinami. V případě jižních států Evropské unie je to především finanční krize z roku 2008, u dalších analyzovaných států je pak možné pozorovat změny, jež jsou v současném stavu bez bližšího rozboru nejasné.

Dalším cílem práce bylo zhodnocení nástrojů proti zneužití daňového práva v rámci projektu BEPS. Výstupem projektu je patnáct Action plánů. Každý z nich obsahuje stručný popis problému a návrh doporučení na jeho řešení. Přestože finální verze projektu byla zveřejněna na začátku tohoto roku, jsou již některá doporučení využívána.

V následující tabulce č. 4 je uvedeno shrnutí analýzy.

Tabulka č. 4: Závěrečná tabulka

Země	GAAR	SAAR		BEPS	
		TC	CFC	TC	CFC
Belgie	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Bulharsko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Česká republika	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Dánsko	✓	✓	✓	⊙	⊙
Estonsko	✓	⊙	✓	⊙	⊙
Finsko	✓	⊙	✓	⊙	✓
Francie	✓	✓	✓	⊙	⊙
Chorvatsko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Irsko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Itálie	✓	⊙	✓	⊙	✓
Kypr	✓	⊙	⊙	⊙	⊙
Litva	✓	✓	✓	⊙	✓
Lotyšsko	⊙	✓	⊙	⊙	⊙
Lucembursko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Maďarsko	✓	✓	✓	⊙	⊙
Malta	✓	⊙	⊙	⊙	⊙
Německo	✓	✓	✓	✓	⊙
Nizozemsko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Polsko	✓	✓	✓	⊙	✓
Portugalsko	✓	✓	✓	✓	⊙
Rakousko	✓	✓	✓	⊙	⊙
Rumunsko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Řecko	✓	✓	✓	✓	⊙
Slovensko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Slovinsko	✓	✓	⊙	⊙	⊙
Španělsko	✓	✓	✓	⊙	✓
Švédsko	✓	✓	✓	⊙	✓
Velká Británie	✓	✓	✓	⊙	✓

⊙ - stát využívá daná pravidla

✓ - stát nevyužívá daná pravidla

Ve druhém až čtvrtém sloupci tabulky je vyznačeno, zdali státy využívají obecná pravidla (GAAR) nebo specifická pravidla (SAAR). V případě SAAR pak dochází k rozšíření na pravidla nízké kapitalizace (TC) a pravidla CFC. V posledních dvou sloupcích tabulky je pak vyznačeno, zdali stát již využívá přístup, který navrhuje OECD ve svém projektu BEPS. V případě pravidel nízké kapitalizace je to postup EBIT/DA, u CFC pravidel pak jejich aplikace od určité hranice.

Z tabulky je možné vyčíst, že prakticky všechny státy využívají určitou formu ochrany proti zneužívání daňového práva.

Všechny státy, až na Lotyšsko, využívají obecná pravidla a většina také pravidla nízké kapitalizace anebo pravidla CFC.

Z druhé části tabulky vyplývá, že jen malé množství států přistoupilo na návrh OECD v projektu BEPS. V případě pravidel nízké kapitalizace využívá navrhovaný princip EBIT/DA pouze Německo, Řecko a Portugalsko.

Pravidla CFC jsou aplikována až od určité hranice zahraniční účinné sazby daně, tak jak doporučuje OECD. Tento způsob aplikace pravidel CFC je možné nalézt celkem u sedmi evropských států. Jedná se o Finsko, Itálii, Litvu, Polsko, Španělsko, Švédsko a Velkou Británii. U těchto států je možné konstatovat, že jejich nástroje proti zneužití daňového práva jsou do jisté míry nadčasové.

V případě ostatních zemí Evropské unie je možné očekávat aplikaci pravidel dle projektu BEPS a zmiňované direktivy Evropské komise v nejbližších letech. Jak rychle a do jaké míry skutečně dojde k realizaci je však na vládách jednotlivých zemí.

