Mendelova univerzita v Brně
Provozně ekonomická fakulta

Dopady zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky na existenci daňových rájů

Diplomová práce

Vedoucí práce:

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. **Bc. Ivana Losertová**

Brno 2017

Poděkování

Velké díky patří vedoucí práce, paní doc. Ing. Danuši Nerudové, Ph.D., za její vedení, konzultace a cenné rady poskytnuté při zpracování této práce. Chtěla bych také poděkovat svému příteli Petrovi, svým rodičům a blízkým za vyjádřenou podporu a stabilní zázemí během celého vysokoškolského studia.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci:
Dopady zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky na existenci daňových rájů vypracovala 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 vědoma, 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 předmětná 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 22. května 2017 _____

Abstract

Losertová, I. J. The impacts of the implementation of the new instruments to fight tax evasion on existence of tax havens.

This diploma thesis deals with the problems of tax evasion which is achieved through the use of tax havens. The aim of this paper is to identify the impacts of implementation of the new instruments to fight tax evasion on existence of tax havens. The thesis is divided into theoretical and practical part. The theoretical part defines basic tax concepts, harmful tax competition, methods of international tax planning and tax evasion. The main part of the theoretical part is the definition of tax havens, their use, typology and current initiatives that fight against the use of tax havens. The practical part contains an analysis of motives for the transfer of profits to tax havens and impact of implementation of the new instruments on these activities; and an analysis of specific tax schemes together with proposals for possible tax administration procedures against tax evasion. Examples present activities of taxpayers using tax havens to reduce tax liability. The results of the analyses are the negative impact on the existence of tax havens and an outline of the possible future development of the tax havens issues.

Keywords

Tax havens, tax evasion, tax administration, tax avoidance.

Abstrakt

Losertová, I. Dopady zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky na existenci daňových rájů.

Předkládaná diplomová práce seznámí čtenáře s problematikou daňových úniků, kterých je docíleno pomocí využívání daňových rájů. Cílem této práce je identifikace dopadů zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky na existenci daňových rájů. Práce je rozdělena na část teoretickou a praktickou. Teoretická část definuje základní daňové pojmy, škodlivou daňovou soutěž, metody mezinárodního daňového plánování a daňové úniky. Stěžejní součástí teoretické části je vymezení daňových rájů, jejich využití, typologie a aktuální iniciativy, jež proti využívání daňových rájů bojují. Praktická část obsahuje analýzu motivů přesunu zisku do daňových rájů, dopady zavedení nových nástrojů na tyto aktivity a analýzu konkrétních daňových schémat spolu s návrhy možných postupů daňové správy proti daňovým únikům. Modelové příklady představují činnosti daňových poplatníků využívajících daňových rájů pro snížení daňové povinnosti. Výsledkem analýzy jsou negativní dopady na existenci daňových rájů a nástin možného budoucího vývoje oblasti problematiky daňových rájů.

Klíčová slova

Daňové ráje, daňový únik, daňová správa, vyhýbání se daňové povinnosti.

Obsah

1 Úvod a cíl práce 11

1.1 Úvod 11

1.2 Cíl práce 12

2 Metodika 13

3 Literární přehled 15

3.1 Daně 15

3.2 Daňová soutěž 15

3.3 Daňové zatížení 17

3.4 Daňové úniky 19

3.5 Mezinárodní daňové plánování 19

3.6 Daňové ráje 22

3.7 Aktuální iniciativy v oblasti daní 29

3.7.1 OECD 29

3.7.2 Evropská Unie 37

3.7.3 Česká republika 46

4 Praktická část 48

4.1 Analýza motivů společností k přesouvání zisků do daňových rájů 48

4.1.1 Motivy přesunů 49

4.1.2 Dopady BEPS, Akčních plánů EU a dalších iniciativ na aktivity přesunu zisků do daňových rájů 52

4.2 Schémata daňového plánování a činnosti daňové správy proti přesunům do daňových rájů 60

4.2.1 Double Irish Dutch Sandwich“ – Apple 61

4.2.2 Starbucks a FIAT 65

4.2.3 McDonald's 68

4.2.4 Dopady nástrojů na daňové ráje 71

4.3 Srovnání BEPS a Akčních plánů se současnou právní úpravou a jejich implementace 72

4.3.1 BEPS 72
4.3.2 ATAD 80
4.3.3 CCCTB 83
4.4 Nástin budoucího vývoje problematiky daňových rájů 84

5 Diskuze **85**

6 Závěr **89**

7 Seznam použitých zdrojů **91**
7.1 Literární zdroje 91
7.2 Internetové a ostatní zdroje 92

Seznam obrázků

Obr. 1: Potenciální přínosy daňové konkurence a daňové harmonizace. Zdroj: Široký 2013, *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru* 17

Obr. 2: Top 10 countries where intermediaries operate. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016* 26

Obr. 3: From the Caribbean to the Pacific: tax havens used by Mossack Fonseca. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016* 27

Obr. 4: Offshore companies incorporated since 1977. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016* 27

Obr. 5: The 10 most popular tax havens in the Panama Papers. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016* 27

Obr. 6: The hunt for bearer shares. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016* 28

Obr. 7: Anti Tax Avoidance Package. Zdroj: European Commission, *Anti Tax Avoidance Package, 2016* 42

Obr. 8: Double Irish Dutch Sandwich schéma. Zdroj: Pearse Trust, *US Companies & their use of the Double Irish Dutch Sandwich, 2012* 62

Obr. 9: Starbucks daňové schéma. Zdroj: European Commission, *Press release database (IP-15-5880), 2015* 66

Obr. 10: Fiat daňové schéma, Zdroj: European Commission, *Press release database (IP-15-5880), 2015* 67

Obr. 11: McDonald´s daňové schéma. Zdroj: European Commission, *Press release database (IP-15-6221), 2015* 69

Seznam tabulek

Tab. 1: Počet českých společností s vlastníkem z daňových rájů. Zdroj: Bisnode, *Poprvé za deset let meziročně klesl počet firem z daňových rájů, 2017* 47

Tab. 2: Administrativní zátěž při plnění daňových povinností. Zdroj: doingbusiness.org, 2016 50

Tab. 3: Návrh nástrojů působících proti motivům přesunu zisků do daňových rájů 52

Tab. 5: Rozsudky ESD. Zdroj: European Commission, *Competition* 60

Tab. 6: Nástroje proti Double Irish Dutch Sandwich 63

Tab. 7: Nástroje proti Starbucks a Fiat 67

Tab. 8: Nástroje proti McDonald´s 70

Tab. 9: Údaje společností A, B 83

Tab. 10: Jednotlivé podíly společnosti A na společnosti B 84

Seznam zkratek

APA – Advance pricing agreements
ATAD – Anti-tax avoidance directive
ATP – Aggresive tax planning
B2C – Business to customer
BEPS – Base Erosion and Profit Shifting
CBCR – Country-by-country reporting
CCCTB – Common consolidated corporate tax base
CCTB – Common corporate tax base
CFC – Controlled foreign corporation
CRS – Společný standard pro oznamování
ČR – Česká republika
DIČ – Daňové identifikační číslo
DP – Daňové přiznání
DPH – Daň z přidané hodnoty
DPPO – Daň z příjmů právnických osob
EK – Evropská Komise
ESD – Evropský soudní dvůr
EU – Evropská Unie
FTA – The forum on tax administration
LF – Local file (TP)
LOB – Limitation on benefits (limitace benefitů)
MCAA – Mnohostranná dohoda o automatické výměně o finančních účtech
MFČR – Ministerstvo financí ČR
MF – Master file (TP)
MLI – Multilateral instrument
MNE – Multinational enterprises
OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN – Organizace spojených národů
PE – Permanent establishment (stálá provozovna)
PPT – Principle purpose test
RVHP – Rada vzájemné hospodářské pomoci
SZDZ – Smlouvy o zamezení dvojího zdanění
TAXUD – Directorate general taxation and customs union
TIN – Tax identification number
TP – Transfer pricing
ZDP – Zákon o daních z příjmů

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Posledních pár let se na nás ze všech stran valí informace o mezinárodním daňovém plánování a daňových rájích. O tuto oblast jeví velký zájem nejen podnikatelská sféra, ale také veřejnost a v neposlední řadě především představitelé státní správy. Pokud bychom se zeptali laické veřejnosti, co si pod pojmem daňový ráj představí, většina odpovědí by zřejmě zněla, že se jedná o oázu klidu, pohody, bezstarostného života bez přísných zákonů, pravidel a byrokratické společnosti. Společnosti v nich navíc vidí možnost snížení svého daňového zatížení, zatímco pro státní aparát daňové ráje představují hrozbu daňových úniků a skrývání identity vlastníků a zástupců společností, které jsou pro domácí byrokracii nedotknutelné a podvodné.
Mezinárodní organizace, média a společnosti, které slibují a nabízejí snadný přesun podnikání do daňových rájů, mají značný vliv na naše vnímání daňových rájů a pokřivují náš pohled na morální a etickou stránku využívání možností a příležitostí, které nám nabízejí. Informace, které k nám plují z nejrůznějších mediálních kanálů, jsou však zkreslené a neúplné. V úvodní části práce budou klíčové pojmy jako „daňový ráj“ nebo „offshore společnost“ objasněny. Odpovíme si také na otázku, v čem skutečně spočívá existence a fungování daňových rájů a jaké jsou jejich výhody a omezení.

Sklon k vyhýbání placení daní a poplatků nebo alespoň jejich minimalizace přetrvává již od pradávna. Daňoví poplatníci se nejrůznějšími prostředky snaží uniknout nepřiměřeně vysokému daňovému zatížení, kterému jsou ze strany státu vystaveni. Snížení daňové zátěže znamená snížení nákladů, což je pro podniky velmi důležitým a aktuálním tématem zejména v období ekonomické krize. Řešením se pro některé z nich stal právě přesun společnosti do daňových rájů.

1.2 Cíl práce

Cílem diplomové práce je identifikovat dopady zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky na existenci daňových rájů. K dosažení hlavního cíle dopomohou stanovené dílčí cíle:

- Charakterizovat dostupné nástroje pro boj s daňovými úniky a současnou roli daňových rájů v mezinárodním daňovém plánování.
- Analýza motivů společností k přesouvání svých zisků do daňových rájů a dopady BEPS a Akčních plánů Evropské Unie na tyto aktivity.
- Prostřednictvím analýzy konkrétních schémat daňového plánování budou navrhnuty možné postupy správce daně, jak zabránit přesunům základů daně do daňových rájů prostřednictvím stávajících nástrojů a následně prostřednictvím nástrojů nových, navrhovaných v rámci BEPS a Akčních plánů EU a zhodnocení jejich dopadů.
- Nástin možného budoucího vývoje v oblasti problematiky existence daňových rájů.

Diplomová práce se skládá ze dvou částí, a to z literární rešerše a praktické části.

Literární rešerše obsahuje definice základních pojmů týkající se daňových rájů, důvod jejich vzniku, typické formy zvýhodněných společností, důvody a techniky jejich využívání. V této části nalezneme také způsoby ochrany a obrany proti jejich využívání (BEPS a Akční plány EU). Informace jsou získány z odborné literatury a internetových zdrojů.

Praktická část sestává z analýzy motivů společností k přesunu svých zisků do daňových rájů a dopady BEPS a Akčních plánů EU na tyto činnosti. Obsahem praktické části je také analýza konkrétních schémat daňového plánování a návrh na postup správce daně za pomoci stávajících nástrojů a následně prostřednictvím nových nástrojů navrhovaných v rámci Akčních plánů EU a BEPS projektu spolu se zhodnocením jejich dopadu. Na základě všech předchozích předpokladů budou identifikovány dopady zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky na daňové ráje a navržen nástin možného budoucího vývoje v oblasti problematiky daňových rájů.

Diskuze pojednává o aktuální situaci v oblasti daňových rájů, postojích států a mezinárodních organizací k této situaci. Součástí diskuze jsou také návrhy budoucích kroků pro boj s daňovými ráji.

2 Metodika

Data a informace pro vypracování předložené diplomové práce jsou čerpána z dostupné literatury, českých i zahraničních webových portálů, jež pojednávají o daňových rájích a problematice jejich existence. Seznam použité literatury a webových portálů je uveden v kapitole 7.

Práce je logicky strukturována, je použita třístupňová struktura členění na kapitoly a podkapitoly. Pro zpřehlednění dané problematiky je využíváno tabulek a obrázků. Grafické úpravy bylo docíleno využitím vzorové šablony pro vypracování závěrečných prací na Mendelově univerzitě, zpracovanou doc. Ing. Dr. Jiřím Rybičkou.

V této diplomové práci bude použito hned několik vědeckých metod k získání potřebných poznatků k dosažení cíle práce:

- deskripce,
- abstrakce,
- syntéza,
- analýza,
- indukce,
- normativní přístup,
- prognóza.

V teoretické části práce byla převážně využita metoda **deskripce.** Pomocí deskripce byly vysvětleny základní pojmy a principy zkoumaných objektů a to mezinárodního zdanění, daňových rájů a nástrojů pro boj s daňovými ráji. Vzhledem ke skutečnosti, že je problematika mezinárodního zdanění velmi obsáhlá a nemohla být dopodrobna a plně popsána, byla v rámci literární rešerše využita taktéž metoda **abstrakce**. **Syntézou** je ověřeno, že všechny části literární rešerše na sebe navazují a problematika je popsána v logické návaznosti a komplexně.

Praktická část je zaměřena na využití poznatků získaných v části teoretické. Daňová schémata využívaná nadnárodními společnostmi a motivy daňových poplatníků k přesunu zisku do daňových rájů jsou podrobeny **analýze**. Na analýzu motivů přesunu zisku navazuje **deskripce** dopadů na daňové ráje vyplývající z implementace nově navrhovaných nástrojů pro boj s daňovými úniky. Vzhledem k rozsáhlosti konkrétních daňových schémat bylo využito metody **indukce**, zejména kvůli vyhodnocení dopadů a návrhu možných nástrojů, jež může daňová správa pro boj s přesunem zisku do daňového ráje použít. Při modelování příkladů bylo využito metody **abstrakce**, jelikož bylo třeba příklady zjednodušit a vyložit jejich podstatu čtenáři, pro vyhodnocení dopadu na existenci daňových rájů byla použita metoda **indukce a normativního přístupu**. Metoda **prognózy** byla využita v závěru praktické části a to pro nástin možného budoucího vývoje problematiky existence daňových rájů.

V diskusi a závěru je pak využito **normativního přístupu** vycházející z analýzy, z jíž vyvozuje teoretické postupy, a **prognózy** budoucího vývoje na poli mezinárodního zdanění a boji s daňovými ráji. Diskuze též obsahuje doporučení pro vlády, jak by měly do budoucna docílit k eliminaci či snížení počtu daňových rájů. Pro tato doporučení byla využita metoda **prognózy**.

3 Literární přehled

3.1 Daně

Definice

Již na začátku je třeba si vymezit definici daně, se kterou bude ve zbývající části textu pracováno. Daň je povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se na nenávratném principu odčerpává daňovému subjektu část jeho nominálního důchodu. (Široký, 2013)

Podle Kubátové (2010) představují daně jeden z druhu příjmů veřejných rozpočtů a to jak státních, tak municipálních. Daní může být pravidelně se opakující platba v určitém časovém intervalu (např. roční platba daně z příjmů) nebo platba při nastolení určité okolnosti (např. nabytí nemovitosti). Dle Boňka a kol. (2001) daně reprezentují rozhodující podíl na neúvěrových příjmech veřejných rozpočtů.

Funkce

Funkce daní vychází z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru:

- ***alokační*** – vybrané finanční prostředky jsou efektivně alokovány,
- ***redistribuční*** – redistribuce části důchodů bohatších k chudým,
- ***stabilizační*** – zmírnění cyklických výkyvů ekonomiky,
- ***fiskální*** – zdroj financování veřejných výdajů (Kubátová, 2010).

Daně a jejich výběr je mimořádně důležitou součástí národní suverenity. Daňové příjmy představují zdroj financí, které jsou nezbytné pro účinné fungování a existenci státu. Zásadní rozhodnutí států v důležitých oblastech jako veřejné výdaje, školství či zdravotnictví se odrážejí v místních daňových předpisech. Pravomoc vybírat daně a stanovení sazeb daní je proto stále v kompetenci jednotlivých států, jelikož je tímto ovlivněna nejen spotřeba a úspory domácností, ale také stanovení finančního rámce společností. (Evropská komise A, 2015)

3.2 Daňová soutěž

Škodlivá daňová soutěž

Dle Nerudové (2014) mezi sebou jednotlivé země soutěží o mobilní faktory. Vzhledem k rivalitnímu prostředí a konkurenci jsou donuceny snížit jejich daňové zatížení, jež je následně kompenzováno růstem zdanění práce. Tato situace pak směřuje k transferům kapitálu do zemí s nižším daňovým zatížením. Tomuto stavu říkáme škodlivá daňová soutěž (harmful tax competition). Ekonomické subjekty nejsou vedeny podstatou platební schopnosti k tomu, aby odváděly daně v zemi, ve které zároveň využívají veřejné služby. Jejich snahou je přesunout placení daní do daňové jurisdikce s nižšími sazbami a čerpat veřejné služby v daňové jurisdikci s vyššími sazbami. Tento stav vede ke zhoršení situace všech zemí. Státy při

vytváření daňové soustavy neberou v potaz vliv na jiné státy. Zvolený daňový systém má však vliv i na daňové příjmy jiných států a jejich občanů.

Podle Kubátové (2010) je příčinou daňové konkurence globalizace, která umožňuje daňovým subjektům legálně či nelegálně transferovat své daňové základy do zemí s menším zdaněním a vyhýbat se daňové povinnosti. Jednotný trh Evropské unie umožňuje volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb a dává tak prostor snadnějšímu přesunu daňových základů. Obecně konkurence zvyšuje efektivnost a umožňuje nejefektivnější alokaci omezených zdrojů. Existují však tržní selhání. V případě daní trh není schopen efektivní alokaci zajistit, jelikož nejsou daně placeny na základě tržního principu. Daňový poplatník za zaplacenou daň nedostane ekvivalentní protihodnotu. Důležitým poznatkem je fakt, že názory na daňovou konkurenci se liší. Odlišný názor mají podnikatelé a správci státních financí. Rozdílný pohled nalezneme také mezi jednotlivými státy, například Velká Británie je jejím zastáncem, naopak odpůrcem je například Německo či Francie.

Daňová konkurence má možnost vzniku tam, kde je umožněn přesun základu daně do jiné země. Konkurencí jsou nejvíce ohrožené výnosy daní z mobilnějších základů, např. příjmy finančního kapitálu (úroky a dividendy), základ daně ze spotřební daně či daně z přidané hodnoty a zisk právnických osob (Kubátová, 2010).

Daňová soutěž a harmonizace

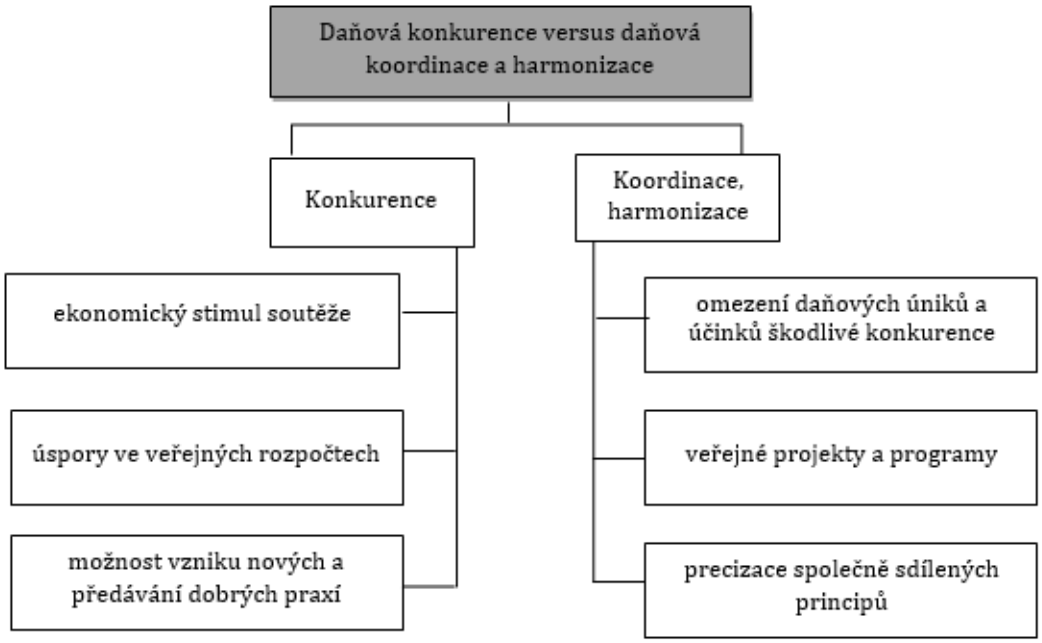
Podle Nerudové (2014) není daňová konkurence a harmonizace aktuálním tématem pouze pro Evropskou unii, ale také pro OECD. Jedná se o celosvětový problém. OECD zpracovala komplexní studii, která identifikuje faktory typické pro tzv. preferenční daňové režimy a ráje.