9 Literatura

AKONTINFO. *Místo vedení společnosti v rámci mezinárodní struktury* [online]. 2011, 6 s. [cit. 2016-02-05]. Dostupné z: http://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83_550-misto-vedeni-spolecnosti-v-ramci-mezinarodni-struktury/1

BEZOUŠKA, Petr a Lucie PIECHOWICZOVÁ. *Nový občanský zákoník: nejdůležitější změny*. Olomouc: ANAG, 2013-. ISBN 9788072638192.

BRAUNER, Yariv a Pasquale PISTONE. *BRICS and the emergence of international tax coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015, xx, 523s. ISBN 9789087223052-.

BRYCHTA, Ivan, Ivan MACHÁČEK, Martin DĚRGEL a Ivana PILAŘOVÁ. *Daň z příjmů .: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni ...* Praha: ASPI, 2009-, 2015. Dostupné také z: <http://kramerius.mzk.cz/search/handle/uuid:e523b530-f88c-11e4-92a1-5ef3fc9bb22f>

BYDŽOVSKÁ, Marie. Kořeny a průběh krize eurozóny. In: <https://www.euroskop.cz> [online]. 2016 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9026/sekce/koreny-a-prubeh-krize-eurozony/>

COTRUT, Madalina. *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures: IBFD Tax Research Series. 2*. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-333.

ČAPEK, Jan. Daňové plánování ve spárech ducha zákona, 2. část. *Daňový expert*. Praha: Adore, 2009(1), 8. ISSN 12117293.

ERNST & YOUNG. *GAAR rising: Mapping tax enforcement's evolution* [online]. In: . 2013, s. 90 [cit. 2016-02-05]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/\\$FILE/GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Mapping_tax_enforcement%E2%80%99s_evolution/$FILE/GAAR.pdf)

Europa.eu [online]. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: http://europa.eu/about-eu/countries/index_cs.htm

Eurostat. *Ec.europa.eu/eurostat/* [online]. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do;jsessionid=WTDCJrP-YOpjXih3e9WbVumlMHhY15DxEoOsn6RiG_RlkrR5xi1L!-518880487?tab=table&plugin=1&pcode=tec00001&language=en

Finanční zpravodaj číslo 7/2010 [online]. Ministerstvo financí České republiky, 2011 [cit. 2016-02-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2010/financni-zpravodaj-cislo-72010-1551>

Globaledge.msu.edu [online]. Michigan state university, 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://globaledge.msu.edu/countries/ireland/tradestats>

GOLA, Petr. Malta a Kypr: Malé ekonomické štíky. In: *Mesec.cz* [online]. 2008 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz/clanky/malta-a-kypr-male-ekonomicke-stiky/>

HEIMERT, A a Michelle JOHNSON. *Guide to international transfer pricing: law, tax planning and compliance strategies*. Frederick, MD: Sold and distributed in North, Central and South America by Aspen Publishers, 2010, 1 v. [various pagings]. ISBN 90-411-3121-3.

HOPE, Christopher. David Cameron: Tax avoiding foreign firms like Starbucks and Amazon lack 'moral scruples'. *The Telegraph* [online]. 2013, 3 [cit. 2016-02-05]. Dostupné z: <http://www.telegraph.co.uk/news/politics/david-cameron/9779983/David-Cameron-Tax-avoiding-foreign-firms-like-Starbucks-and-Amazon-lack-moral-scruples.html>

CHROBÁK, Tomáš. Místo vedení společnosti v rámci mezinárodní struktury. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 2011(11), 7. ISSN 12117293.

Infoplease.com [online]. 2016 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www.infoplease.com/country/>

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009, 525 s. ISBN 9788073801557. Dostupné také z: <http://krameriusndktest.mzk.cz/search/handle/uuid:5d5510e0-d929-11e4-8565-005056827e52>

KDPCR.CZ. *Akční plán BEPS schválili ministři financí G20* [online]. [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/akcni-plan-beps-schvalili-ministri-financi-g20>

KLITOU, Marios A. *Cyprus: A year after the crisis: Current opportunities* [online]. In: Baker Tilly, 2014, s. 4 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: http://www.bakertillyklitou.com/media/334180/Cyprus_aYearAfterTheCrisis_May14_en.pdf

KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 1995, xvi, 247 s. ISBN 8071790281.