Široký (2013) dle László Kovácse, bývalého evropského komisaře pro daně a celní unii, rozlišuje podle povahy daňovou konkurenci na:

- *poctivou* – rozdílná úroveň celkové daňové zátěže obyvatelstva, které vyplývá z preferencí voličů;
- *škodlivou* – případ, kdy je při současné ochraně národního trhu zaměřena na přetahování zahraničního kapitálu;
- *spornou* – na pomezí škodlivé a poctivé konkurence, týká se prolomení bankovního tajemství či nedostatečné předávání daňových informací.

Dle Širokého (2013) by však daňová konkurence neměla být vnímána jako naprostý protipól daňové harmonizace. Daňová konkurence v podobě např. rozdílné výše daňové kvóty v jednotlivých členských zemích EU může přinést i pozitiva. Možné přínosy daňové harmonizace a konkurence znázorňuje obrázek č. 1.

Obr. 1: Potenciální přínosy daňové konkurence a daňové harmonizace. Zdroj: Široký 2013, *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*



3.3 Daňové zatížení

Výše daňového zatížení

Dle Kleina (1998) zvolila většina zemí způsob zdanění na bázi zdroje příjmů. To znamená, že fyzická či právnická osoba bude podléhat zdanění dle svých výdělků či zisků vytvořených v dané zemi, zatímco příjem připadající nerezidentům bude zatížen srážkovou daní.

Zajímavý je pohled například na zdanění občanů Spojených států, u nichž není brán v potaz zdroj jejich příjmů, ale pouze skutečnost jejich občanství. V dalších zemích mimo jiné i v České republice je rozhodujícím faktorem rezidentství fyzické osoby či sídlo právnické osoby. Tito rezidenti podléhají zdanění svých celosvětových příjmů (neomezená daňová povinnost). Zavedení pojmu „zdroj příjmů“ umožňuje zdanění také nerezidentů (Klein, 1998).

V některých zemích jsou zavedeny daně na teritoriálním základě, tudíž je předmětem daně jen příjem ze zdrojů na území daného státu. Jiné státy odvozují svou atraktivitu tím, že mají nižší daňové zatížení v porovnání s okolními státy, závislé na systému dohod o zamezení dvojího zdanění, které jsou těmito státy uzavřeny. Jsme schopni najít také země, jež nemají žádné daně. Tato situace mohla nastat díky historickým skutečnostem či vědomým nezavedením daní. Trvalý pobyt v těchto zemích je zajímavý pro velmi bohaté jednotlivce stejně jako pro daňový domicil společností (Klein, 1998).

Tax avoidance, tax evasion, tax mitigating

Dle Kleina (1998) je nutné pochopit, jak se může stát, že někteří lidé daně platí, jiní neplatí a jsou za to potrestáni a další, kteří daně také neplatí, ale potrestáni nejsou. Je potřeba pochopit, jakým způsobem jsou vytvářeny daňové zákony v jednotlivých zemích.

Cíle daňových zákonů:

1. stanovení způsobů, od koho, z čeho a jak vybírat daně,
2. zvýšit zájem zahraničních investorů.

Podle Širokého (2008) představuje *„tax avoidance"* (vyhýbání se daním) ve své podstatě legální aktivity vedoucí k minimalizaci placené daně. Nástrojem této tzv. efektivní daňové optimalizace je využití veškerých dostupných zákonných ustanovení, uplatnění výjimek a daňových úlev. Mnohdy jsou však také využity mezery v daňových zákonech a dalších souvisejících předpisech. Dle Kleina (1998) se s pojmem *„tax mitigating"* (zmírňování daní) setkáváme v situaci, kdy uspořádání snižuje celkové daňové zatížení. Tax mitigating můžeme zařadit mezi jednu z tax avoidance technik. Podle Širokého (2008) je *„tax evasion"* (daňový únik, podvod) na rozdíl od tax avoidance nelegální aktivitou, za kterou čeká daňový subjekt postih. Míra postihu je závislá na rozsahu neodvedení nebo krácení daně a prokázání úmyslného překročení zákona.

Zákony proti vyhýbání se daním (tzv. anti-avoidance laws) jsou zdokonalováním stávající daňové legislativy. Jedná se o uzavírání děr v zákonech, které jsou příliš zřejmé a často používané. V mezinárodním daňovém plánování je využíváno technik tax avoidance s využitím daňových aspektů mezinárodních obchodních vztahů a hledisek daňových legislativ v jednotlivých zemích.

Hranici mezi tax evasion a tax avoidance lze jen velmi těžko rozlišit. Státy se oprávněně obávají snížení či eliminování daňového břemena poplatníků, proto se daňové úřady při vybírání daní řídí tzv. „skutečným obsahem" a důkazní břemeno spočívá na daňovém poplatníkovi (Klein, 1998).

3.4 Daňové úniky

Dle Dvořáčka a Tylla (2010) představuje daňový únik chování, které realizují daňové subjekty, s následkem snížení jejich daňové povinnosti vůči státu. Mezi hlavní příčiny daňových úniků je možné zařadit například neustále se měnící legislativu, vysoké daňové zatížení, protikladné působení zákonů, atd.

Rozlišujeme:

a) legální daňový únik – vyhýbání se daňové povinnosti za pomoci obratného využívání možností, která udává zákon;
b) nelegální daňový únik:
- Chování nad rámec platné legislativy, patří zde daňová malverzace (nepřiznání části příjmů), daňová defraudace (zatajení části majetku) nebo nadhodnocení daňových výdajů (Dvořáček, Tyll, 2010).
- Může jím být neúmyslné porušení zákona, úmyslný únik menšího rozsahu či daňový únik kvalifikovaný jako trestný čin (Široký, 2008).

Mezi další formy daňových úniků můžeme zařadit účetní manipulace, papírové transakce (fiktivní obchody za účelem snížení daní) nebo nesprávné odpisování majetku (Dvočáček, Tyll 2010).

3.5 Mezinárodní daňové plánování

Historie daňového plánování

Dle Kleina a Žídka (2002) historie daňového plánování sahá do dvacátých až třicátých let 20. století. V této době byly v Karibiku a dalších místech položeny základy legislativy, která umožňovala registraci společností s daňovým omezením. Na základě rad právníků poté začaly bohaté rodiny převádět zisky a podíly ve svých domácích společnostech do těchto jurisdikcí.

V šedesátých letech se začaly daňové ráje těšit vzrůstající oblibě ze strany velkých společností. Vzestupný vývoj v sedmdesátých a osmdesátých letech je následkem zdokonalování legislativy jednotlivých jurisdikcí, která musela odpovídat vzrůstajícím a sofistikovanějším potřebám mezinárodního daňového plánování. Se vznikem organizací zakládajících a spravujících společnosti v daňových oázách přestaly být daňové ráje pouze doménou velkých a bohatých společností. Otevřely možnost využití širšímu spektru subjektů včetně středních společností. Pád železné opony a světová globalizace byly jedny z impulsů, které koncem osmdesátých a začátkem devadesátých let zapříčinily, že se daňové ráje staly oblíbeným nástrojem, který vyplňoval mezeru v produktech, které si žádal trh mezi východem a západem. Jelikož se konkurenční boj stával stále tvrdším a potřeba snižovat náklady se zvyšovala, metody daňového plánování se zdokonalovaly a vedly společnosti do daňových rájů. Na trhu se objevily nové

jurisdikce, které přizpůsobily legislativu pro registraci offshore subjektů (Klein, Žídek, 2002).

Základní metody mezinárodního daňového plánování

Podle Kleina a Žídka (2002) je detailní znalost pravidel použití metod mezinárodního daňového plánování silným nástrojem omezení daňové zátěže, i když jsou základní metody mezinárodního daňového plánování známé. V případech, kdy jsou tyto metody využity bez jakýchkoli časových či hodnotových omezení, mohou být jejich výsledky spíše negativní. Pro využití jakékoli metody daňového plánování je tedy nezbytné důkladné posouzení kontextu dané situace a z něj vyplývajících omezení.

1. Převod výrobků a služeb

Stanovení ceny výrobků a služeb společností je v tržních ekonomikách volné. Problém z hlediska daňového nastává v případě, že se jedná o určení ceny mezi spojenými osobami a tyto ceny jsou odlišné od cen obvyklých. V tomto případě může správce daně upravit základ daně o rozdíl mezi těmito cenami. Pro zamezení problémů při stanovování cen je využíváno principu tržního odstupu (arm´s length principle), který vyjadřuje zájem správce daně vyloučit vliv vztahů na sjednané ceny, které se přenáší do základu daně poplatníka.

Metoda převodní ceny je nejobvyklejší a nejčastěji využívanou formou mezinárodního plánování využívaná také velkými společnostmi. Srovnání transferových cen s cenou tržní je závislé především na faktorech:

- charakteristické vlastnosti výrobků a služeb,
- funkce vykonávané podniky a jejich rizika,
- smluvní podmínky,
- podnikatelské strategie,
- ekonomické okolnosti.

2. Půjčky

Oblíbeným způsobem dočasného přesouvání finančních prostředků jsou vnitropodnikové půjčky. Prostředky jsou přesouvány tam, kde jsou momentálně potřebné. Jistina samotná není předmětem daně z příjmů. Jednou z možností je tedy poskytnutí dočasně volných prostředků jiné společnosti, která své daňové břemeno sníží započtením úroků mezi své daňově uznatelné náklady. Zdanění je možné snížit pomocí efektivního využití smluv o zamezení dvojího zdanění. Zaplacené úroky jsou považovány za příjem se zdrojem na území státu, odkud byly vyplaceny. V České republice jsou zdaňovány úroky z půjček 15% sazbou, zatímco ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění bývá sazba obvykle nižší (0 %).

Pro předcházení zneužití půjček ke skryté kapitalizaci, bývá daňová uznatelnost úroků z půjček omezena ve vztahu ke kapitálu společnosti. V praxi to znamená, že ta část úroků odpovídající části jistiny, která přesahuje stanovený limit, není uznatelná položka snižující základ daně. Limit se počítá jako násobek vlastního jmění. Společnosti se záporným vlastním jměním nemohou úroky z půjček daňově uznat vůbec.

3. Factoring

Za určitých okolností může být pro skupinu společností výhodné soustředění financování do jiných jurisdikcí za použití tzv. factoringu. Factoring je obecně využívaným prostředkem zahraničního obchodu, který obecně znamená prodej krátkodobé nezajištěné pohledávky z obchodní činnosti. Dlužník je poté povinen plnit faktorovi, ne exporterovi. Postup je stejný jako v případě postoupení pohledávky. Z pohledu mezinárodního daňového plánování může být odměna poskytnutá faktorovi metodou transferu části zisku do výhodnější jurisdikce. Důvody pro tuto úpravu převažují spíše obchodní nad fiskálními. V České republice není odměna zahraničního faktora předmětem daně.

4. Pohledávky

V případě pohledávek se jedná o poněkud širší oblast než v případě factoringu. Existuje možnost obchodovat s nejrůznějšími typy pohledávek, a to z obchodních či bankovních vztahů, za nejrůznějšími typy dlužníků, atd. Využití pohledávek v mezinárodním daňovém plánování má nejen přínosy, ale také spoustu úskalí. Výhodami může být:

- platba pohledávky obvykle není spojena se srážkovou daní,
- převod pohledávky není administrativně náročný,
- ocenění pohledávky je velmi pohyblivé.

Významným rizikem je spojení vymáhání pohledávky s osobně vykonávanou činností, často vedoucí ke vzniku stálé provozovny nebo daňovému domicilu zahraniční osoby v České republice, což může zapříčinit selhání výsledku daňového plánování.

5. Pronájem

V některých situacích se může stát, že je výhodnější, pokud má vlastnická práva k věci subjekt umístěný v jiné jurisdikci. Dočasné použití věci v domácí jurisdikci je potom obvykle na základě nájemní smlouvy. Pronájem může být uskutečněn ve dvou formách a to buď jako operativní či finanční. Platby za pronájem jsou obvykle zatíženy srážkovou daní. Zvláštní sazba je v České republice pro operativní a finanční leasing stanovena odlišně.

6. Podílení se na nákladech

Mezi obchodními podniky může být dohodnut rámec o rozdělení nákladů a rizik vývoje, o získávání nebo vytváření aktiv, služeb nebo práv. Nejčastějším druhem ujednání o podílení se na nákladech, se kterým se lze setkat, je ujednání o společném vývoji nehmotného majetku. V tomto ujednání každý účastník obdrží podíl na právech k majetku, který je v rozvojovém stádiu. Každému účastníkovi tohoto ujednání je uděleno samostatné právo k využívání nehmotného majetku, které může být specifikováno geografickým omezením či možností použití.

Může však existovat ujednání pro jakékoliv společné tvoření fondů, rozdělování nákladů a rizik, pro vývoj a nabývání majetku nebo pro získávání

služeb. V oblasti obchodních podniků je často využíváno rozhodnutí o vložení zdrojů do fondu pro získávání centrálních manažerských služeb nebo pro rozvoj reklamních kampaní, jež bývají společné pro trhy účastníků.

Mezi další metody mezinárodního daňového plánování patří holdingy, bankovní služby, pojišťovací služby, licence a ochranné známky nebo služby nakoupené ze zahraničí (Klein, Žídek, 2002).

3.6 Daňové ráje

Definice a formulace pojmu daňové ráje je velmi složitá. Navzdory frekvenci vyskytování tohoto pojmu v nejrůznějších článcích, odborných textech a publikacích jeho oficiální a jednotný výklad nenalezneme. Vzhledem k historickému vývoji a rozvoji fungování daňových rájů je různí autoři definují odlišným způsobem a mezi daňové oázy řadí odlišné státy.

Daňovým rájem nejsou pouze země jako Bahamy nebo Kajmanské ostrovy, které si většina lidí pod tímto pojmem představí. Jsou jimi ve skutečnosti všechny oblasti, ve kterých nejsou zdaňovány určité aktivity nebo majetek či některé subjekty (Klein, 1998).

Jak uvádí Leservoisier (1996), je definicí daňových rájů stejný počet jako daňových rájů samotných. Definici nebyli schopni vymyslet ani uživatelé ani specialisté. Ve francouzské správě je však např. využíváno označení „země s privilegovaným daňovým režimem."

Podle Vybíhala (2010) se původně v souvislosti s daňovými ráji jednalo většinou o ostrovy nabízející nejrůznější druhy výhod, včetně daňových úlev investorům s cílem přilákat zahraniční kapitál. Každá země, která nabízí větší daňové úlevy pro investory, by mohla být pokládána za daňový ráj. S historickým vývojem postupně převládá snaha o dosažení daňových výhod nad prvotními motivy daňového plánování.

Daňovými ráji jsou ta území, jež svou legislativou dávají společnostem a fyzickým osobám možnost přesunout své daňové základy a vyhýbat se tak zdanění v zemi své současné či původní rezidence. Mohou být vymezena jako území s velmi nízkým či nulovým daňovým zatížením. (Láchová, 2007)

Podle Dvořáčka a Tylla (2010) nabízejí daňové ráje nejen nízké zdanění, ale také výhody ve formě odlišného právního prostředí. Pro společnosti to znamená nižší úroveň administrativního a finančního zatížení v průběhu zakládání a řízení společností, nižší regulaci určitých podnikatelských činností či rychlost založení společností s možností volby odlišné právní formy, kterou domovský stát neumožňuje.

Shaxson (2011) charakterizuje daňový ráj jako místo, které se snaží získat peníze tím, že nabízí politicky stabilní zařízení, která pomáhají lidem či společnostem obejít pravidla, zákony a předpisy jejich domácích jurisdikcí.

Daňové ráje jsou jurisdikce či území, které úmyslně přijaly právní a daňové rámce umožňující vyhýbání se placení daní v místě, kde je ekonomická aktivita skutečně vytvořena (European commission L).

Škodlivé daňové systémy, vyskytující se ve členských zemích OECD, mohou být charakterizovány podle těchto faktorů:

- velmi nízká ba dokonce nulová efektivní sazba daně,
- nedostatečná transparentnost daňové soustavy,
- nedostatečná efektivnost výměny informací,
- „ring fencing" – stav, kdy je režimem explicitně či implicitně vyjímáno rezidentů z možnosti poskytování výhod nebo je na domácím trhu zakázáno působit společnostem, které využívají daňových výhod,
- postoj ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, osvobození příjmů se zdroji v zahraničí od daně v zemi poplatníkova rezidenství a další.

S ohledem na výše uvedené faktory bylo jako škodlivý daňový ráj identifikováno 35 zemí a dalších 47 států bylo prohlášeno za případné škodlivé preferenční daňové soustavy (Nerudová 2014).

Onshore, offshore

Pojmy onshore a offshore jsou často využívané obecně v souvislosti s daňovými ráji bez jejich přesného vymezení a rozlišení termínů.

- Velké státy s vysokým zdaněním, tzv. „onshore", které vyčleňují specifické oblasti či druhy ekonomické aktivity v zájmu jejich rozvoje, pro které je umožněno získat daňové výhody jako daňové prázdniny, daňové úlevy nebo daňovou výjimku. Jedná se např. o Irsko, Holandsko a Řecko (Klein, 1998). Onshore company je společnost, která za přesně stanovených podmínek těchto daňových výhod využívá (Dvořáček, Tyll, 2010).
- Malé státy či závislá území (ostrovní jako např. Bahamy či území v blízkosti velkých bohatých států – Monako), které nezdaňují příjmy ani majetek svých občanů. Prostředky zabezpečující chod administrativy jsou získávány jiným způsobem, většinou za pomoci turismu. Tato skupina se nazývá „offshore" (Klein, 1998). Offshore finanční centra jsou místa, která nabízejí investorům kromě specifického daňového režimu také příznivé podmínky k rozvoji podnikání jako např. spolehlivý bankovní systém. (Dvořáček, Tyll, 2010). Vybíhal a Nerudová (2005) definují v rámci offshore center některé druhy subjektů a forem podnikání následovně:
    - offshore společnosti;
    - partnership;
    - trusty;
    - nadace;
    - hybridní společnosti.

Offshore společnosti

Lze říci, že offshore společnosti jsou nejfrekventovanějšími subjekty zakládané dle speciálních zákonů, jejich hlavní výhodou je skutečnost, že jsou osvobozeny od placení daně z příjmů nebo platí daň při velmi nízkém daňovém zatížení. Rozlišujeme jejich tři kategorie:

c) společnosti založené dle speciálních zákonů (International Companies, International Business Companies – daňové výhody);
d) společnosti založené podle všeobecného zákona o společnostech (nonrezidentní);
e) daňově osvobozené společnosti (Vybíhal a Nerudová 2005).

Offshore společnosti je umožněno obchodovat se všemi zeměmi světa kromě státu, ve kterém byly založeny (Dvořáček, Tyll, 2010).

Partnership

Společenství dvou či více osob spojující jak své finanční zdroje, tak profesní kvalifikaci jednotlivých společníků. Cílem je společným podnikáním dosáhnout zisku, který je dle vzájemné dohody rozdělen. Může být využito zejména daňovými poradci, auditory či advokáty. Rozlišují se dva druhy a to *General partnership* (rovnocenné postavení společníků) a *Limited partnership* (ručení za závazky alespoň jedním společníkem neomezeně).

Trusty

Forma podnikaní, ve které prospěch z majetku vlastněného jednou stranou (správce trustu) plyne druhé straně (beneficientovi). Jedná se o výhodný nástroj pro ochranu rodinného majetku.

Nadace

Nadace se zpravidla zakládá za předem určeným nekomerčním účelem s povinností registrace. Její majetek je složen z vkladů zakladatelů (Vybíhal a Nerudová 2005).

Rozdělení daňových rájů

Podle rozdělení Shaxsona (2011), je na světě možné nalézt na 60 zemí kvalifikovaných jako daňové ráje, jež lze rozdělit do čtyř skupin:

a) kontinentální Evropské ráje;
b) bývalé britské kolonie;
c) státy soustředěné okolo Spojených států;
d) ostatní.

Kontinentální Evropské ráje

Daňové ráje se v Evropě začaly vyskytovat již během první světové války, kdy vlády zvyšovaly daňovou zátěž pro pokrytí válečných nákladů. *Lucembursko* se specializuje na offshore společnosti již od roku 1929. *Švýcarsko* se mezi daňové

oázy zařadilo v roce 1934, kdy přijalo zákon o postihu porušení bankovního tajemství. Je nezbytné zmínit také evropské destinace jako *Nizozemsko, Rakousko a Belgii.* Za zmínku stojí také evropské mikro státy *Monako, Andorra* či portugalský ostrov *Madeira*.

Bývalé britské kolonie

Druhá skupina, čítající zhruba polovinu všech světových daňových rájů, je největší. *Londýn*, který je hlavním městem Velké Británie, je centrem nejdůležitější části globálního offshore systému. Městská offshore síť je složena ze tří hlavních vrstev. Střed představuje tři závislá území britské koruny a to blízké ostrovy *Jersey, Guernsey* a *Ostrov Man*. Druhá vrstva zahrnuje 14 britských zámořských území, poslední přežívající základny britské říše. Jedná se o *Kajmanské ostrovy, Bermudy, Britské Panamské ostrovy* a *Gibraltar*. Vnější prstenec se skládá z mnohem rozmanitějšího spektra rájů jako *Hong Kong* či *Bahamy*, které jsou mimo britskou přímou kontrolu, mají však přesto silné historické odkazy a hluboké současné spojení s hlavním městem Velké Británie. Je odhadováno, že tato třívrstvá struktura seskupuje více než třetinu všech bankovních aktiv na světě. Pokud k tomuto odhadu přidáme i Londýn, dostáváme se až téměř k polovině.

Státy soustředěné okolo Spojených států

Spojené státy představují třetí velkou skupinu daňových rájů. V 60. a 70. letech měla americká vláda velmi nepřátelský postoj k offshore podnikání, evropským daňovým rájům a Britské offshore síti. Pak však nastal globální rozmach, zejména kvůli válce ve Vietnamu, kdy Spojené státy začaly vědomě přijímat vlastní offshore charakteristiky. V současné době se zde dějí dvě skutečnosti. Jedná se o tok finančních prostředků mimo Spojené státy do jiných daňových rájů a pohyb kapitálu v opačném směru zpět do země.

Americký systém je také složen ze tří vrstev. Na *federální úrovni* Spojené státy nabízejí spoustu osvobození od daně a zákonů, jejichž cílem je přilákat zahraniční kapitál. Druhá vrstva je tvořena jednotlivými státy USA jako např. *Florida* využívaná elitou latinské Ameriky či *Wyoming, Delaware* a *Nevada* specializující se na formy téměř neregulovaného firemního tajemství. Třetí vrstva se skládá ze zámořní satelitní sítě – *Americké Panenské ostrovy* či *Marshallovy ostrovy*.

Ostatní

Čtvrtou skupinou jsou země nezařazené do předchozích tří skupin jako například Somálsko nebo Uruguay.

Motivy využití daňových rájů

Dvořáček a Tyll (2010) charakterizují motivy podnikatelů pro využití daňových rájů následovně:

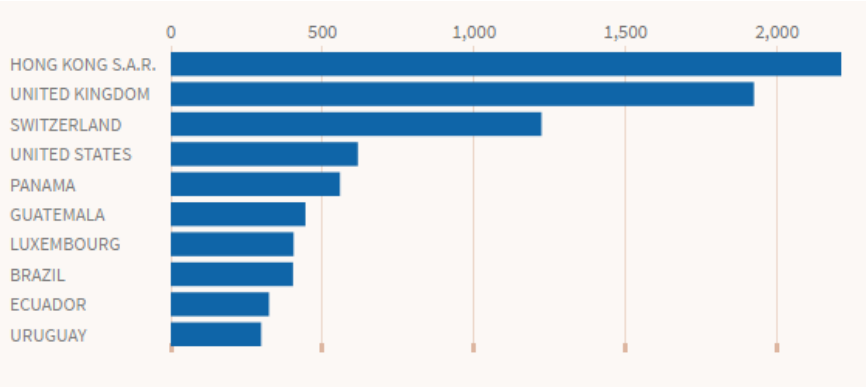
- *bez daňové motivace* – operace uskutečněné v daňovém ráji nemají žádný vliv na daňovou povinnost v domácím státě;
- *s daňovou motivací* – operace uskutečňované v daňovém ráji mají efekt na domácí ekonomiku;
- *mezinárodní daňová strategie* – vyhledává a využívá legislativní a administrativní mezery daňového systému;
- *daňový podvod* – jedná se o čin, kterým daňový poplatník projevuje snahu vyhnout se své daňové povinnosti;
- *utajení vlastnické struktury společnosti*;
- *bezpečné uložení peněz mimo území ČR;*
- *investiční příležitosti na světových trzích*.

Panama Papers

V souvislosti s daňovými ráji musí zaznít kauza poslední doby - Panama Papers, která ještě více rozvířila dění okolo daňových rájů, praní špinavých peněz a daňových úniků.

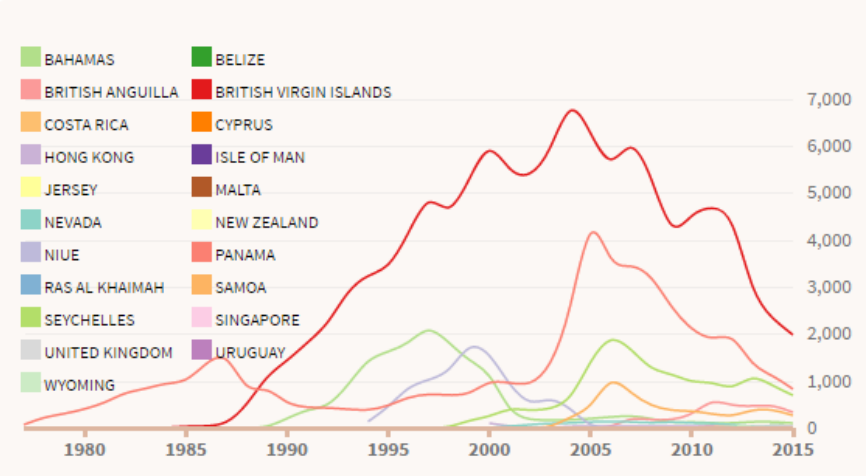
Panama Papers odhaluje interní operace přední světové společnosti Mossack Fonseca zabývající se inkorporací offshore společností, sídlící v Panamě – odtud jméno kauzy. Soubory, které unikly, obsahují 2,6 terabytů dat a představují více než 11,5 milionů interních souborů, zahrnujících téměř 40 let působení společnosti v letech 1977 až 2015. Data ukazují spolupráci Mossack Fonseca s více než 14 tisíci advokátními kancelářemi, bankami a prostředníky zakládajících společnosti, nadace a fondy pro své zákazníky (ICIJ A, 2016). Obrázek č. 2 naznačuje 10 nejvyužívanějších jurisdikcí pro operace prostředníků.

Obr. 2: Top 10 countries where intermediaries operate. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016*

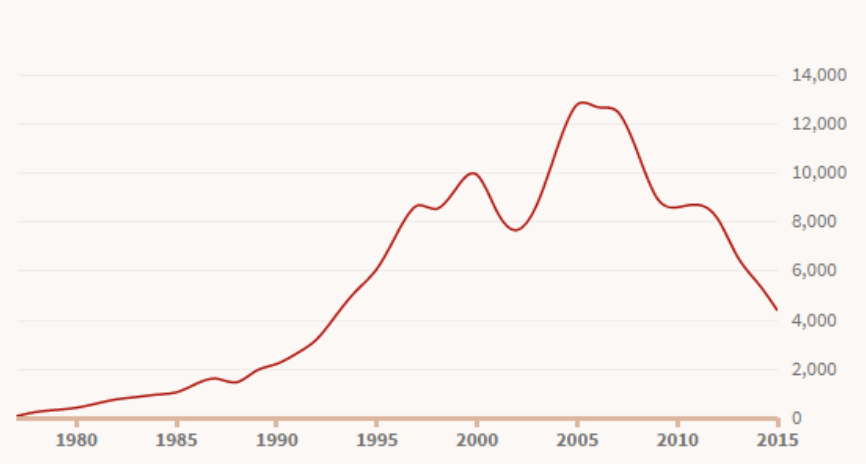


Společnost Mossack Fonseca figuruje ve více než 210 tisících podniků ve 21 daňových rájích od Panamy až po Hong Kong (Obr. 3). Časové rozložení vzniku offshore společností v čase znázorňuje obrázek č. 4.

Obr. 3: From the Caribbean to the Pacific: tax havens used by Mossack Fonseca. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016*

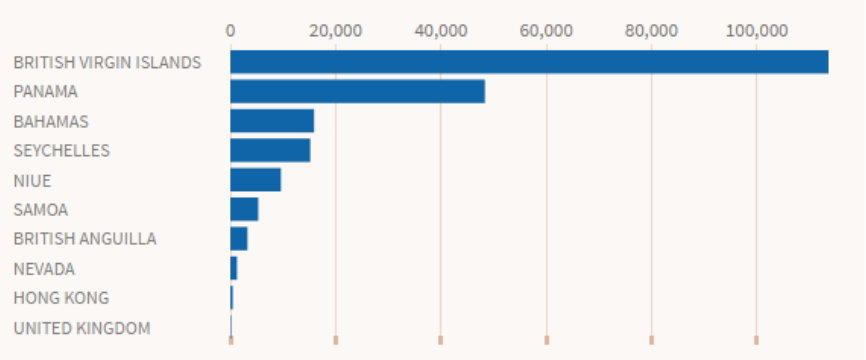


Obr. 4: Offshore companies incorporated since 1977. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016*



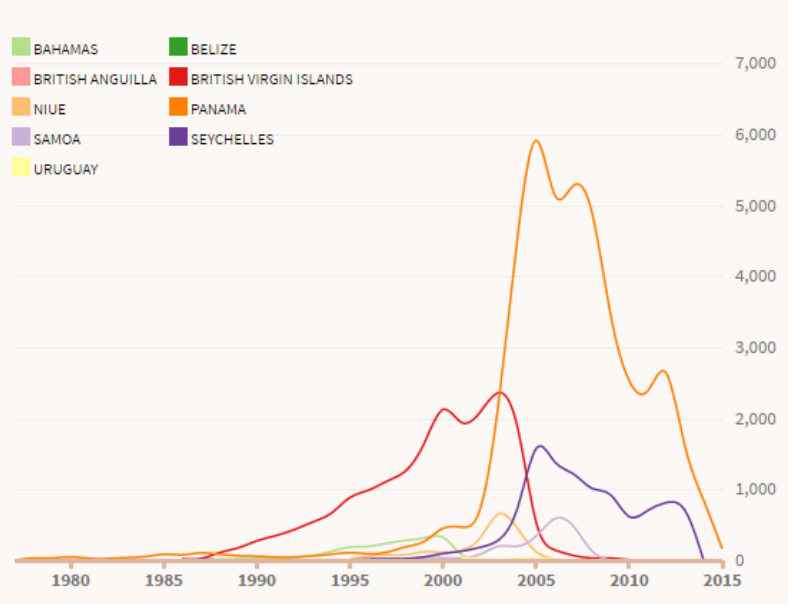
Více než 113 tisích offshore společností bylo založeno na Britských Panenských ostrovech, druhou nejčastěji využívanou jurisdikcí pak byla Panama. Deset nejvíce využívaných jurisdikcí znázorňuje obrázek 5.

Obr. 5: The 10 most popular tax havens in the Panama Papers. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016*



Významné změny v legislativě způsobují výrazné výkyvy na offshore trhu. Britské Panenské ostrovy v roce 2005 zrušily akcie na doručitele, Mossack Fonseca proto přesunul klienty vlastníci tento typ akcií do Panamy. Na vývoj vlastnictví akcií na doručitele poukazuje obrázek 6.

Obr. 6: The hunt for bearer shares. Zdroj: ICIJ, *Panama Papers in numbers, 2016*



Odhalení Panama Papers započalo nejméně 150 vyšetřování a auditů ohlášených v 79 zemích po celém světě. Vlády prověřují více než 6,5 tisíce společností a daňových poplatníků, od kterých by měly odhadem získat nazpět z dosud nezaplacených daní přinejmenším 110 milionů USD (ICIJ E, 2016).

V únoru 2017 byli zakládající partneři Ramón Fonseca a Jürgen Mosack zatčeni Panamskou policií. Zakladatelé jsou vyšetřováni z údajné role jejich advokátní kanceláře v napomáhání jednotlivcům, zapojených do kauzy úplatkářství v řádu několika milionů dolarů a využití offshore společností pro praní špinavých peněz (ICIJ C, 2017).

Lux Leaks

Lux Leaks představují tajné daňové dohody schválené lucemburskými orgány, které poskytly daňové úlevy více než 350 společnostem po celém světě. V Lucembursku jsou tyto soukromé obchody legální. Dokumenty obsahují žádosti účetních společností, zastupujících korporátní klientelu, o daňová stanoviska lucemburských orgánů. Soubory zahrnují data za období od roku 2003 – 2011 (ICIJ B, 2014).

Do kauzy jsou zapojeny také velmi známé nadnárodní společnosti jako IKEA, FedEx či Pepsi. Společnosti přesouvaly stovky miliard dolarů do Lucemburska, aby ušetřily miliardy dolarů na daních. Tyto společnosti za pomoci složitých účetních a právních schémat přesouvaly své zisky z jurisdikcí s vysokým zdaněním do Lucemburska, čímž si vytvářely velké daňové úspory (ICIJ D, 2014).

3.7 Aktuální iniciativy v oblasti daní

Daňové správy reagují na měnící se ekonomické prostředí a tlak médií. Existuje řada mezinárodních i národních iniciativ s hlavním společným cílem: zvýšit výběr daní tam, kde se to (státům) jeví jako ekonomicky odůvodnitelné/spravedlivé. V roce 2008, kdy probíhala ekonomická krize, začala jednání a diskuse nad skutečností daňových úniků a přesunu zisků do daňových rájů, která došla k jednoznačnému závěru – společnost musí jednat a bojovat s těmito daňovými přesuny, jelikož je stávající situace neudržitelná.

3.7.1 OECD

Počátky OECD sahají až do roku 1960, kdy se 18 evropských zemí, Spojené státy Americké a Kanada spojili a vytvořili organizaci určenou pro ekonomický rozvoj. V současnosti má OECD 35 členů od Severní Ameriky až po asijsko-pacifické oblasti, od nejvyspělejších zemí světa až po rozvíjející se země jako Chile či Turecko. Společným cílem je budování silnějšího a spravedlivějšího světa (OECD C, 2016).

Posláním OECD je podpora politik, které zlepšují hospodářský a společenský blahobyt lidí po celém světě. OECD přináší své zkušenosti, aby pomohla vládám porozumět hnacím silám hospodářských, společenských a environmentálních změn, aby podporovala udržitelný a vyvážený růst. Představitelé OECD se setkávají, aby porovnali, vyměňovali své politické zkušenosti, identifikovali osvědčené postupy a přijímali nejrůznější rozhodnutí a doporučení (OECD C, 2016).

OECD se soustředí na tři základní pilíře v oblasti daní:

- zavedení konzistentnosti v národních pravidlech, které ovlivňují přeshraniční aktivity,
- posílení požadavků na ekonomickou podstatu ve stávajících mezinárodních standardech s cílem zajistit zdanění v místě ekonomické činnosti a tvorby hodnot,
- zlepšení **transparentnosti** a **právní jistoty** pro firmy i vlády.

S ohledem na tyto základní cíle a poslání OECD vyvíjí činnosti proti přesunům zisků do preferenčních režimů a daňovým únikům.

Daňová transparentnost

OECD vytvořila nový celosvětový standard v podobě automatické výměny informací. Necelých 100 jurisdikcí se zavázalo uplatňovat tento nový standard nejpozději od roku 2018. Členské státy EU budou tento standard uplatňovat již od roku 2017 (Evropská komise B).

Posílení daňové správy – Fórum o správě daní a poplatků (The Forum on Tax Administration – FTA)

FTA bylo založeno v roce 2002 a v současné době sdružuje daňové komisaře ze 46 zemí OECD a mimo OECD. Prostřednictví FTA mohou správci daně identifikovat, diskutovat a ovlivňovat globální trendy a rozvíjet nové nápady pro zlepšení daňové správy po celém světě (OECD D).

BEPS - Akční plán k erozi základu daně a převodu zisků

BEPS se dotýká těch strategií daňového plánování, které využívá mezer a nesouladu daňových pravidel umožňujících umělý přesun zisků do míst s nízkým či žádným zdaněním (OECD A). OECD uznává, že mezinárodní daňové předpisy, založené na předpisech vyvinutých před sto lety, vyžadují významnou aktualizaci pro zajištění nepřesouvání zisků z místa jejich vzniku (OECD D).

Podle Nerudové (2014) se společnostem otvírají další možnosti minimalizace jejich daňového zatížení. To vše v závislosti na růstu propojenosti světových ekonomik, nadnárodních korporací a s rozvojem digitální ekonomiky. V souvislosti s těmito faktory se OECD začala více zajímat o revizi mezinárodních aspektů zdanění a v roce 2013 bylo deklarací o erozi daňových základů a převodů zisků uloženo OECD, aby předložila návrhy na vylepšení pravidel pro transferové ceny, instrumenty neutralizující efekty plynoucí z užívání hybridních entit, nová řešení pro zdaňování digitálního zboží a služeb, efektivnější pravidla pro zabránění daňovým únikům, pravidla pro nízkou kapitalizaci a řešení efektivnější kontroly škodlivých daňových režimů. OECD předložilo svůj akční plán identifikující 15 specifických akcí, jež je potřeba učinit, aby měly státy nástroje a možnost bojovat proti výše uvedeným skutečnostem. Všem akcím byl přidělen termín pro splnění. Tyto akce jsou následující:

1. daňové výzvy v oboru digitální ekonomie (září 2014),
2. neutralizace efektů ze zapojování hybridních entit či nástrojů do svých struktur (září 2014),
3. zesílení CFC pravidel (září 2015),
4. zamezení erozi základů daně za pomoci odpočtů a jiných finančních plateb (září 2015),
5. zdokonalení vyžadování a transparentnosti ekonomické přítomnosti v preferenčních jurisdikcích – boj proti škodlivým daňovým úkonům (prosinec 2015),
6. zabránění zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění (září 2014),
7. zabránit obcházení vytvoření stálé provozovny (září 2015),
8. zamezit nesprávnému ocenění pohybů nehmotného majetku v rámci členů mezinárodní skupiny (září 2015),
9. zajištění způsobu tvorby transferových cen proti ovlivnění nevhodnou alokací rizik a kapitálu v rámci skupiny (září 2015),
10. stanovit pravidla ocenění transakcí uvnitř skupiny (září 2015),
11. nastolení pravidel pro sběr dat o přijatých opatřeních BEPS (září 2015),

12. transparentní náhled do struktur a uspořádání jako výsledku agresivních daňových opatření (září 2015),
13. překlasifikace dokumentace převodních cen (září 2014),
14. nastavení efektivního mechanismu řešení světových daňových sporů (září 2015),
15. vývoj mnohostranného nástroje pro implementaci opatření v rámci BEPS (prosinec 2015).

Balíček BEPS zahrnuje komplexní soubor opatření, ke kterému se zavázaly země OECD. Tato opatření pokrývají minimální standardy stávajících norem, společné přístupy usnadňující sbližování vnitrostátních postupů a poradenství na základě osvědčených postupů. Po zavedení opatření existují očekávání v obnovu zdanění v řadě případů, ve kterých by se příjem jinak nezdaňoval. V návaznosti na použitou strukturu plánování budou vyvinutá opatření zajišťovat zdanění příjmu alespoň jednou a ne více než jednou (OECD B, 2016).

AKCE 1 – Řešení daňových problémů digitální ekonomiky

Digitální ekonomika je výsledkem transformačního procesu spojeného s informačními a komunikačními technologiemi. Transformace se týká všech sektorů hospodářství. Přehled uvádí podrobnou analýzu digitálního hospodářství, jeho klíčových vlastností a obchodních modelů. Digitální ekonomika nevytváří jedinečné problémy BEPS, její funkce však mohou zhoršit problémy stávající, které byly vzaty v potaz při definici stálé provozovny, převodních cen a pravidel CFC. Tato opatření by po svém zavedení měla řešit BEPS problémy v prostředí digitální ekonomiky.