KRANECOVÁ, Jana, Alena KERLINOVÁ a Michal JANOVEC. *DNY PRÁVA 2014: Zneužití práva a svévole při veřejné finanční činnosti* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2015 [cit. 2016-02-06]. ISBN 978-80-210-7914-4. Dostupné z: http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2014/financni_pravo.pdf

LOUREIRO, Carlos. *Portugal Tax Alert: International Tax* [online]. In: 2013, s. 6 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-portugal-241013.pdf>

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015: úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Praha: Grada, 2015, 24. ISBN 978-80-247-5507-6. Dostupné také z: <http://kramerius.mzk.cz/search/handle/uuid:d2b20d30-abe9-11e2-8b87-005056827e51>

MINISTERSTVO FINANCÍ ODBOR 39. *Pokyn D - 332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny*. In: Ročník 2010, 39/86 829/2009-393.

Mzv.cz. *Ministerstvo zahraničních věcí* [online]. [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/oecd.paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/index.html

NOVOTNÝ, Petr. *Nový občanský zákoník*. 1. vyd. Praha: Grada, 2014, 165 s. ISBN 978-80-247-5166-5.

OECD a MFČR. *PŘEHLED SROVNATELNOSTI A ZISKOVÝCH METOD: REVIZE KAPITOL I-III SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH* [online]. 2010. s. 82 [cit. 2016-02-06]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf

OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>

OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>

OECD. *Guidelines for Multinational Enterprises* [online]. In: 2003, s. 20 [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/corporate/mne/38111122.pdf>

PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem... Olomouc: ANAG, 2000, 2015*. Dostupné také z: <http://kramerius.mzk.cz/search/handle/uuid:ba381560-4d69-11e4-9383-005056825209>

PETRAKIS, Emmanuel. *GREEK TAX OVERVIEW 2014* [online]. In: 2014, s. 32 [cit. 2016-04-09]. Dostupné z: http://tms-auditors.gr/uploads/greek_tax_overview.pdf

RUSSO, Raffaele. *Fundamentals of International Tax Planning*. 2007. Amsterdam: IBFD, 2007. ISBN 978-90-8722-016-7.

RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení residence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. Olomouc: ANAG, 2005.

SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ SWD(2016) 6 final: Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem: další kroky k dosažení efektivního zdaňování a větší daňové transparentnosti v EU [online]. In: 28. 1. 2016. Brusel [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN>

SCHELLEKENS, Marnix (ed.). *Global Corporate Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-314-4.

SMĚRNICE RADY COM/2016/026: kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu [online]. In: Brusel, 2016, s. 38 [cit. 2016-04-29]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>

SOBOTKOVÁ, Veronika. Agresivní daňové plánování. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 2013(4), 7. ISSN 12117293.

SOBOTKOVÁ, Veronika. Opatření proti zneužívání daňových systémů zemí Evropské unie. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 2012(5), 8. ISSN 12117293.

SOBOTKOVÁ, Veronika. Pravidla nízké kapitalizace v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. Praha: Adore, 8(2010), 7. ISSN 12117293.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 9788074780356.

ŠVÁCHA, Milan. *Právní aspekty zakládání a provozování offshore společností na Guernsey ve světle práva ČR a EU*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing, 2010. ISBN 9788074180859.