Digitální doba ovlivňuje také DPH, které by mělo být odvedeno ve státě spotřeby. Zpráva nastiňuje problémy s výběrem DPH u přeshraničních transakcí. Na základě doporučení by se mělo DPH z těchto transakcí shromažďovat v zemi sídla odběratele a poskytuje mechanismy pro efektivní provedení.

Změny vyvolané přechodem na digitální ekonomiku však přinesou další systémové problémy, především pro schopnost současného mezinárodního rámce v zajištění zdaňování zisků v místě hospodářské činnosti a vytváření hodnoty.

AKCE 2 – Neutralizace efektů ze zapojování hybridních entit či nástrojů do svých struktur

Hybridní entity představují přeshraniční mechanismy využívající rozdílů v daňovém zacházení s finančními nástroji, převody subjektů a majetku pro dosažení dvojího nezdanění. Jako typický příklad hybridního finančního nástroje je uváděna situace, kdy dluh v jedné zemi představuje vlastní kapitál v zemi druhé. V rámci tohoto nástroje je tedy platba od daně odčitatelná a v zemi přijetí od daně z dividend osvobozená.

Opatření se s hybridy vypořádává eliminací daňového prospěchu z nich vycházejícího. Vnitrostátní daňové předpisy a smlouvy by měly být upraveny tak, aby tento daňový prospěch neposkytovaly.

AKCE 3 – Posílení pravidel pro CFC

Pravidla pro společnosti ovládané ze zahraničí jsou pravidla reagující na riziko přesunu zisku poplatníků majících podíl v zahraničí do jurisdikce s nízkým zdaněním a vyhnout se tak zdanění. CFC pravidla umožňují jurisdikcím zdanit příjmy plynoucí zahraničním podnikům bez čekání na samotné rozdělení příjmů.

V rámci skupiny mohou být vytvářeny pobočky v zemích s nižším zdaněním nerezidentů, kam jsou pak přesouvány zisky. CFC pravidla mohou zajistit zdanění příjmů, které by jinak zůstaly nezdaněny. Současná pravidla CFC však nemusí zachytit všechny druhy příjmů, které vzbuzují obavy BEPS. Ve zprávě jsou uvedeny základní kroky nezbytné pro efektivní CFC pravidla, politické cíle se však vzhledem k jednotlivým daňovým systémům liší a nejsou stanoveny minimální standardy.

AKCE 4 - Zamezení erozi základů daně za pomoci odpočtů a jiných finančních plateb

Využívání třetích osob a úroků mezi spřízněnými osobami jsou jednou z nejjednodušších forem přesunu zisku v rámci mezinárodního daňového plánování. Obchodní skupiny mohou násobit úroveň svého dluhu prostřednictvím financování v rámci skupiny a tím vytvářet odpočty úroků, které jsou významně vyšší než úrokové náklady třetích osob. Dluh může být využit také k financování a vytvoření zisku od daně osvobozeného.

Tato koncepce zahrnuje pravidlo pevného poměru umožňující účetní jednotce odečíst čisté úrokové náklady až do výše referenčního čistého úroku/EBITDA poměru (v rozmezí 10 – 30 %) a pravidlo volitelného skupinového poměru, které umožňuje účetní jednotce odečíst čisté nákladové úroky až do výše skupinového čistého úroku/EBITDA poměru, které je vyšší než pevný referenční poměr.

Byl dohodnut společný přístup vůči uznatelnosti úroků s cílem usnadnit sbližování vnitrostátních daňových praktik, což umožňuje další úvahy o opatření jako budoucím minimálním standardu. Postupy mohou být doplněny dalšími obecnými či cílenými pravidly pro omezování úroků a to buď adresováním BEPS rizik, kterým čelíme, či dosažením širších cílů daňové politiky.

AKCE 5 - Zdokonalení vyžadování a transparentnosti ekonomické přítomnosti v preferenčních jurisdikcích – boj proti škodlivým daňovým úkonům

Projekt BEPS zahrnuje novelizaci práce na téma škodlivých daňových praktik se zaměřením na nutnost podstatné aktivity preferenčních režimů a zlepšení transparentnosti včetně povinné výměny informací o některých daňových rozhodnutích. EK se účastnila všech jednání a přijala stejné přístupy, pokud jde o aktivity v preferenčních režimech.

Nedostatek transparentnosti chodu preferenčních režimů způsobuje problémy s přijetím obranných opatření ostatním zemím. Zpráva o pokroku z roku 2014 obsahovala schválený rámec povinné výměny informací o rozhodnutí týkající se preferenčních režimů. Rámec stanovený v závěrečné zprávě z roku 2015 obsahuje veškeré rozsudky, které by mohly vést k obavám BEPS při neexistenci povinné výměny informací.

AKCE 6 - Zabránění zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění

Obchodování se smlouvami se obecně vztahuje na opatření, jimiž se osoba – nerezident obou států, které uzavřely SZDZ, pokouší získat výhody, které smlouva přináší svým rezidentům. Tyto strategie jsou často prováděny vytvořením společností na území států s žádoucími SZDZ, ve kterých jsou často pouze umístěny poštovní schránky fiktivních společností, jelikož se jedná o fiktivní společnosti existující pouze na papíře. Tato skutečnost lze řešit pomocí změn bilaterálních SZDZ v souladu s minimální normou schválenou v rámci BEPS projektu.

Minimální standard vyžaduje:

1) Smlouva ve svém názvu a preambuli obsahuje jasné prohlášení, že státy uzavírající SZDZ mají v úmyslu zabránit vytváření příležitostí pro nezdanění či snížení daní prostřednictvím daňových úniků.
2) Státy do SZDZ implementují kombinaci pravidla LOB (omezení výhod) a PPT (test hlavního účelu).

AKCE 7 – Zabránit obcházení vzniku stálé provozovny

Změny zacílily na techniky umožňující vyhýbání se vytvoření stálé provozovny (např. nahrazením distributorů s komisionářskou smlouvou). Řeší se také strategie založené na konkrétních výjimkách vyplývajících ze článku 5 (4) vzorové SZDZ OECD omezením výjimek pro přípravné či vedlejší činnosti a adresováním rozdělení obchodních aktivit mezi podniky úzce souvisejícími. Navrhované změny si vyžádají úpravu stávajících smluv.

AKCE 8-10 – Zajištění souladu převodních cen nehmotných aktiv s tržní cenovou tvorbou

Princip tržního odstupu se osvědčil jako vyvážený a praktický standard využívaný daňovými správami i daňovými poplatníky k vyhodnocení transferových cen mezi spojenými osobami a k zabránění dvojímu zdanění. Nicméně je prokázáno, že je stávajícími pokyny manipulováno. Je potřeba se zaměřit na klíčové oblasti:

1) Transakce týkající se nehmotných aktiv, jelikož alokace zisků z hodnotných aktiv přispívá k BEPS.
2) Smluvní rozdělení rizik a výsledného zisku na tato rizika, které nemusí korespondovat se skutečností.
3) Úroveň návratnosti finančních prostředků poskytnutých kapitálově bohatým nadnárodním členem skupiny, pokud výnosy neodpovídají úrovni činnosti uskutečňované financováním společnosti.
4) Znovu popsání transakcí, které nejsou obchodně racionální.
5) Servisní poplatky a komoditní transakce.

AKCE 11 - Stanovení metodiky pro sběr dat o přijatých opatřeních BEPS

Přestože je měření ekonomických dopadů BEPS náročné vzhledem ke složitosti BEPS a existujícímu datovému omezení, existuje stále rostoucí množství důkazů o přítomnosti BEPS a jeho účinků. Je odhadováno, že roční ztráty příjmů

kvůli BEPS jsou v rozmezí 100 – 240 miliard USD (2014), které představují 4–10 % globálních příjmů z DPPO.

Šest indikátorů poskytuje nepřímé měření BEPS, byly navrženy pro sledování změn v BEPS v čase a v budoucnu sledovaly účinnost opatření BEPS přijaté jednotlivými zeměmi. Ukazatele znázorňují propast mezi finanční a reálnou ekonomickou činností, rozdíly v daňových sazbách mezi nadnárodními a srovnatelnými společnostmi a přesun zisku pomocí nehmotných aktiv a úroků.

AKCE 12 – Požadavek na zveřejnění mechanismů agresivního daňového plánování poplatníků

Povinný režim zveřejňování vyžaduje, aby daňoví poplatníci předem sdělili daňové správě využívání systémů vykazujících určité znaky agresivního daňového plánování. Toto opatření umožňuje daňovým správám včasné informování o agresivním daňovém plánování a uživatelům těchto systémů dřívější protiakci. Zpráva předkládá řadu možností, které umožňují zemím navrhnout režim, který vyhovuje jejich individuální potřebě pro získání včasných informací o programech agresivního daňového plánování.

AKCE 13 – Přehodnocení dokumentace k převodním cenám

Pokyny pro dokumentaci k převodním cenám požadují od nadnárodních společností poskytnutí informací o jejich globálních obchodních operacích a politice převodních cen v tzv. „master file“ (MF) dostupných všem relevantním daňovým správám. Je také vyžadováno, aby v případě velkého množství transakcí byla daňovým správám poskytnuta „local file“ (LF), identifikující jednotlivé transakce spřízněných osob, částky transakcí a analýzu stanovení převodních cen.

Country-by-Country Reporting je nástroj umožňující daňovým správám provádět posouzení rizik transferových cen či vyhodnotit další rizika spojená s BEPS. Šablona pro CBCR vyžaduje, aby nadnárodní společnosti (MNE) poskytovaly souhrnné informace týkající se jejich celosvětového rozdělení příjmů a zaplacených daní, umístění ekonomické aktivity v rámci MNE, rozdělení subjektů v jurisdikcích a aktivity jednotlivých entit, a to každý rok za každou jurisdikci.

MNE dodají MF a LF napřímo místní daňové správě, CBCR by měl být podán v jurisdikci daňové rezidence mateřské společnosti a sdílen mezi státy v rámci automatické výměny informací.

AKCE 14 – Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů

Vzhledem k nutnosti zlepšení v této oblasti se země dohodly na určitých minimálních standardech a řadě osvědčených postupů ve vztahu k řešení sporů. Minimální standard zajistí, aby byly smluvní závazky týkající se procedury dosažení vzájemné dohody plně implementované a to v dobré víře a aby administrativní procesy prosazovaly prevenci a včasné řešení sporů souvisejících se smlouvami. Je identifikováno jedenáct osvědčených postupů.

Minimální standard pro řešení mezinárodních daňových sporů stanovuje zemím závazek vyřešit spory v rámci průměrného časové horizontu 24 měsíců.

Pomocí zhodnocení právního rámce daňových smluv a vnitrostátních regulací bude pravidelně monitorován pokrok zemí ke splnění tohoto cíle.

AKCE 15 – Vypracování multilaterálního nástroje pro implementaci opatření vytvořených v rámci BEPS

Cílem multilaterálního nástroje je zefektivnění a urychlení realizace opatření vyvinutých v rámci projektu BEPS. Děje se tak především změnou bilaterálních daňových smluv. Vývoj takového mechanismu není nezbytný pouze pro řešení BEPS, ale také pro trvalou udržitelnost systému pro zamezení dvojího zdanění.

V analýze uvedené ve zprávě bylo doplněna informace, že je multilaterální nástroj nejen proveditelný, ale také nezbytný. Ačkoli neexistuje precedens v mezinárodní daňové oblasti, existuje hned několik precedentů v rámci mezinárodního veřejného práva. Je tedy možné modifikovat daňové smlouvy prostřednictvím multilaterálního nástroje (OECD B, 2016).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Skutečnost, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění nezavádějí nové druhy daní, je jejich základní charakteristikou. Tyto smlouvy pouze mění či doplňují již existující ustanovení daňových soustav jednotlivých zemí. Hlavními cíli smluv o zamezení dvojího zdanění jsou:

- **zamezení dvojího zdanění a nezdanění**;
- **snížení či zamezení možnosti daňových úniků** (např. výměna informací);
- umožnění přímé spolupráce daňové správy smluvních států při řešení problémů;
- zajištění daňové nediskriminace;
- přispívání k podpoře kulturních, hospodářských a dalších vztahů;
- zajištění objektivního rozdělení výnosů mezi smluvními státy.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění je možno rozdělit dle hlediska oblastí, kterých se týkají na:

a) *omezené*, týkající se specifického druhu zdanění příjmů (v současnosti především zamezení dvojího zdanění v mezinárodní přepravě – silniční, letecké, námořní);
b) *komplexní*, týkající se všech druhů příjmů.

Na základě posouzení smluvních stran lze smlouvy o zamezení dvojího zdanění dělit na:

a) *bilaterální* – vystupují dvě smluvní strany, je nejčastějším typem smluv o zamezení dvojího zdanění, který je v praxi využíván;
b) *multilaterální* – více smluvních stran, méně obvyklé. (Nerudová, 2014)

Dle ustanovení článku 10 Ústavy mezinárodní smlouvy ratifikované se souhlasem Parlamentu, jsou součástí právního řádu. Jestliže mezinárodní smlouva stanoví něco odlišného než zákon, je využita mezinárodní smlouva. Zákon o daních z příjmů je podřazen mezinárodním smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Ústava je však těmto smlouvám nadřazená, jelikož je předpisem nejvyšší právní síly.

Pravidla říkají, že je nejdřív využito smluv o zamezení dvojího zdanění, teprve pokud smlouva situaci nedokáže řešit, je použit zákon o daních z příjmů (Vyškovská, 2010).

Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Dle Nerudové (2014) jsou v současnosti využívány dvě konvence pro uzavírání komplexních bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění, odlišující se zejména kritérii stanovujícími stát, který má právo příjem zdanit. Vychází se z modelu:

- OECD – tento model smluv využívají vyspělé země, jelikož je právo zdanit příjem ponecháno státu, ve kterém je poplatník rezidentem;
- OSN – model uzavíraný s rozvojovými zeměmi, právo zdanění příjmu je ponecháno státu, ve kterém se zdroj příjmu poplatníka nachází;
- USA – model odlišující se konceptem rezidenství, které není vázáno na trvalé bydliště, ale je vázáno na státní občanství.

Vazba SZDZ a BEPS

OECD se v současné době zaměřuje především na **nezdanění** a **zamezení možnosti daňových úniků** vyplývající ze SZDZ. Akce v rámci projektu BEPS proto mají dopad také na úpravy SZDZ jako např.:

- odstranění/omezení metody vynětí;
- výslovná zmínka o zneužití v preambuli, PPT, LOB;
- minimální doba držby pro získání výhodnější sazby u dividend a zcizení majetku;
- MLI, atd. (OECD B, 2016).

Výměna informací mezi smluvními státy

Dle Rylové (2009) SZDZ nejsou schopny „držet krok“ s neustále se měnícími daňovými zákony smluvních států, aby bylo zajištěno zdanění veškerých příjmů. Důsledkem může být únik části či celého zisku před zdaněním. Za pomoci SZDZ projevují smluvní státy snahu předcházení ekonomickému a právnímu dvojímu zdanění i *zajištění zachycení veškerého zisku* daňovou sítí jedné či druhé smluvní země. Mezi nástroje sloužící k zabezpečení zdanění veškerého zisku je vzájemná výměna informací.

Tax Information Exchange Agreements (TIEAs – Dohody o výměně daňových informací)

Pracovní skupina Globálního fóra (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes) OECD pracující na systému efektivní výměny informací vyvinula TIEA pro řešení škodlivých daňových praktik, která reprezentuje standard efektivní informační výměny pro účely iniciativy OECD. Smyslem této dohody je podpora mezinárodní spolupráce v daňové oblasti pomocí výměny informací. V roce 2015 byl schválen také modelový Protokol k TIEA, který státům umožňuje rozšíření rozsahu stávajících TIEA, které pak mohou zahrnovat rovněž automatickou či spontánní výměnu informací (OECD E, 2016).

TIEA jsou uzavírány se státy kvalifikovanými jako daňové ráje, se kterými nejsou SZDZ uzavřeny. Tyto destinace smlouvy uzavírají, aby vyjádřily svou ochotu spolupracovat s jinými státy v oblasti daní (Akont, 2013).

3.7.2 Evropská Unie

Ke dni 1. 7. 2013 je Evropská unie tvořena 28 zeměmi a to: Belgií, Bulharskem, Českou republikou, Dánskem, Estonskem, Finskem, Francií, Chorvatskem, Irskem, Itálií, Kyprem, Lotyšskem, Litvou, Lucemburskem, Maďarskem, Maltou, Německem, Nizozemskem, Polskem, Portugalskem, Rakouskem, Rumunskem, Řeckem, Slovenskem, Slovinskem, Španělskem, Švédskem a Velkou Británií.

Součástí Evropské integrace je i různý stupeň snah o daňovou integraci, která se vyskytuje od prosté spolupráce při omezování daňových úniků a zamezení praní špinavých peněz za pomoci SZDZ až po daňovou harmonizaci. Již články jedné ze zakládajících smluv Evropských společenství se věnují tématu daňové mezistátní spolupráce. (Široký, 2013)

EU se snaží zajistit, aby byl daňový systém spravedlivý, jednoduchý a účinný pro stát, občany i podniky. Daňové zákony by neměly poskytovat nespravedlivou výhodu podnikům jednoho státu vůči podnikům jiné země. Daňová legislativa je stanovena na vnitrostátní úrovni členských států EU. Pokud daňové předpisy znevýhodňují zahraniční daňové poplatníky, existují právní předpisy EU, které tyto problémy řeší. Úzká spolupráce zemí EU je tedy nutná. Dohoda o odstranění nedostatků a zjednodušení daňových pravidel by měla přispět k zajištění volného pohybu kapitálu, zboží a služeb v celé EU. Vzhledem k tomu, že politická rozhodnutí jedné země mohou mít negativní dopad na sousední státy, se země EU dohodly na součinnosti při přípravách svých vnitrostátních hospodářských a rozpočtových plánů (Evropská komise A, 2015).

EK zřídila Generální ředitelství pro daně a celní unii (TAXUD). Prioritami TAXUD je pracovat na soudržné daňové strategii a dostatečně implementovat právní předpisy EU, aby se omezila narušení, která mohou vzniknout z interakce 28 daňových systémů členských států. Aktuálně TAXUD (a také členské státy) klade důraz především na boj proti daňovým únikům a podvodům, škodlivým daňovým praktikám a agresivnímu daňovému plánování. V tomto kontextu a v souladu s činnostmi G20 a OECD vyvíjí TAXUD aktivity pro vytvoření spravedlivých a účinných daňových systémů a na podporu lepší spolupráce mezi daňovými správami. Dalším důležitým úkolem je činnost související s modernizací a zjednodušením daňových pravidel, čímž se snižuje potenciální narušení hospodářské soutěže v rámci vnitřního trhu. V rámci Evropského semestru má TAXUD za úkol ekonomickou analýzu daňových politik členských států a připravit doporučení pro zlepšení pro každou jednotlivou zemi (European commission R, 2016).

Koexistence 28 daňových systémů může zapříčinit dvojí zdanění, ale také dvojí nezdanění a narušení hospodářské soutěže. Rozdíly v administrativních kapacitách členských států mohou znamenat riziko vzniku rozdílné implementace společných pravidel EU. EU se proto snaží zasahovat do daňových reforem tak, aby lépe zapadaly do vnitřního trhu a aby se minimalizovalo riziko přemístění ekonomických aktivit z daňových důvodů, bude více podporovat celoevropský růst, investice

a zaměstnanost. Celoevropský přístup je jedinou možností, jakou je možno se vyhnout řady jednotlivých odlišných přístupů, které mohou svou nekoordinovaností zapříčinit vznik nových právních nedostatků. Pokud bude přijata celoevropská perspektiva, mohou být navrženy daňové reformy prospěšné celé EU (European commission R 2016).

Evropský semestr, představený v roce 2010, umožňuje zemím EU koordinovat své hospodářské politiky v průběhu celého roku a řešit ekonomické výzvy, jimž EU čelí. Mezi cíle Evropského semestru patří zajištění zdravých veřejných financí, prevence nadměrné makroekonomické nerovnováhy, strukturální reformy vytvářející pracovní místa a růst, rostoucí investice. Každý rok bude EK provedena analýza plánů jednotlivých zemí pro státní rozpočet a strukturální reformy. Poté poskytne každé jednotlivé zemi doporučení pro činnosti na dalších 12-18 měsíců (European commission U).