UNITED NATIONS. *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* [online]. New York: Department of Economic & Social Affairs, 2013 [cit. 2016-02-06]. ISBN 978-92-1-159103-3. Dostupné z: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf

Visegradgroup.eu [online]. 2015 [cit. 2016-04-10]. Dostupné z: <http://www.visegradgroup.eu/v4-110412>

10 Seznam obrázků a tabulek

Obrázek č. 1: Zneužití práva versus daňový únik Zdroj: Odbor 25 MF, 2013.....	17
Tabulka č. 1: Obecná pravidla a pravidla nízké kapitalizace Zdroj: Shellekens, 2015	32
Tabulka č. 2: Obecná pravidla a CFC pravidla Zdroj: Shellekens, 2015	36
Tabulka č. 3: Obecná pravidla, pravidla nízké kapitalizace a CFC pravidla Zdroj: Shellekens, 2015	38
Tabulka č. 4: Závěrečná tabulka.....	53

Přílohy

Action plán projektu BEPS⁴⁰

1. Daňové výzvy v digitální ekonomice
2. Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání
3. Posilování pravidel pro kontrolování zahraničních společností
4. Omezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby
5. Boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu
6. Prevence zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění
7. Umělé obcházení statutu stálé provozovny
- 8 - 10. Transferové ceny a tvorba hodnot
11. Vytvoření metodik pro shromažďování a analýzu dat o BEPS a akcích pro řešení problematiky
12. Požadavek, aby daňové subjekty zveřejňovaly svá opatření v oblasti agresivního daňového plánování
13. Dokumentace k transferovým cenám
14. Zefektivnění mechanismu pro řešení sporů
15. Vytvoření vícestranného nástroje

⁴⁰ Dostupné z:

<https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/danove-novinky/akcni-plan-beps-schvalili-ministri-financi-g20>

Action plán Evropské komise⁴¹

Lepší využití stávajících nástrojů a iniciativy Komise

1. Nový rámec správní spolupráce
2. Zaplnění mezer v právních předpisech o zdanění příjmů z úspor
3. Návrh dohody o daňové spolupráci a boji proti podvodům
4. Mechanismus rychlé reakce proti podvodům v oblasti DPH
5. Volitelné uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti k DPH
6. Fórum EU pro DPH

Nové iniciativy Komise

7. Doporučení týkající se opatření, která mají pobídnout třetí země k uplatňování minimálních standardů řádné správy v oblasti daní
8. Doporučení o agresivním daňovém plánování
9. Vytvoření platformy pro řádnou správu daní
10. Zlepšení v oblasti škodlivého zdanění podnikatelské činnosti a v souvisejících oblastech
11. Portál pro daňová identifikační čísla „TIN on EUROPA“
12. Standardní formuláře pro výměnu informací v oblasti daní
13. Evropský denaturační prostředek pro zcela a částečně denaturovaný líh

Budoucí iniciativy a opatření

14. Revize směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (2011/96/EU)
15. Přezkum ustanovení právních předpisů EU upravujících boj proti zneužívání
16. Podpora standardu automatické výměny informací v mezinárodních fórech a IT nástrojů
EU
17. Evropský kodex daňového poplatníka
18. Zesílená spolupráce s dalšími donucovacími orgány

⁴¹ Dostupné z

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52012DC0722&from=EN>

-
19. Podpora využívání souběžných kontrol a přítomnost zahraničních úředníků při auditech
 20. Získání povolení Rady k zahájení jednání se třetími zeměmi ohledně dvoustranných dohod o správní spolupráci v oblasti DPH
 21. Vývoj elektronických formátů pro automatickou výměnu informací
 22. Použití evropského daňového identifikačního čísla (DIČ)
 23. Racionalizace nástrojů IT
 24. Pokyny ke sledování peněžních toků
 25. Zdokonalení technik řízení rizik a zejména řízení rizik spojených s dodržováním předpisů
 26. Rozšíření sítě EUROFISC na přímé daně
 27. Vytvoření systému jednoho kontaktního místa ve všech členských státech
 28. Vytvoření motivačních pobídek včetně programů pro dobrovolné oznamování
 29. Vývoj daňového webového portálu
 30. Návrh na sladění správních a trestních sankcí
 31. Rozvoj standardního kontrolního souboru EU pro daňové účely
 32. Metodika pro společné kontroly prováděné týmy proškolených kontrolorů
 33. Zřízení vzájemného přímého přístupu do národních databází
 34. Vypracování jednotného právního nástroje správní spolupráce pro všechny druhy daní