Jednotlivé země EU jsou zodpovědné za výběr daní stejně tak jako za postih za neplacení daňové povinnosti. Daňové úniky a podvody však reprezentují velmi složitý problém přesahující hranice jednotlivých států. Právní předpisy EU a bilaterální daňové smlouvy zajistí spolupráci a výměnu informací mezi státy EU. Ke zvýšení boje proti daňovým únikům EK předložila v roce 2012 akční plán obsahující více než 30 plánovaných aktivit v této oblasti. Aktuálně probíhají iniciativy EU:

- platforma pro sledování postupu jednotlivých států v boji s agresivním daňovým plánováním a daňovými ráji,
- pravidla EU pro výměnu informací o příjmech rezidentů,
- pravidla vzájemné pomoci členských zemí při vymáhání daňových pohledávek,
- mechanismus rychlé reakce proti podvodům s DPH,
- výměna informací pro boj s DPH podvody (Evropská komise A, 2015).

Daňové úniky a podvody ovlivňují nás všechny. EU a její členské státy by měly pracovat v boji proti daňovým únikům společně nejen na lokální, ale i na mezinárodní úrovni (European commission V). Evropská komise odhaduje ztráty v důsledku daňových úniků až na 1 bilion EUR. Jak k daňovým únikům a podvodům dochází? Peněžní prostředky se ztrácí několika způsoby, zahrnujeme mezi ně:

- daňové úniky, které nezákonně připravují veřejné rozpočty o peníze,
- daňové ráje napomáhající daňovým podnikům uložením peněz, které často nebyly nahlášeny ani zdaněny,
- agresivní daňové plánování velkými korporacemi či jednotlivci, které zneužívají meze zákona s cílem minimalizovat placené daně (European commission D).

Důvodů pro boj proti daňovým podvodům a daňovým únikům je hned několik. Daňové úniky a podvody limitují schopnost členských států EU získat finanční prostředky a realizovat své hospodářské a sociální politiky. Tato situace by mohla zapříčinit škrty veřejných rozpočtů a zpomalení ekonomiky. Navíc jsou daňové podvody a daňové úniky již ze své podstaty nespravedlivé. Proč by měl jedinec

zaplatit více na daních či se vzdát určitých veřejných služeb kvůli někomu, kdo neplatí jejich spravedlivý podíl? Evropská integrace přináší mnoho výhod jak pro občany, tak pro podniky. Unie 28 států představuje při společném jednání silnou výhodu pro zastavení daňových podvodníků a navrátit tak obrovské sumy peněz, které EU legitimně náleží (European commission D).

Role a kompetence EU

Momentálně je výběr daní a boj proti daňovým únikům v kompetenci jednotlivých členů EU. Avšak v rámci globalizace EU poskytuje rámec a nabízí efektivní nástroje pro řešení přeshraničních daňových otázek.

EU umožňuje skrze IT a další prostředky spolupráci při výměně informací mezi jeho členskými státy pro všechny druhy daní, zejména pro zdanění příjmů z úspor a DPH. EU umožňuje spolupráci mezi daňovými orgány jednotlivých zemí různými způsoby. Bylo také založeno několik odborných skupin:

- Na úrovni Rady EU se jedná o *Kodex chování pro zdanění podniků skupiny*, ve kterém země EU posoudí vzájemné daňové režimy pro identifikaci škodlivých daňových opatření. Tato skupina si vynucuje angažovanost členských států zrušit stávající škodlivá opatření a upuštění od zavádění opatření nových.
- Skupina pro daňovou politiku, ve které osobní zástupci ministrů financí členských států EU diskutují o daňových otázkách jako například o dvojím zdanění či daňových únicích.
- Existuje několik skupin, které přivádějí EU, členské státy a zástupce podnikatelů, aby společně diskutovali o možnostech zlepšení fungování daňových režimů v praxi (European commission Q).

Státům EU je EK poskytován program Fiscalis 2020 pro správu jejich daňových systémů. V rámci programu jsou vytvářena fóra, na nichž lze sdílet osvědčené postupy (Evropská komise A, 2015).

Stávající právní a technické prostředí a nastavení je zapotřebí v budoucnosti posílit. EU pokračuje v procesu monitorování a zlepšování své práce v potírání daňových úniků a podvodů. V roce 2012 EK přijala Akční plán, ve kterém je stanoveno přes 30 opatření k boji proti daňovým únikům a podvodům v současnosti i budoucnosti. Zahrnuje konkrétní kroky pomáhající chránit daňové příjmy členských států proti agresivnímu daňovému plánování, daňovým rájům a nekalé soutěži. Nyní je pro členské státy prioritou, aby učinily nezbytná opatření pro zlepšení svých daňových legislativ, aby plně využily stávající nástroje a aby se podle potřeby dohodly na nových předpisech a nástrojích (European commission Q).

Činnost EU

V případě daňových úniků a podvodů se jedná o velmi složité otázky, které představují výzvy v globálním měřítku. I přes to, že jsou vnitrostátní opatření velmi důležitá, nikdy se jim nepodaří obstát samostatně. To je důvodem potřeby společné spolupráce EU a jejích členských států s použitím běžných nástrojů, systémů a výměnou důležitých zkušeností. Přeshraniční spolupráce proto stále zůstává zásadní pro dosažení výsledků.

Obnova nezaplacených daní

Efektivnost výběru daní je základem účinného a spravedlivého daňového systému. Nezaplacené daně vedou k rozpočtovým problémům členských států a riziku nadměrného daňového zatížení poctivých daňových poplatníků, kteří řádně plní své daňové závazky. Podvodníci se snaží uniknout své daňové povinnosti, přičemž využívají skutečnosti, že daňoví úředníci nejsou schopni vymáhat daně mimo hranice státu. Proto systém umožňující daňovým orgánům jedné země EU požádat o pomoc jiný členský stát pro získání přístupu ke svým pohledávkám je základním nástrojem pro boj s daňovými podvody.

Výměna informací pro vyměřování daní

Pomocí intenzivnější spolupráce rozšířením a prohloubením druhů informací vyměňovaných automaticky či na základě žádosti správy daní EU bude znesnadňovat daňovým podvodníkům jejich neodhalení. Navíc od 1. ledna 2013 již daňové správy nejsou schopny uvést bankovní tajemství jako důvod pro neposkytnutí informací jiné daňové správě. Systémy výměny informací se týkají všech druhů daní.

Daňová identifikační čísla poplatníků

Správné určení daňového poplatníka je základním prvkem pro boj s daňovými úniky a podvody. Nový webový portál umožňuje daňovým úředníkům a podnikům, které jsou zapojené do přeshraničních obchodů, kontrolovat strukturu identifikačních čísel poplatníků, která jsou jedinečná a nezaměnitelná (Tax Identification numers – TINs). Konkrétně se jedná o daňová identifikační čísla přidělovaná svým poplatníkům jednotlivými členskými státy. Portál rovněž poskytuje užitečné ukázky úředních identifikačních dokumentů obsahujících DIČ.

Kód evropského daňového poplatníka

Zlepšování vztahů daňových úředníků a poplatníků a zvýšení transparentnosti daňových předpisů může výrazně napomoci ke snížení motivace k daňovým podvodům a únikům. V EK probíhají konzultace o vzniku celoevropského kódu evropského daňového poplatníka. Čerpá ze stávajících zkušeností evropských zemí k vypracování plánu vztahu daňový poplatník – daňový úředník.

Organizace občanské společnosti proti vyhýbání se daňovým povinnostem, daňovým únikům a daňovým podvodům

Evropská občanská společnost významně přispívá k boji proti daňovým podvodům. Proto EK pracuje na jejím širším zapojení do kampaně za spravedlivější zdanění. Podporuje stále více organizací majících zájem o zapojení do boje proti daňovým trestným činům, které však mohou postrádat kapacity a finanční zdroje, aby se staly ještě více aktivními (European commission B).

Rozsáhlé dohody

EU podepsala dohody s pěti sousedními zeměmi a 10 závislými a přidruženými územími. Tyto dohody zajišťují zdanění příjmů uložených v těchto státech odpovídající tomu v EU. Při vyjednávání dohod tohoto typu se třetími zeměmi trvá EU na zahrnutí ustanovení týkajících se řádné správy daní. V oblasti nepřímých daní je EU schopna a ochotna uzavírat se třetími zeměmi mezinárodní dohody o správní spolupráci.

Globální dosah

EU je jedním z aktivních účastníků globální diskuze o otázkách daňových úniků a vyhýbání se daňové povinnosti. EU se společně s OECD snaží implementovat minimální standardy po celém světě a podílí se na Globálním fóru o transparentnosti a výměně informací pro daňové účely, které představuje vedoucí úlohu pro podporu transparentnosti a výměnu informací v daňových záležitostech celosvětově. G20 uznala, že řešení spočívající v automatické výměně informací, jež bylo EK po více než 10 let obhajováno, by se mělo stát globální normou (European commission A).

Akční plán EU

Zdanění právnických osob je základním prvkem účinného a spravedlivého daňového systému. EK dne 18. března 2015 navrhla *balíček* opatření pro vytvoření transparentnějšího zdanění právnických osob v rámci EU. Tento přístup by měl být řízen k dosažení cílů:

- znovunastolení vazby mezi zdaněním a místem vytvoření ekonomické aktivity,
- zajištění správného ocenění ekonomické aktivity v jurisdikcích členských států,
- vybudování konkurenceschopného a růst podporujícího korporátního daňového prostředí,
- ochrana jednotného trhu a zajištění silnějšího přístupu EU vůči vnějším problémům korporátního zdanění včetně opatření pro implementaci BEPS (European commission C).

Klíčové akce:

1. **Opětovné spuštění CCCTB** – EK opět spustí svůj návrh CCCTB jako ucelené řešení reformy korporátního zdanění.
2. **Zajištění efektivního zdanění** – společnosti by měly platit daně v zemi generace zisku. EK navrhne opatření pro uzavření legislativních mezer, zlepšení systému převodních cen a implementace přísnějších pravidel pro preferenční daňové režimy.
3. **Zvýšení transparentnosti** – zahájení uceleného přístupu vůči nespolupracujícím daňovým jurisdikcím, jejichž seznam EK zveřejnila (European commission G).

Balíček proti daňovým únikům (Anti-Tax Avoidance Package)

Anti-Tax Avoidance Package je výstupem akčního plánu EU. Jedná se o soubor pěti dokumentů, které znázorňuje obrázek č. 7.

Obr. 7: Anti Tax Avoidance Package. Zdroj: European Commission, *Anti Tax Avoidance Package, 2016*

1) Směrnice pro boj proti daňovým únikům (Anti-tax avoidance directive - ATAD)

EK v návaznosti na projekt BEPS vytvořený OECD předložila 28. ledna 2016 návrh směrnice pro boj proti daňovým únikům jako součást balíčku proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Následně přijala Rada EU dne 20. června 2016 směrnici EU 2016/1164 stanovující pravidla proti praktikám vyhýbání se daňové povinnosti bezprostředně postihují vnitřní trh. Směrnice definuje pět právně závazných opatření, která by měla být běžně využívána členskými státy v boji proti běžným formám agresivního daňového plánování:

- *CFC:* cíl odradit převod zisku do země s nižším/žádným zdaněním,
- *pravidlo přeměny*: zabránění dvojímu nezdanění některých druhů příjmů,
- *zdanění při odchodu*: zabránění společnostem vyhýbat se zdanění při přemisťování aktiv,

- *omezování úroků*: odrazení vykonstruovaných dluhů navržených pro minimalizaci zdanění,
- *obecné pravidlo*: neutralizace agresivního daňového plánování při nepoužití jiných pravidel.

Členské státy by měly začít tato opatření využívat od roku 2019. Směrnice vytváří minimální úroveň ochrany proti firemním daňovým únikům a zároveň zajišťuje spravedlivější a stabilnější obchodní prostředí (European commission T). ATAD je EK velmi precizně zpracována a *více rozpracovaná* než samotný projekt BEPS.

ATAD 2

Směrnice ATAD 2 je jakýmsi pozměňovacím návrhem k ATAD. Zahrnuje různé druhy hybridních nesouladů se třetími zeměmi. Zajišťuje komplexní rámec, jak ho doporučuje OECD (European commission E). ATAD 2 řeší následující opatření proti hybridnímu nesouladu:

- *entita hybridního nesouladu*: nesoulad způsobený rozdílnou právní klasifikací entity, kdy je v jedné jurisdikci subjekt vnímán jako daňově transparentní a v jiné nikoli.
- *nesoulad hybridních finančních nástrojů*: rozdílné zdanění finančního nástroje ve dvou jurisdikcích.
- *hybridní transfery:* rozdílné právní posouzení vlastnictví finančního nástroje.
- *hybridní nesoulady stálé provozovny:* odlišné posouzení ekonomických aktivit stálých provozoven.
- *nesoulad duálního rezidentství:* situace, kdy je daňový poplatník rezidentem ve dvou jurisdikcích (EY, 2016).

2) Doporučení týkající se daňových smluv

Doporučení poskytuje členským státům radu, jak posílit daňové smlouvy před zneužíváním agresivním daňovým plánováním, za pomoci evropského práva. Doporučení se týkají zavedení obecných pravidel proti zneužívání (GAAR) daňových smluv (PPT – nepřímý odkaz na Akci 6 BEPS) a revizi definice stálé provozovny (přímý odkaz na Akci 7 BEPS).

3) Revize směrnice o správní spolupráci

Revidovaná směrnice navrhuje *Country-by-country reporting* mezi daňovými správami členských států obsahující klíčové daňové informace nadnárodních společností působících v EU. Skrz tato nová ustanovení budou všem členským státům poskytnuty relevantní informace potřebné pro odhalení a prevenci škodlivých daňových schémat.

4) Komunikace o vnější strategii pro efektivní zdanění

Externí strategie předkládá soudržnější a silnější přístup EU vůči třetím zemím o řádné daňové správě. Strategie rovněž vytyčuje proces tvorby jednotného EU seznamu třetích zemí pro daňové účely (European commission F, 2016).

5) Studie o agresivním daňovém plánování

Agresivní daňové plánování (Aggressive tax planning – ATP) spočívá ve využívání nesouladu mezi dvěma nebo více daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti (European commission H). Studie EK na téma ATP se věnuje definici ATP struktur, jejich modelového představení a indikátorům, jimiž můžeme ATP strukturu rozeznat. Studie rovněž obsahuje šetření v rámci jednotlivých členských států a obsahuje schématický přehled hodnocení jednotlivých indikátorů (European commission S).

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Dne 16. března 2011 EK navrhla směrnici pro Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). Návrh je jedním z iniciativ EK mající za cíl poskytnout společnostem jediný soubor korporátních daňových pravidel pro podnikání na celém vnitřním trhu. Návrh CCCTB by měl společnostem umožnit považovat EU jako jeden trh pro účely korporátní daně, což usnadní jejich přeshraniční činnost, podporuje jejich obchod a investice (European commission O). CCCTB je zároveň velmi účinný nástroj pro boj proti přesunu zisku a daňového zneužívání v EU, například odstranění možnosti manipulovat s převodními cenami. Kromě toho by CCCTB implementoval společný přístup EU, který brání jednotný trh proti agresivnímu daňovému plánování ze třetích zemí (European commission I).

Původní návrh z roku 2011 čelil odporu ze strany členských států. Na přelomu let 2015 a 2016 však EK pracovala na novém návrhu směrnice, která je součástí Akčního plánu a má dvě fáze implementace:

1) **CCTB** – velké nadnárodní skupiny s prodejem v minimální hodnotě 750 mil. EUR by podléhaly souboru pravidel pro výpočet zdanitelných zisků v rámci EU.
2) **CCCTB** – navazuje na CCTB a zavádí pravidla pro konsolidaci, vzorce pro rozdělení a jedno kontaktní místo pro daňové správy. Ztráty v rámci jednoho státu EU bude možno započíst oproti ziskům v jiném členském státě.

Pokud budou směrnice jednomyslně přijaty, budou členské státy zavázány implementovat do lokálních legislativ směrnici o CCTB do 31. prosince 2018 a směrnici o CCCTB do 31. prosince 2020 (Deloitte, 2016).

Black list EU

Členské státy se shodly na stanovisku, že jeden společný seznam nespolupracujících jurisdikcí bude mít mnohem větší váhu při jednání se třetími zeměmi, které odmítají fungování v souladu s mezinárodními standardy. Černá listina EU bude také preventivním opatřením vůči osobám vyhýbajícím se zdanění, zneužívajících nesouladu mezi různými daňovými systémy. Jednotný seznam založený na jasných, srozumitelných a objektivních kritériích bude také jednodušším nástrojem podniků k eliminaci administrativní zátěže způsobené rozdílnými vnitrostátními přístupy. Komise pro prověření všech třetích zemí využila širokou škálu ukazatelů. Ukazatele byly seskupeny do následujících skupin:

- *hospodářské vazby s EU*: pro určení síly vazeb se využijí hodnoty jako např. obchodní data, přímé bilaterální zahraniční investice nebo přidružené společnosti kontrolované rezidenty EU,
- *finanční činnost*: pro zjištění neúměrně vysoké úrovně vývozu finančních služeb či rozpojení mezi finanční činností a reálnou ekonomikou se u daňových rájů zjišťuje: ukazatele celkových přímých zahraničních investic zvláštní toky finančních výnosů, statistika využitých zahraničních poboček,
- *faktory stability*: daňové ráje mají obvykle stabilní a silné právní a institucionální struktury, proto EK zkoumala obecné ukazatele správy jako např. kvalita regulace či úroveň korupce,
- *rizikové faktory*: v rámci jurisdikcí, které měly špatné výsledky ukazatelů zmíněných výše, EK zkoumala základní daňové ukazatele jako mezinárodní transparentnost, přítomnost preferenčních daňových režimů, nulové daňové sazby či žádné korporátní zdanění.

EK navrhla, aby se šetření netýkalo nejméně rozvinutých zemí v souladu se závazkem EU podpořit tyto země v plnění daňových standardů. Strategie EK uvádí, že by měly členské státy využívat společná protiopatření vůči třetím zemím na černé listině. Sankce by měly být pro tyto třetí země podnětem pro zlepšení svých daňových systémů. Prověřování vybraných zemí by měly být zahájeny v lednu 2017 a první seznam by měl být vypracován před koncem roku 2017 (European commission P).

Program Fiscalis 2020

Fiscalis 2020 je program spolupráce EU umožňující vnitrostátním daňovým správám výměnu informací a odborných znalostí. Umožňuje vývoj a provoz hlavních transevropských IT systémů a sítě úředníků z celé Evropy. Program bude probíhat od 1. ledna 2014 po dobu 7 let a jeho rozpočet je stanoven ve výši 234,3 milionů EUR. Program Fiscalis 2020 poskytuje daňovým správám členských států dostatečné vybavení, aby mohly čelit budoucím výzvám v oblasti boje proti daňovým únikům (European commission W).

Obecným cílem je zlepšení řádného fungování daňového systému na vnitřním trhu posílením spolupráce se zúčastněnými zeměmi, jejich daňovými úřady i úředníky. Specifickým cílem je podpora boje proti daňovým únikům

a agresivnímu daňovému plánování a provádění právních předpisů EU v oblasti daní, které zajistí výměnu informací (European commission K).

Program Customs 2020

Dle TAXUD (*Strategic Plan 2016-2020*) má program Customs 2020 přidanou hodnotu v nastavení bezpapírového celního prostředí, které usnadňuje obchod a účinné vymáhání právních předpisů a ochranu zájmů EU ve finanční a bezpečnostní oblasti. Program bude podporovat zejména rozvoj evropských technologických systémů vyžadovaných Kodexem celní Unie (Union Customs Code – UCC).

3.7.3 Česká republika

Počet českých společností, které jsou často formálně ovládané z daňového ráje, se v roce 2016 snížil. Od roku 2013 je též zaznamenán pokles počtu českých podnikatelských subjektů kontrolovaných z daňového ráje. Konkrétně se jedná o pokles z 3,3 % v roce 2013 na 2,9 % v roce 2016. V období mezi roky 2015 a 2016 klesá také objem kapitálu, který je z daňových rájů investován do základního kapitálu českých společností a to ze 417 mld. Kč v roce 2015 na 377 mld. Kč v roce 2016. Rozdíl představuje pokles o 10 %, v absolutní hodnotě 40 mld. Kč.

Rozdíl můžeme nalézt také v cílových destinacích, které jsou společnostmi vyhledávány. Největší pokles lze vidět u Nizozemska (meziroční pokles 6,7 %) a Lucemburska (meziroční pokles 9,4 %). Naopak Spojené státy americké (45 nových), Marshallovy ostrovy (43 nových) a Hongkong (41 nových) zaznamenaly v roce 2016 největší přírůstek. Podrobné schéma počtu tuzemských společností v daňových rájích můžeme najít v tabulce č. 1.

Tab. 1: Počet českých společností s vlastníkem z daňových rájů. Zdroj: Bisnode, *Poprvé za deset let meziročně klesl počet firem z daňových rájů, 2017*

Země	***2016***	***2015***	***2014***	***2013***	***2012***	***2011***	***2010***
Bahamy	39	41	42	39	39	35	35
Belize	203	194	161	145	118	94	83
Bermudské ostrovy	5	5	5	7	7	5	5
Britské Pan. ostrovy	414	433	452	453	455	438	422
Gibraltar	72	72	75	74	74	66	66
Guernsey (Velká Británie)	25	31	28	29	30	29	28
Hongkong	137	97	102	91	80	69	59
Jersey (Velká Británie)	39	43	43	56	57	59	59
Kajmanské ostrovy	18	20	30	33	37	38	32
Kypr	2 175	2 151	2 097	2 018	1 904	1 705	1 550
Lichtenštejnsko	216	225	226	237	261	255	245
Lucembursko	968	1 068	1120	1 144	1 173	1 192	1 254
Malta	259	223	177	149	122	102	92
Monako	63	61	72	60	51	54	64
Marshallovy ostrovy	133	90	55	31	14	5	5
Nizozemské Antily	13	17	15	15	16	15	14
Nizozemí	3 912	4 194	4 208	4 368	4 443	4 501	4 519
Panama	239	247	243	216	199	190	170
Ostrov Man	34	39	40	33	35	34	35
Seychelská republika	873	886	827	717	512	414	330
Spojené arabské emiráty	313	292	270	255	225	214	184
Spojené státy americké	3 035	2 990	2 959	2 939	2 903	2 750	2 635
Celkem	**13 185**	**13 419**	**13 247**	**13 109**	**12 676**	**12 196**	**12 196**

4 Praktická část

4.1 Analýza motivů společností k přesouvání zisků do daňových rájů

Úniky a podvody v daňové oblasti mohou omezit schopnost států získávat příjmy a za jejich pomoci provádět hospodářskou politiku. V daňových rájích zůstávají nezdaněné a nepřiznané příjmy v hodnotách desítek miliard EUR. Daňové úniky a podvody však mohou mít za následek také narušení spravedlnosti a rovnosti občanů. Pokud chceme, aby byly ekonomické reformy jak sociálně, tak politicky akceptovatelné, musí být daňový a právní systém spravedlivý. Daňové zatížení poplatníků by mělo být rovnoměrné, aby každý přispíval do veřejných financí stejným, spravedlivým dílem. Daňový systém by měl být také efektivní, tzn., měl by být schopen efektivně alokovat zdroje a neodrazovat poplatníky od pracovního úsilí. Efektivnost a spravedlnost jsou však v nepřímé úměře, nelze tak dosáhnout obou požadavků zároveň.

Česká republika je členem EU od 1. května 2004. Vstupem do EU se stala součástí procesu evropské integrace, která vede k užší spolupráci ekonomik všech členských států. V souvislosti s integrací, volným obchodem a Schengenským prostorem dochází k velkému objemu přeshraničních transakcí, omezování souvisejících rizik a nákladů. Tato situace staví finanční správy před nové výzvy v oblasti spolupráce a výměny informací. Na základě minulých zkušeností mohou členské státy těmto výzvám čelit pouze za předpokladu spolupráce pomocí rámce stanoveného a dohodnutého na úrovni EU. Řešení daňových úniků na národní úrovni nevedou k potřebnému účinku. Rozdíly mezi členskými státy a jejich předpisy daňovým podvodníkům ještě více nahrávají do karet. Společná daňová politika na úrovni EU si žádá určitou míru ztráty národní suverenity, kterou však státy nechtějí akceptovat. Pokud by státy na jakýkoli společný přístup přistoupily, vyžaduje jeho přijetí jednomyslnost všech členských států.

V souvislosti s daňovými úniky a podvody je třeba specifikovat motivy přesunu zisků do daňových rájů. Motiv je prvotním článkem samotného daňového úniku, proto je potřeba jej charakterizovat, abychom mohli pochopit chování daňových podvodníků. Některé z těchto motivů již byly zmíněny v podkapitole 3.6. Nyní bude provedena podrobnější analýza jednotlivých motivů přesunů spolu s dopady zavedení BEPS a Akčních plánů na daňové ráje.

4.1.1 Motivy přesunů

Anonymita a ochrana soukromí

Judikatura České republiky stanovuje společnostem povinnost zveřejňovat některé informace jako např. účetní závěrku, základní kapitál, vlastníky a jejich obchodní podíl, atd. Tato skutečnost představuje pro společnosti odhalení svých finančních údajů široké veřejnosti a ty mohou být určitými skupinami osob zneužity. Ve většině případů je jednatel společnosti pouze formálně ustanoven, vlastník společnosti je přitom anonymní.

Zveřejňování skutečného vlastníka (beneficiary owner) společnosti se pak jeví nejsilnějším příkladem motivu ochrany soukromí a anonymity pro přesun společnosti a jejich zisků do daňových rájů, kde tato povinnost není stanovena. V některých situacích je pro společnost z nějakého důvodu nevhodné a nežádoucí, aby bylo zřejmé, kdo je skutečným vlastníkem společnosti. V takovém případě zakládají zahraniční společnost se sídlem na Seychelách, Panamě či Anglii, která se stane majitelem české společnosti. Je však potřeba říct, proč je vůbec zveřejnění informace o skutečném vlastníkovi podstatné. U společností, jejichž vlastníci jsou anonymní, vysoce narůstá riziko korupce, praní špinavých peněz a daňových úniků. Anonymní vlastnická struktura je pak obzvláště problematická u společností, které získávají veřejné zakázky. Dle Transparency International (2015) a společnosti Bisnode od roku 2007 obdržely společnosti s konečným vlastníkem v daňovém ráji nejméně 244 mld. Kč z veřejných rozpočtů. V rámci zkoumání byly v souboru 410 společností promítnuty různé podoby majetkového napojení na daňové ráje:

1) společnosti s napojením na kontroverzní či vlivové skupiny,
2) společnosti z daňových rájů vlastnící více společností,
3) společnosti s nestandardními veřejnými zakázkami,
4) společnosti z daňových rájů u společností s majetkovou účastí státu.

Politická (ne)stabilita

Časté změny vládnoucích stran mohou vést k nestabilitě a tudíž nejistotě podnikatelských subjektů v budoucí vývoj. Střídání levicových a pravicových stran u moci má za následek velmi časté změny judikatury. Levice, která je sociálně orientovaná, má tendenci ke zvyšování daňové zátěže a zavádění progresivního zdanění. Oproti tomu pravice, která více podporuje podnikatelskou sféru a její aktivity, si klade jako prioritu svobodu podnikání, snižování daní a podporu podnikatelských aktivit. Nejedná se pouze o nejistotu spojenou se zdaněním, ale také s dalšími velmi frekventovanými legislativními změnami majících negativní účinek pro společnosti (bankovní tajemství, anonymní vlastnictví, mezinárodní dohody, atd.).

Právní prostředí

Tento motiv je úzce spjat s politickým prostředím, které stanovuje určitý právní rámec. Vznik společnosti ve státě s odlišným obchodním právem umožňuje volbu právní formy či uspořádání vztahu společníků, které jsou v rozporu s naším obchodním právem.

Administrativní zátěž

Velká administrativní zátěž, byrokracie a přístup úřadů jsou jedním z dalších důvodů odchodu společností do daňových rájů, kde je administrativní zátěž minimální. V řadě jurisdikcí společnostem zcela odpadá povinnost vedení účetnictví a vykazování, v dalších jsou nároky na vedení účetnictví velmi malé. O snížení administrativy se jedná např. i při založení společnosti. Tabulka č. 2 poskytuje porovnání vybraných států s ohledem na administrativní zátěž spojenou s plněním daňových povinností. Můžeme vidět, že společnost střední velikosti v ČR stráví vyplňováním DP 234 hodin ročně, zatímco např. podnikům ve Spojených Arabských Emirátech zabere vyplnění DP pouze 12 hodin za rok.

Tab. 2: Administrativní zátěž při plnění daňových povinností. Zdroj: doingbusiness.org, 2016

Země	Čas strávený vyplněním DP (hod)
ČR	234
Velká Británie	110
Seychelská republika	85
Irsko	82
Hong Kong	74
Švýcarsko	63
Lucembursko	55
San Marino	52
Spojené Arabské Emiráty	12

Ochrana aktiv a majetku

Jedním z dalších motivů je ochrana aktiv a majetku, který čelí riziku zabavení či odstavení ze strany státu, věřitelů, společníků nebo vlastní rodiny (výživné, majetkové vyrovnání při rozvodu, atd.).

Budování značky a realizace vyšších zisků

Některé společnosti nejsou v České republice schopny ustát mezinárodní obchodní konkurenci a využít tak svého potenciálu, jejich přesun do zahraničí proto přináší možnost expanze na mezinárodní trh, budování světové značky, zvýšení prestiže a tím realizace vyšších zisků.

Transakční náklady

Vhodně zvolená jurisdikce se může stát řídícím střediskem transakcí společností z nejrůznějších obchodních oblastí. Logistické a další transakční náklady mohou být výrazně nižší za předpokladu využití výhod zón volného obchodu, celních skladů a pásem.

Dvojí občanství

V některých jurisdikcích je při splnění určitých podmínek možno získat druhé občanství a využívat tak občanských výhod v obou jurisdikcích.

Daňová optimalizace

Na závěr je třeba zmínit motiv, který je z ekonomického hlediska pro domovský stát nejdůležitější, a to motiv daňový. Daňové plánování, optimalizace a související daňové úspory jsou nejsilnějším motivem společností k přesunu svých zisků do daňových rájů. Neúměrná daňová zátěž či daňová neuznatelnost nákladů nutí společnosti optimalizovat některé aktivity v rámci daňových schémat, které jim přinášejí výhodnější daňové podmínky. Každá jurisdikce nabízí různá zvýhodnění, od akceptace ztráty z prodeje pohledávek, po zvláštní či nulové sazby daně z příjmů některých druhů příjmů či odvětví. Souvisejícím faktem je také ekvivalent, který společnost zaplacením daní získá, např. podpora podnikatelů, služby občanům, kvalitní právní aparát, apod. Určité situace přinášejí také nulové zdanění, jako např. výnos z investice či prodej nemovitosti. O daňové optimalizaci se nehovoří pouze v souvislosti s právnickými osobami. Daňová emigrace se týká také např. vrcholových sportovců, světoznámých herců a dalších úspěšných osobností, kteří přesunem svého trvalého bydliště do daňového ráje snižují daňovou povinnost ze svých vysokých příjmů.

4.1.2 Dopady BEPS, Akčních plánů EU a dalších iniciativ na aktivity přesunu zisků do daňových rájů

Jak již bylo řečeno, přesun zisků a boj proti nim je velmi aktuálním tématem, proti kterému je nutno se bránit. Níže budu analyzovat dopady konkrétních celosvětových iniciativ, které navrhuji proti těmto přesunům využít. Tabulka č. 3 obsahuje návrh nástrojů, kterými by světové iniciativy měly působit proti motivům k přesunům zisků do daňových rájů.

Tab. 3: Návrh nástrojů působících proti motivům přesunu zisků do daňových rájů

<table>
<tr><th>Motivy / Iniciativy</th><th>EU</th><th>OECD</th><th>Ostatní</th></tr>
<tr><td rowspan="4">Anonymita</td><td>Fiscalis 2020</td><td>SZDZ</td><td rowspan="3">FATCA</td></tr>
<tr><td>DAC I – DAC V</td><td>BEPS – AKCE 5</td></tr>
<tr><td rowspan="2">CBCR</td><td>CBCR</td></tr>
<tr><td>TIEA</td><td></td></tr>
<tr><td>Dvojí občanství</td><td>ATAD 2</td><td>BEPS – AKCE 2</td><td>x</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Daňová optimalizace</td><td>Akční plán EU</td><td rowspan="2">BEPS – AKCE: 2-4, 6-10, 12, 13, 15</td><td rowspan="2">nástroje lokálních legislativ</td></tr>
<tr><td>CCCTB</td></tr>
</table>

Anonymita a ochrana soukromí

Motiv anonymity a ochrany soukromí může být na poli působnosti EU i OECD ovlivněn zejména výměnou informací. Díky nástrojům pro výměnu informací je většina údajů o společnostech transferována příslušné finanční správě, která má díky poskytnutým informacím možnost bojovat proti přesunům zisků do daňových rájů či zpětně vymáhat neodvedené daně. Stává se tak v rámci:

- SZDZ – státy se snaží pomocí SZDZ nejen zabránit dvojímu zdanění příjmů, ale především zajištění zdanění veškerého zisku v rámci daňové sítě jedné či druhé smluvní země prostřednictvím vzájemné výměny informací.
- Program Fiscalis 2020 – program spolupráce členských států EU, jehož cílem je provádění právních předpisů EU, které zajistí výměnu informací v oblasti daní.
- EU směrnice o výměně informací:
  - DAC I – specifikace nástrojů spolupráce ve formě výměny informací,
  - DAC II – určení automatické výměny informací na základě MCAA a CRS,
  - DAC III – automatická výměna o APAs a rulings,
  - DAC IV – CBCR,
  - DAC V – výměna informací o finančních účtech.

- BEPS AKCE 5 - Zdokonalení vyžadování a transparentnosti ekonomické přítomnosti v preferenčních jurisdikcích:
    - Aktivita preferenčních režimů je v aktuální daňové situaci nezbytností, je nutné taktéž zvýšit a zefektivnit transparentnost i povinnou výměnu informací o vybraných daňových rozhodnutích. Existuje schválený rámec povinné výměny informací o rozhodnutích, týkajících se preferenčních režimů, který bojuje proti nedostatku transparentnosti chodu preferenčních režimů a tím pomáhá s přijetím obranných opatření ostatním zemím. V rámci EU jsou opatření AKCE 5 projektu BEPS implementována již výše zmíněnou směrnicí 2015/2376/EU – DAC III, zavádějící ustanovení o automatické výměně informací o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen. Členské státy implementovaly směrnici nejpozději do 31. prosince 2016.
- CBCR – v rámci mezinárodní spolupráce, projektu BEPS a Akčního plánu EU byl vytvořen nástroj ukládající nadnárodním podnikům s konsolidovanými ročními výnosy nad 750 milionů EUR povinnost Country-By-Country Reportingu, ve kterém budou mimo jiné reflektovány výnosy a daňové povinnosti v jednotlivých jurisdikcích. CBCR bude probíhat na bázi automatické výměny informací mezi státy, ve kterých konkrétní skupina působí.
- TIEA – dohody o výměně daňových informací byly vyvinuty pro řešení škodlivých daňových praktik, představují standard efektivní výměny informací. Dohody jsou uzavírány s daňovými ráji, které neuzavřely SZDZ a které tak projevují ochotu k daňové spolupráci s jinými státy.
- FATCA – dohoda uzavřená mezi ČR a USA o výměně informací o finančních účtech občanů obou států žijících v zahraničí.

Dopad na daňové ráje

Spolupráce států, výměna informací a zejména jejich rozšíření, prohloubení a zintenzivnění, jak na základě druhů poskytovaných informací, tak zautomatizováním poskytování informací, bude mít jednoznačně dopad znesnadnění provádění daňových úniků prostřednictvím daňových rájů a pro daňové správy výrazně zvýší šance na jejich odhalení. Poskytování informací o společnostech umístěných v daňových rájích jednoznačně působí proti existenci daňových rájů, jelikož porušuje jejich hlavní podstatu – poskytnutí anonymity. Od 1. ledna 2013 navíc nemohou správy daní odmítnout poskytnutí informací jiné daňové správě s odůvodněním bankovního tajemství. Zavedením povinných veřejných rejstříků skutečných vlastníků právnických osob dojde ke zvýšení transparentnosti společností, boji proti korupci, praní špinavých peněz, přesunu zisků do daňových rájů a tím také daňovým únikům. I když se tomuto opatření někteří zákonodárci brání, je zavedení tohoto opatření nezbytným krokem k dobré

správě veřejných prostředků i nárůstu důvěry v podnikatelské prostředí. V aktuální ekonomické situaci je nezbytné, aby byly informace o společnostech zveřejňovány, podnikání bylo transparentní a průhledné. OECD i EU by se dále měly snažit vyvíjet nátlak na daňové ráje a podepisovat s nimi dohody o výměně informací.

Dvojí občanství

V případě, že je subjekt daňovým rezidentem ve dvou či více jurisdikcích, jsou platby, výdaje či ztráty poplatníka odečitatelné od zdanitelného příjmu ve více než jedné jurisdikci. Tato situace vede k duplicitnímu odpočtu či zápočtu vůči příjmu, který je však uznán pouze jedním ze států. Proti této situaci možnosti získání dvojího občanství a získávání tak výhod nejen v domovské zemi, ale také v daňovém ráji, bylo vytvořeno opatření proti duálnímu rezidenství v rámci ATAD 2, která začne účinkovat nejpozději od 1. ledna 2020. Proti duálnímu rezidenství zasahuje také AKCE 2 projektu BEPS.

Dopad na daňové ráje

Je-li daňový poplatník duálním rezidentem dvou členských států, možnost uznatelnosti výdaje by měla být odepřena členským státem, ve kterém dle SZDZ není daňový poplatník rezidentem, což vychází z ATAD 2 i AKCE 2 BEPS. Využívání daňových rájů pro získání výhod z dvojího občanství tak již nebude možné a ztratí pro poplatníky smysl. Pokud by lokální legislativy prvotně nenabízely možnost vzniku dvojího občanství, předešlo by se vzniku problémů s touto skutečností spojených.

Daňová optimalizace

Jak již bylo zmíněno výše, daňová optimalizace je nejsilnějším motivem pro přesun zisku do daňových rájů. Daňoví poplatníci jsou motivovaní především s ohledem na neúměrné daňové zatížení či daňovou neuznatelnost některých vynaložených nákladů v jejich domovských zemích. Vzhledem k rozdílnému daňovému prostředí jednotlivých jurisdikcí je možno daňovými poplatníky využívat různé optimalizace prostřednictvím daňových schémat, díky kterým jsou schopni získat daňové podmínky, které jsou pro jejich potřeby výhodnější. Níže budou navrhnuty aktuální iniciativy, které mají na tyto přesuny dopad a zajišťují, aby byly příjmy zdaněny ve skutečném místě zdroje, aby daně ve správné výši získaly ty jurisdikce, které na ně mají právo.

BEPS

BEPS bojuje především proti nadnárodním společnostem, které snižují svůj základ daně a daňovou povinnost pomocí využití mezer v lokální daňové legislativě. Dopady BEPS však budou mít vliv na veškeré mezinárodní transakce. BEPS v první řadě mění roli daňové správy, která o společnostech získá velký objem dat pro hledání a porovnání nejasností. Tímto daňové správě odpadá aktivní hledání podezřelých společností, jelikož bude každá společnost např. detailními posudky dokládat správné stanovení převodních cen a v rámci daňových přiznání uvádět

transakce se spojenými osobami. Velký důraz je kladen na posouzení skutečného místa řízení společnosti. Výrazné zpřísnění zaznamenají také postupy posouzení daňové uznatelnosti a oprávněné výše nákladů, které jsou spojené s využitím ochranných známek a licencí. Součástí je také iniciativa pro zdanění příjmů v zemích jejich vzniku a revize SZDZ.

AKCE 2 - Neutralizace efektů ze zapojování hybridních entit či nástrojů do svých struktur

Jelikož hybridní entity využívají rozdílů v daňovém pojetí finančních nástrojů, převodu subjektů a majetku, a dosahují tím dvojího nezdanění, je potřeba jim v tom zabránit. Opatření eliminují daňový prospěch tím, že upravují daňové předpisy zemí a mezinárodní smlouvy, aby daňový prospěch neposkytovaly. Vhodné nastavení daňové legislativy a mezinárodních smluv má dopad v podobě zamezení vzniku a využívání hybridních entit pro daňovou optimalizaci.

AKCE 3 - Posílení pravidel pro CFC

CFC pravidla jsou schopna zajistit zdanění příjmů, které by jinak nebyly zdaněny, pokud by byly zisky přesunuty v rámci skupiny na vytvořené pobočky v zemích s nižším zdaněním nerezidentů. Bohužel současná CFC pravidla nejsou schopna zachytit veškeré druhy příjmů vzbuzujících BEPS obavy, jelikož jsou politické cíle rozdílné a nejsou stanoveny minimální standardy pro CFC pravidla.

V případě implementace CFC pravidel by měly být do daňového základu tuzemské společnosti zahrnuty pasivní příjmy, či příjmy z tzv. umělých transakcí zahraniční dceřiné společnosti v případě, že bude její zatížení nižší než polovina daně, kterou by platila, pokud by byla daňovým rezidentem v ČR.

AKCE 4 - Zamezení erozi základů daně za pomoci odpočtů a jiných finančních plateb

Jednou z nejsnadnějších forem přesunu zisku v rámci mezinárodního daňového plánování je využití úroků mezi spojenými osobami. Některé nadnárodní skupiny násobí úroveň svých dluhů pomocí financování v rámci své obchodní skupiny a tím docílí odpočtu úroků, které jsou však na daleko vyšší úrovni než obvyklé úrokové náklady. Je možné využít úrokového dluhu také pro tvorbu a financování zisku, který je od daně osvobozen. Koncepce zamezení eroze základů daně v rámci AKCE 4 stanovuje pravidlo pevného poměru pro odečet čistých úrokových nákladů.

AKCE 6 - Zabránění zneužívání SZDZ

Situaci, kdy se některé osoby, které jsou nerezidenti obou smluvních států, snaží získat výhody rezidentů vyplývající ze SZDZ (velmi často založením fiktivních společnosti na území států s požadovanými výhodami ze SZDZ), lze řešit pomocí testu hlavního účelu (PPT) a omezením výhod ze smluv vyplývajících (LOB). V případě založení společnosti pouze za účelem daňové optimalizace je tato skutečnost za pomoci PPT odhalena. Minimální standard kromě zmíněného PPT a LOB požaduje také změnu názvu a preambule SZDZ obsahující jasné prohlášení,

že země uzavřením SZDZ mají v úmyslu zabránit tvorbě příležitostí pro daňové úniky.

AKCE 7 - Zamezit obcházení vzniku stálé provozovny

Jelikož se velké množství společností snaží obejít vzniku stálé provozovny v některých jurisdikcích a uniknout tak povinnostem z toho vyplývajících, zaměřila se opatření AKCE 7 na techniky, které vyhýbání se vytvoření stálých provozoven umožňují.

AKCE 8-10 - Zajištění souladu transferových cen nehmotných aktiv s tržní cenovou tvorbou

Jelikož společnosti stávajícími pokyny principu tržního odstupu pro oblast nehmotných aktiv manipulují, je nutné, aby docházelo k důslednějšímu přezkoumání ekonomické aktivity mezi spojenými osobami a dokumentací k převodním cenám, jichž je využíváno.

AKCE 12 – Požadovat odkrytí struktur a uspořádání mechanismů agresivního daňového plánování poplatníků

Pokud společnosti využívají systémů, nesoucích charakteristiky pro agresivní daňové plánování, jsou vázáni oznamovací povinností.

AKCE 13 - Přehodnocení dokumentace k transfer pricingu

Vzhledem ke skutečnosti zneužívání převodních cen pro přesun zisku do zvýhodněných jurisdikcí rostou požadavky na dokumentaci s převodními cenami spojenou. Pokyny k této dokumentaci od nadnárodních korporací vyžadují sdělení informací o jejich celosvětových obchodních transakcích a nastavené politice převodních cen. Součástí tohoto bodu je taktéž CBCR.

AKCE 15 – Vypracování multilaterálního nástroje pro implementaci opatření vytvořených v rámci BEPS

Pro zefektivnění a urychlení realizace BEPS opatření byl vyvinut multilaterální nástroj, který především mění bilaterální SZDZ. MLI obsahuje opatření v oblastech bodů BEPS: 6, 14, 2, 7. Jednotlivým státům je ponechána určitá volnost, jak multilaterální nástroj implementovat. Pro první dvě oblasti musí státy přijmout minimální standard, u zbývajících dvou oblastí si mohou státy samy určit, jak budou či nebudou opatření uplatňovat. Vývoj tohoto mechanismu je nutný nejen pro řešení BEPS, ale také pro zachování trvalé udržitelnosti systému pro zamezení dvojího (ne)zdanění.

Akční plány EU

Daňové úniky, podvody a přesuny zisků do preferenčních režimů má negativní vliv na země EU a jejich rozpočty. Proto EU vyvíjí činnost proti těmto aktivitám, aby zařídila spravedlnost a transparentnost v daňových systémech členských zemí. Některé aktivity OECD následuje, jiné dokonce rozvíjí a posouvá do další úrovně obrany proti daňové optimalizaci a daňovým únikům. Můžeme říci, že je boj proti daňovým únikům a přesunům zisků v současnosti jednou z hlavních priorit EU.

Aby daňová správa byla schopna určit správného daňového poplatníka, musí být schopna ho správně identifikovat. Za pomoci TIN je jak podnik, který se chystá obchodovat se zahraniční společností, tak daňový úředník schopen ověřit a zkontrolovat strukturu poplatníků online na webovém portále. Dalším krokem ke zvýšení transparentnosti a boji proti daňovým únikům a podvodům by mohlo být zavedení celoevropského TIN každého evropského daňového poplatníka. V EK momentálně probíhají diskuze o vzniku tohoto identifikačního kódu.

Jelikož se daňoví podvodníci snaží vyhnout svým daňovým povinnostem a vystavují tak členské státy riziku spojenému s rozpočtovými problémy, EU hledá cestu, jak dopravit daňové příjmy do státu původu. Daňoví úředníci momentálně nemají možnost vymáhat daně přes hranice, proto EU vyvíjí systém, díky kterému by daňový orgán jednoho členského státu mohl požádat jiný členský stát o pomoc a získat tak přístup ke svým daňovým pohledávkám. Jedná se o základní nástroj pro boj s daňovou optimalizací a daňovými úniky. EK vypracovala Akční plán EU pro boj s daňovými úniky.

Balíček proti daňovým únikům

Balíček proti daňovým únikům sestává ze souboru dokumentů, které ovlivňují aktivity přesunu zisku do daňových rájů. Směrnice pro boj proti daňovým únikům vytvořená EK určuje pravidla proti nekalým daňovým praktikám a obsahuje opatření, která budou členskými státy využívána v boji proti agresivnímu daňovému plánování. Na ATAD navazuje ATAD 2, která obsáhla opatření proti různým druhům hybridních entit, jejichž vznik a působení umožňuje přesun zisků. Zavedením tzv. exit tax (zdanění při odchodu), by daňový poplatník, mající v úmyslu přesun svého daňového rezidenství, obchodní činnosti či aktiv mimo území EU, podléhal zdanění. Aby se mohla EU bránit přesunu zisku do daňových rájů, musí si nejprve sestavit seznam těch zemí, které za daňové ráje považuje. Po sestavení tohoto seznamu může EU přistupovat ke třetím zemím silněji a soudržněji a být tak v boji proti daňovým únikům efektivnější. EK sestavila doporučení týkající se daňových smluv, která členským státům poskytuje návody pro posílení daňových smluv proti jejich zneužívání. Pokud členské státy přijmou doporučená opatření, budou SZDZ natolik silné, že nebudou poskytovat poplatníkům mezery pro zneužití a přesun zisku do zvýhodněných jurisdikcí.

Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

EK navrhla směrnici pro Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob. Pokud by byl návrh, který je další z iniciativ EK proti přesunu zisků do preferenčních režimů, přijat, bylo by společnostem umožněno považovat EU za jednotný trh pro oblast korporátního zdanění. Tato skutečnost by usnadnila jejich přeshraniční činnost, podpořila jejich obchod a investování.

Činnost české finanční správy

Finanční správa České republiky rozhodně nezahálí a také se snaží proti přesunům zisků bojovat. Vzhledem ke svému členství v EU je ČR zavázána k přijetí určitých opatření stanovených v rámci působnosti EU. ČR se snaží nástroje implementovat do své legislativy v souladu se svými evropskými závazky. Momentálně česká finanční správa pracuje na implementaci MLI k uzavřeným SZDZ. V poslední době jsou společnosti v ČR zatíženy speciálními požadavky české správy jako např. speciálními přílohami k DPPO, kontrolním hlášením, automatickými kontrolami či velmi diskutovanou Elektronickou evidencí tržeb.

Dopad na daňové ráje

Úroky z úvěru, který byl poskytnut spojené osobě v daňovém ráji, budou nyní daňově uznatelné pouze do výše 30 % EBITDA. Nerealistické převodní ceny a nadměrné úroky z úvěru, kterých bylo využíváno prostřednictvím entit umístěných v daňových rájích, tak nemohou být nadále pro daňovou optimalizaci využívány a umístění entit v daňových rájích pouze za tímto účelem tak ztrácí svůj smysl. Přesun zisku mateřskou společností na dceřinou společnost umístěnou v daňovém ráji a jeho nezdanění, nebude díky CFC pravidlům možný, jelikož budou do daňového základu mateřské společnosti zahrnuty i tyto uměle přesunuté příjmy, pokud bude zdanění dceřiné společnosti nižší než polovina zdanění mateřské společnosti. Situacím, kdy se některé společnosti snažily obejít vzniku stálé provozovny v zemi s vyšším zdaněním, aby byl jejich daňový základ zdaněn v daňovém ráji, bude díky nově využívaným technikám zabráněno a zisk bude zdaněn v místě svého vzniku. Test hlavního účelu odhaluje daňovou optimalizaci ve formě založení dceřiné společnosti v daňovém ráji. Jestliže společnost využívá agresivního daňového plánování se zapojením entity v daňovém ráji, je nyní povinna takovou skutečnost oznámit správci daně. Pokud se poplatník snaží optimalizovat svou daňovou povinnost pomocí přesunu svého daňového rezidenství na území daňového ráje, vzniká mu povinnost zaplatit „exit tax“, což opět negativně ovlivní rozhodování o tomto přesunu. V případě zavedení CCCTB by bylo alespoň částečně docíleno zdanění také zisku přesunutého do daňového ráje.

Všechny zmíněné skutečnosti poukazují na fakt, že dopad na daňové ráje je opravdu veliký. Jejich využívání je značně omezeno, jelikož vzniká oznamovací povinnost ať už na straně samotného poplatníka, tak daňové správy jurisdikce s preferenčním režimem. Činnosti, jichž je využíváno pro eliminaci daňové povinnosti, jsou díky navrhovaným opatřením velmi omezené a to především v jejich aktuálním způsobu využívání – převodní ceny, úroky, atd.

Další motivy

Proti některým motivům se však nelze velmi efektivně bránit. Například fakt, že je ČR malá země a nenabízí společnostem příliš velké možnosti celosvětového rozmachu, nemůže ČR ovlivnit, alespoň ne v krátkodobém horizontu. Politická stabilita a podnikatelská jistota by mohla být zajištěna pouze v případě stabilního politického uspořádání a nastavení takového právního prostředí, které nebude měněno s každou výměnou vládnoucích stran po volbách, kdy nová vládnoucí strana v podstatě okamžitě ruší zákony přijaté předchozí vládou, podnikatelé jsou pak vystaveni pochybnostem a nejsou schopni predikovat budoucnost. V případě právního prostředí bychom mohli navrhnout například v rámci EU harmonizovaný přístup k právním formám podnikání a uspořádání vztahu společníků společnosti. U administrativní zátěže lze minimálně na poli EU také mluvit o možnosti harmonizace spojené s nároky na vedení účetnictví a výkaznictví či administrativou spojenou se založením společnosti.

Boj proti přesunu zisků do preferenčních režimů, daňovým únikům a podvodům je na pořadí dne OECD, EU i všech členských států. Sumy unikající ze státních rozpočtů jsou obrovské a zemím nezbývá než se tomuto bránit. Výše byly shrnuty aktivity, které jsou proti těmto činnostem podnikány, je však třeba neustále podnikat další a další kroky. Daňoví podvodníci jsou totiž velmi vynalézaví a nalézají neustále nové skulinky v daňových legislativách.

4.2 Schémata daňového plánování a činnosti daňové správy proti přesunům do daňových rájů

Velké nadnárodní společnosti se snaží pomocí nejrůznějších daňových schémat podléhat co nejnižšímu daňovému zatížení a docílit tak daňových úspor. Tato schémata daňového plánování jsou podniky schopny využívat především kvůli mezerám způsobeným národními legislativami či různými výhodami, které jim některé jurisdikce nabízejí. Zdanění je pro poplatníky náklad jako každý jiný. Podnikatelé se při snaze o maximalizaci zisku snaží co nejvíce snížit své náklady a tedy i daňové zatížení. Touto skutečností se nechalo inspirovat velké množství států, které do své země lákají investory a zvyšují tím svou prosperitu. Plánované a cílené využití výhod vyplývajících z daňových systémů a nabízených některými státy lze posoudit jako mezinárodní daňové plánování. Tato situace je nežádoucí a svět se proti tomuto stavu snaží bránit. Níže budou analyzována aktuálně využívaná daňová schémata a navrhnuty současné i nově navrhované nástroje daňových správ, které proti přesunům daňových základů bojují. V tabulce č. 5 je obsažen přehled kauz, které budou v následující části analyzovány. Jedná se o kauzy, o kterých bylo rozhodnuto v rozsudcích Evropského Soudního Dvora.

Tab. 5: Rozsudky ESD. Zdroj: European Commission, *Competition*

Kauza	**Rozsudek ESD**
Apple	SA.38373 – Alleged aid to Apple
Starbucks	SA.38374 **–** State aid implemented by the Netherlands to Starbucks
Fiat	SA.38375 – State aid which Luxembourg granted to Fiat
McDonald´s	SA.38945 – Alleged aid to McDonald's – Luxembourg

4.2.1 Double Irish Dutch Sandwich“ – Apple

Daňové schéma

Jedním z nejznámějších daňových schémat je tzv. „Double Irish Dutch Sandwich“. Jedná se o schéma využívané řadou společností, zejména z oblasti IT, z nichž si nyní zmíníme americkou společnost Apple. Irsko již od 80. let 20. století nabízí společnostem velmi atraktivní daňovou politiku, která se vyznačuje jednak nízkým zdaněním, tak tzv. „Double Irish“, která umožňuje podnikům odvádět co možná nejmenší daň pomocí převedení svých příjmů do daňových rájů.

Společnost Apple pro svou daňovou optimalizaci začal využívat výhod vyplývajících z Irské legislativy již v 80. letech minulého století. Struktura Double Irish Dutch Sandwich je založena na vzniku dvou irských společností („Double Irish“) a jedné nizozemské společnosti zprostředkující licence mezi dvěma irskými společnostmi („Dutch sandwich“). Apple tedy pro snížení své daňové povinnosti nevyužil pouze rozdílu v daňových sazbách v USA (35 %) a Irsku (12,5 %), ale i neexistence srážkové daně uvalené na licenční poplatky v EU a specifických pravidel daňového rezidenství vyplývající z irské legislativy, umožňující nezdanění některých zisků irských společností korporátní daní.

Jelikož společnosti sídlící v Irsku avšak s efektivním vedením mimo irské území nejsou dle irské legislativy považovány za irské daňové poplatníky, je možno umístit vedení irské společnosti do daňového ráje s nízkou či žádnou daňovou zátěží. Společnost využila i pravidla americké legislativy pro daňovou rezidenci, která své daňové rezidenty s vedením v US avšak se sídlem mimo její území, klasifikuje jako tzv. společnosti bez daňové příslušnosti („stateless companies“), které nepodléhají povinnosti zdanit své zisky ve kterémkoliv ze zúčastněných států. Apple využil nesouladu pravidel daňové rezidence hned u několika společností, kterým přesunul velkou část svých zisků.

Dle amerických CFC pravidel je zisk zahraniční společnosti, ve kterém je americká společnost vlastníkem alespoň 50% podílu, připsán mateřské společnosti v US. Aby se Apple vyhnul zahrnutí zisku dceřiných společností do zisku americké mateřské společnosti, využil výjimek vyplývajících z CFC pravidel a zároveň transparentnosti zahraniční dceřiné společnosti (pravidlo „check the box“). Podmínkou pro získání výjimky z CFC pravidel je prokázání odlišnosti produktu nakupovaného a prodávaného zahraniční společností. Významnou změnou produktu irské společnosti a transparentnost společností založených touto první irskou společností bylo zajištěno nezdanění zisku v USA. Vzhledem k irskému postoji k rezidenství společnosti v daňovém ráji – Bermudách většina zisků nepodléhala zdanění ani v Irsku.

Příjmy dosažené převodem nehmotných aktiv na spřízněné zahraniční společnosti jsou v USA daňově zatíženy. Jelikož se toto pravidlo nevztahuje na nehmotný majetek, který byl vyvinut mimo území US, dvě společnosti z Apple skupiny uzavřely dohodu o sdílení nákladů na vývoj nehmotného majetku, čímž ho spolufinancovaly. Tato skutečnost měla za následek převod práv na zahraniční

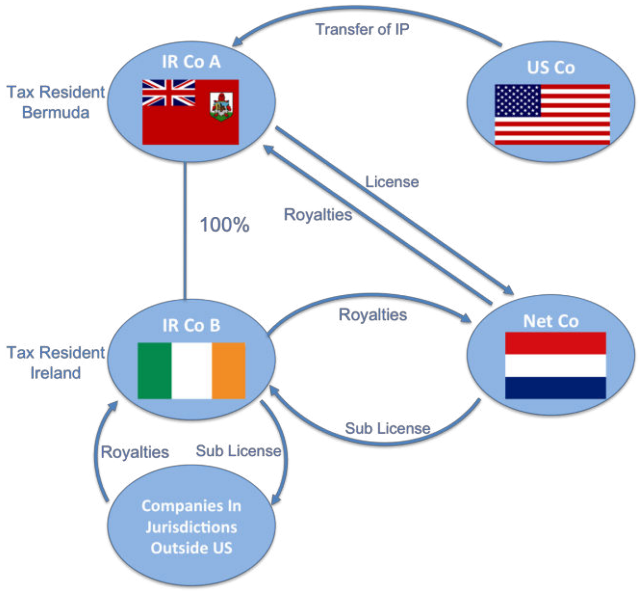
společnost bez daňové povinnosti. Na licenční poplatky („royalties“) není v rámci EU (směrnice o zdanění úroků a licenčních poplatků) uvalena srážková daň.

Daňové schéma společnosti Apple se tedy skládá z (graficky znázorněno na obrázku 8):

1) irská společnost IR A – bermudský daňový rezident s ohledem na místo vedení,
2) irská společnost IR B – irský daňový rezident,
3) nizozemská společnost NL – nizozemský daňový rezident.

Všechny uvedené společnosti byly v rámci skupiny kontrolovány mateřskou americkou společností, která za použití dohody o sdílení nákladů převedla práva duševního vlastnictví na společnost IR A. Licence na užívání práv z duševního vlastnictví byla následně společností IR A poskytnuta společnosti NL, která společnosti IR B poskytla sublicenci. IR B poskytovala služby a sublicence dalším evropským a asijským zákazníkům. Poplatky z licencí, kterých společnost IR B dosáhla, byly v Irsku zdaněny pouze ve výši přesahu licenčních poplatků uhrazených IR B společnosti NL. Licenční poplatky obdržené společností NL (od IR B) a společností IR A (od NL) nejsou zatíženy srážkovou daní. Licenční poplatky, které obdržela společnost IR A pak nebyly v Irsku zdaněny z důvodu rezidenství na Bermudách. Jelikož Bermudy nemají zavedenu korporátní daň, nebyl zde zisk zdaněn. Vzhledem k CFC pravidlům nebyly zisky připsány ke zdanění ani US mateřské společnosti.

Obr. 8: Double Irish Dutch Sandwich schéma. Zdroj: Pearse Trust, *US Companies & their use of the Double Irish Dutch Sandwich, 2012*



Návrh možných postupů správce daně

V případě kauzy Double Irish Dutch Sandwich může přesunům zisků do daňových rájů správce daně využít jak stávajících legislativních nástrojů, tak nově navrhovaných nástrojů v rámci BEPS a Akčních plánů. Tabulka č. 6 znázorňuje návrh nástrojů, které mohou být na tento konkrétní případ použity správcem daně.

Tab. 6: Nástroje proti Double Irish Dutch Sandwich

Stávající legislativní nástroje	SZDZ – PPT, LOB, klauzule pro prevenci zneužívání, zneužití práva
	Převodní ceny – licenční poplatky
	Výměna informací – skutečně zaplacená daň
	Vyšetřování EK – poskytnutí státní podpory
Nástroje BEPS	AKCE 2 – hybridní entity
	AKCE 3 – CFC pravidla
	AKCE 6 – test hlavního účelu
	AKCE 8-10 – převodní ceny
	AKCE 12 – odkrytí agresivních daňových struktur
	AKCE 13 - CBCR
Nástroje Akčních plánů EU	ATAD – CFC pravidla
	CCCTB – společný základ daně

V následujících podkapitolách budou návrhy využití legislativních nástrojů proti přesunu zisku společnosti Apple strukturou Double Irish Dutch Sandwich podrobněji rozebrány.

Návrh využití stávajících nástrojů

Stávající nástroje umožňují bojovat proti daňovému schématu společnosti Apple. Navrhuji, aby výchozí bodem daňové správy v boji proti daňovým únikům bylo přisouzení primárně daňových motivů sporným transakcím, které poplatník uskutečnil a které daňová správa musí označit jako uměle vytvořené a konané výhradně za účelem snížení daňové povinnosti. Následně by pak měla daňová správa formulovat skutečný stav, o který se zvýší původní základ daně a doměří se daň. V tomto případě lze jednoznačně říci, že se o sporné transakce jedná a měla by být doměřena daň ve skutečné výši těchto transakcí.

Mezinárodní smlouvy obsahují výslovný zákaz výkladu jednotlivých ustanovení způsobem, který je v rozporu se smyslem a účelem těchto ustanovení. Pokud je však určitá právní norma použita v rozporu s jejím účelem, rozumí se tím zneužití práva. V případě společnosti Apple můžeme vznik společnosti, která je bermudským daňovým poplatníkem, za zneužití práva označit, jelikož tato společnost vznikla pouze za účelem snížení daňové povinnosti. Tento postup by měl být daňovou správou zpochybněn, jelikož je v rozporu s duchem právní normy. V souvislosti se SZDZ by měla daňová správa využít také PPT, kterým zjistí, že jednání a transakce společnosti Apple byly konány pouze za účelem získání

výhody, a LOB, kdy Apple jako nekvalifikovaná společnost (nesplňující kritéria) nesmí využívat výhod ze SZDZ.

Navrhuji, aby dalším nástrojem daňové správy vůči společnosti Apple, bylo přezkoumání nastavení převodních cen jednotlivých transakcí. Jelikož společnost IR B daní pouze rozdíl mezi licenčními poplatky obdrženými od svých zákazníků a vyplacených společnosti NL, mohli bychom zjistit, že tyto převodní ceny neodpovídají realitě.

Dalším nástrojem proti daňovému schématu využitému společností Apple by měla být také výměna informací. Ve stávající podobě se jedná pouze o výměnu na žádost, není tedy automatická. Informace jsou vyžádány na základě dohod o výměně informací, uzavřených mezi státy. V případě, že by si irská daňová správa vyžádala informace od nizozemské daňové správy a bermudské daňové správy na základě dohody TIEA, dozvěděla by se, že v těchto jurisdikcích nebyla firmou Apple zaplacena žádná daň a že tyto entity vznikly pouze kvůli daňové optimalizaci.

Pokud se jedná o aféru, která je velká jako v případě společnosti Apple, neměla by ujít pozornosti Evropské komise, která je povinna zahájit vyšetřování. Pokud EK shledá nejasnosti jak v daňové struktuře společnosti, tak kroků některého z členských států, může oběma stranám udělit sankce a navrhnout opatření, která musejí být přijata. Konkrétně u případu Apple bylo irskou daňovou správou poskytnuto závazné posouzení, které je nástrojem poskytnutí veřejné podpory ve smyslu článku 107 Smlouvy o fungování EU. Poskytnutá nepovolená veřejná podpora je vratná až za deset předchozích let.

Návrh využití nástrojů BEPS a Akčních plánů EU

Double Irish Dutch sandwich můžeme jednoznačně klasifikovat jako strukturu agresivního daňového plánování. Je však třeba říct, že Irsko svou národní legislativou takové daňové schéma umožňuje a získává tak do národní kasy finanční prostředky ne z daňových příjmů, ale díky zaměstnanosti, kterou jsou takovéto giganty schopné vytvořit. Vzhledem k aktuální situaci je nezbytné, aby Irsko samotné přijalo opatření a v rámci své legislativy zabránilo možnosti využívání Double Irish struktur. V roce 2013 členské státy EU proto vyvinuly obrovský tlak na irskou vládu, která přistoupila ke změně své daňové politiky. Irsko během let 2013 a 2014 představilo úpravy pravidel, která stanovují daňové rezidenství společností, což omezuje možnost využívání „Double Irish“. Na základě této úpravy jsou všechny společnosti se sídlem v Irsku považovány za irské daňové rezidenty. Pro stávající společnosti budou pravidla účinná od roku 2021, pro nově založené společnosti od roku 2013, resp. 2015 proti „Double Irish“.

Double Irish Dutch sandwich jsou jednoznačně hybridní entity, proto by proti nim měla být použita AKCE 2 projektu BEPS, jež na ně cílí. Dále by měla daňová správa využít CFC pravidla v rámci AKCE 3, jež zabrání převodu zisků na dceřiné společnosti v jurisdikcích s nízkým zdaněním a v tomto případě nedanění příjmů v USA. Podrobnou analýzou hybridních schémat a využívání výjimek z CFC pravidel správce daně zjistí, že těchto transakcí (dohod o sdílení nákladů, licencí a sublicencí, atd.) bylo využíváno pouze za účelem nedanění příjmů. Na základě ATAD by měla daňová správa požadovat po mateřské společnosti zdanění taktéž

zisku ovládané společnosti, v případě společnosti Apple konkrétně z licenčních poplatků, jejichž výhod Apple využíval. V této situaci by bylo vhodné využít také testu hlavního účelu v rámci AKCE 6, kdy by bylo jasně prokázáno, že společnosti byly založené pouze za účelem daňové optimalizace. Při posuzování tržního odstupu daňová správa zjistí, že zisky nebyly alokovány ve skupině tak, aby to odpovídalo ekonomické realitě. Pokud by tato situace nastala již za situace, kdy by nebyla z pohledu irské legislativy v podstatě legální, mělo by být po společnosti Apple požadováno odkrytí struktur a mechanismů agresivního daňového plánování. Při analýze CBCR by daňová správa na základě informací, které přináší, opět prokázala nereálně nastavené převodní ceny. Pokud by EU zavedla Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob, dosáhla by tak zániku výhody přesunu zisku mezi jednotlivými evropskými entitami, jelikož by pak byl základ daně alokován mezi všechny země, ve kterých společnosti podnikají. V každé zemi by pak byla zdaněna odpovídající část základu daně sazbou daně platnou v konkrétní jurisdikci.

Na základě zautomatizování výměny informací by byly všechny daňové správy o činnostech korporace srozuměny a nemusely by si (kromě Bermud) tyto informace vyžádat.

Bohužel však nemůžeme zabránit skutečnosti, že některé státy jako právě např. Irsko si budou chtít zachovat velmi nízké daňové zatížení pro udržení konkurenceschopnosti na trhu s nadnárodními společnostmi. Pokud by tedy došlo k CCCTB, společnost Apple by byla zatížena nízkou irskou daňovou sazbou.

4.2.2 Starbucks a FIAT

Daňové schéma Starbucks

Dalším velmi známým případem agresivního daňového schématu (Obr. 9) je kauza společnosti Starbucks, jíž byla Nizozemskem poskytnuta selektivní daňová výhoda, která je však v rozporu s pravidly EU o státní podpoře. Daňový režim poskytnutý společnosti Starbucks uměle snižoval její daňovou zátěž. Starbucks připravil metodiky stanovení svých zdanitelných zisků, které však neodrážejí ekonomickou realitu, a nizozemská daňová správa tuto metodiku schválila. Tímto příslibem tak dala svolení k využívání převodních cen zboží a služeb, které neodpovídají tržním podmínkám. Výsledkem tohoto jednání je převod zisku do zahraničí, kde není zdaněn.

Společnost Starbucks Manufacturing EMEA BV (NL), která sídlí v Nizozemsku, je v Evropě jediným subjektem skupiny, jež se zaměřuje na pražení kávy, tu pak distribuuje provozovnám Starbucks v Evropě, středním východě a Africe. NL byla nizozemskými daňovými orgány zvýhodněna rozhodnutím o daňovém režimu (zmíněno výše) a zaplatila tak na daních o 20 – 30 miliard EUR méně. NL nakupuje od entity umístěné ve Švýcarsku kávová zrna za neúměrně vysoké ceny, čímž přesouvá zisky do Švýcarska, které má velmi nízké daňové zatížení. NL pak navíc platí vysoké licenční poplatky za pražící receptury společnosti ALKI LP se sídlem v UK, čímž opět převádí svůj zisk do UK. Na licenční poplatky opět není aplikována srážková daň.

Obr. 9: Starbucks daňové schéma. Zdroj: European Commission, *Press release database (IP-15-5880), 2015*

Daňové schéma Fiat

Daňové schéma společnosti Fiat bylo také podstoupeno vyšetřování EK. Lucemburská entita Fiat Finance and Trade (LUX) poskytuje ostatním Fiat entitám finanční služby (Obr. 10). Lucembursko poskytlo LUX selektivní zvýhodnění vydáním rozhodnutí („tax ruling“) o daňovém režimu. V rámci tohoto rozhodnutí bylo namísto klasického způsobu stanovení zisku vypočtením návratnosti kapitálu velmi složitá metodika pro výpočet zdanitelného zisku. Tato metodika je však s ohledem na tržní podmínky zjevně umělá a snižuje tak LUX daňovou zátěž. Rozhodnutí o daňovém režimu obsahující různé neopodstatněné úpravy s mnohem nižším kapitálem, což souvisí s odměnou za tento kapitál, je podstatně nižší než tržní sazby. LUX tak platila daně pouze z této malé části svého skutečného kapitálu.

Obr. 10: Fiat daňové schéma, Zdroj: European Commission, *Press release database (IP-15-5880), 2015*

Návrh možných postupů správce daně

V případě kauzy Starbucks a Fiat by mělo být správcem daně využito opět jak stávajících, tak nových nástrojů proti přesunu zisku do zemí s preferenčním režimem. Tabulka č. 7 obsahuje návrh nástrojů, jež mohou být správou daní v boji proti těmto konkrétním režimům použita.

Tab. 7: Nástroje proti Starbucks a Fiat

Stávající legislativní nástroje	Srážková daň – licenční poplatky
	SZDZ – PPT, zneužití práva
	Převodní ceny – licenční poplatky
	Výměna informací – skutečně zaplacená daň
	Vyšetřování EK – poskytnutí státní podpory
Nástroje BEPS	AKCE 2 – hybridní entity
	AKCE 3 – CFC pravidla
	AKCE 6 – test hlavního účelu
	AKCE 8-10 – převodní ceny
	AKCE 12 – odkrytí agresivních daňových struktur
	AKCE 13 - CBCR
Nástroje Akčních plánů EU	ATAD – CFC pravidla
	CCCTB – společný základ daně

Podrobnější rozbor návrhu legislativních nástrojů, kterých by měla daňová správa využít na případy Starbucks a Fiat bude obsahem následujících podkapitol.

Návrh využití stávajících nástrojů

V případě Starbucks by mělo jednoznačně dojít k zatížení licenčních poplatků srážkovou daní. Proti vyvádění zisků do daňových rájů by měly finanční úřady využít ustanovení, na základě něhož doměří daňové zatížení do výše domácí daně, která by v případě rezidenství zahraniční společnosti byla zaplacena. Daňová správa by měla doměřit daň z rozdílu mezi převodními cenami, které jak Starbucks, tak Fiat použil a tržními cenami při použití metody tržního odstupu.

U obou vyšetřovaných společností by měla být jejich činnost kvalifikována daňovou správou jako zneužití práva, jelikož byly opět všechny aktivity konány za účelem daňové optimalizace. Tuto skutečnost si správa daní potvrdí také pomocí testu hlavního účelu. Díky výměně informací finanční orgány získají požadované informace o činnostech jednotlivých entit. EK je i v těchto případech s ohledem na jejich velikost, povinna využít veškerých dostupných nástrojů pro vyšetřování a měla by požadovat, aby obě společnosti doplatily daňový rozdíl.

Návrh využití nástrojů BEPS a Akčních plánů EU

V případě společnosti Starbucks by měla daňová správa postupovat a bojovat proti daňovému úniku za pomoci obdobných nástrojů jako v případě Apple. Jelikož se opět jedná o hybridní entity, využitím CFC pravidel znemožní převod zisků na dceřiné společnosti umístěné v zemích s preferenčním režimem. Zatížením daňového schématu testem hlavního účelu jej daňová správa klasifikuje jednoznačně jako schéma vytvořené za účelem daňové optimalizace. Při vyhodnocení tržního odstupu taktéž potvrdí porušení zásady zobrazení ekonomické reality. V případě odkrytí obchodních struktur by se opět potvrdilo agresivní daňové plánování. Za použití CCCTB by mohlo dojít k omezení přesunu zisku do jednotlivých evropských entit a zdanění odpovídajících zisků. U společnosti Fiat by mohlo být opět využito analýzy převodních cen. U obou společností by byly informace o strukturách, daňových základech a zaplacené dani k dispozici na základě automatické výměny informací a CBCR.

4.2.3 McDonald's

Daňové schéma

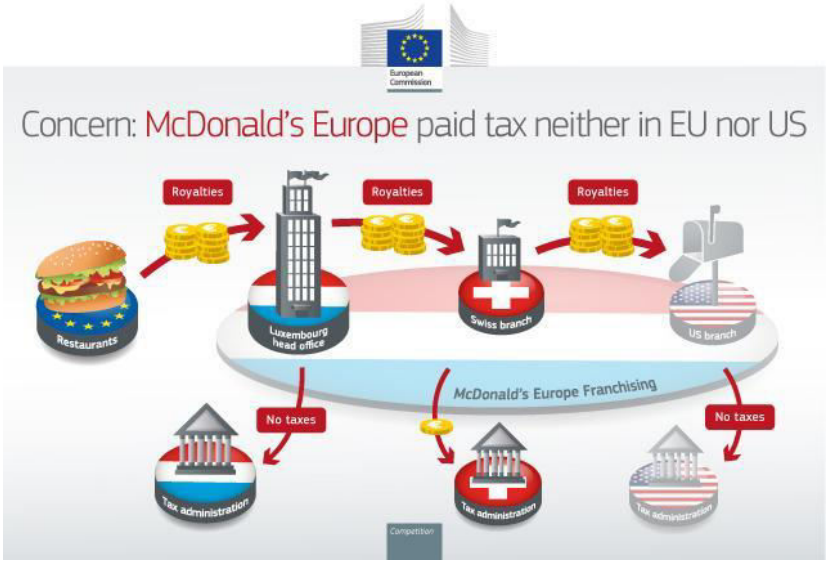
EK začala prošetřovat také McDonald´s a závazné posouzení, které mu bylo poskytnuto lucemburskou daňovou správnou. Opět se jedná o selektivní zvýhodnění, které je v rozporu s pravidly EU. Poskytnuté závazné posouzení znamenalo souhlas Lucemburska se situací, že společnost McDonald´s nebude platit daně z evropských licenčních poplatků ani v Lucembursku, ani v USA.

McDonald´s funguje na podnikání systémem franšízingu. Sídlo společnosti se nachází v Lucembursku, další dvě entity pak má ve Švýcarsku a USA. Švýcarská entita vyvíjí pouze omezenou činnost s ohledem na franšízová práva, americká entita žádnou reálnou činnost nevyvíjí. Nabyvatelé franšíz v Evropě a Rusku platili lucemburské entitě licenční poplatky, ty však na základě prvního vydaného závazného posouzení nepodléhaly zdanění v Lucembursku, ale v USA, kam byly převáděny (Obr. 11). Tato skutečnost vyplývá ze SZDZ mezi Lucemburskem a USA.

Lucemburská daňová správa požadovala důkazní prostředky o zdanění licenčních poplatků (v USA) převedených ze Švýcarska do USA. Dle amerického práva však tyto zisky nepodléhají v USA zdanění. McDonald´s si tak vyžádal další závazné posouzení, ve kterém požadovalo osvobození těchto zisků od zdanění v Lucembursku. Lucemburská finanční správa tedy vydala druhé rozhodnutí, ve kterém bylo potvrzeno, že příjem nepodléhá zdanění ani v Lucembursku, ani v USA.

V tomto případě se ukazuje rozpor ve výkladu lokálního práva, jelikož dle lucemburského práva byla americká entita uznána za stálou provozovnu a její zisky měly být zdaněny v USA. Dle amerického práva však tato entita za stálou provozovnu považována nebyla.

Obr. 11: McDonald´s daňové schéma. Zdroj: European Commission, *Press release database (IP-15-6221), 2015*



Návrh možných postupů správce daně

Proti daňovému schématu v kauze McDonald´s může správce daně vyvíjet činnost jak na základě stávajících, tak nově navrhovaných nástrojů proti přesunu zisku do zemí s preferenčním režimem. Tabulka č. 8 obsahuje návrh možných nástrojů pro boj s přesunem společnosti McDonald´s.

Tab. 8: Nástroje proti McDonald´s

Stávající legislativní nástroje	SZDZ – PPT, zneužití práva
	Srážková daň – licenční poplatky
	Vyšetřování EK – poskytnutí státní podpory
Nástroje BEPS	AKCE 2 – hybridní entity
	AKCE 3 – CFC pravidla
	AKCE 6 – test hlavního účelu
	AKCE 12 – odkrytí agresivních daňových struktur
	AKCE 13 - CBCR
Nástroje Akčních plánů EU	ATAD – CFC pravidla
	CCCTB – společný základ daně

Konkrétní navrhované činnosti v rámci stávajících a nově navrhovaných nástrojů nabízejí následující podkapitoly.

Návrh využití stávajících nástrojů

V případě daňového schématu McDonald´s by ze stávajících nástrojů mohl správce daně využít testu hlavního účelu, který by prokázal vznik poboček ve vybraných jurisdikcích s daňově optimalizačním motivem. McDonald´s zneužil právo, jelikož SZDZ využil způsobem, kterým si uměle snižoval daňovou zátěž. Účelem SZDZ je zabránit dvojímu nezdanění a ne ospravedlnit nezdanění příjmů. V případě neposkytnutí závazných posouzení lucemburskou daňovou správou, byly by licenční poplatky zatíženy srážkovou daní a nedošlo by k daňovým únikům. Také kauza McDonald´s podlehla vyšetřování EK a bylo prokázáno, že jí byla Lucemburskem poskytnuta nepovolená veřejná podpora.

Návrh využití nástrojů BEPS a Akčních plánů EU

Struktura agresivního daňového plánování společnosti McDonald´s byla lucemburskou daňovou správou legalizována. Lucembursko by mělo zamezit poskytování daňových rozhodnutí, která jsou klasifikována jako selektivní výhody.

Opět je možné sledovat využití hybridních struktur za účelem daňové optimalizace. Na základě CFC pravidel by mělo dojít k zabránění převodu zisků na dceřiné společnosti v daňových rájích a zdanění zisků v mateřské společnosti. Při podrobení testem hlavního účelu dojde k odhalení agresivního daňového schématu, který byl Lucemburskem legalizován. Využité schéma by bylo odhaleno také na základě AKCE 12. Na základě CBCR by došlo k potvrzení nezaplacení žádných daní jak v Lucembursku a Švýcarsku, tak v USA. Přesunu zisků v rámci evropských entit by mohl zabránit CCCTB.

4.2.4 Dopady nástrojů na daňové ráje

Pokud bychom chtěli zhodnotit dopad stávajících nástrojů pro boj s daňovými úniky na daňové ráje, dojdeme ke skutečnosti, že jsou v určitých mezích schopny využitým daňovým schématům bránit, ať už odhalením daňově agresivního schématu po posouzení PPT a vyšetřování EK, tak pomocí analýzy převodních cen. Stávající nástroje však nezasahují do přílišných detailů a nezaměřují se na všechny skutečnosti, kterým je třeba tato schémata podrobit. Analýza převodních cen i PPT dokáží odhalit cílené využívání právního prostředí za účelem agresivního daňového plánování. Je potřeba bránit také zneužití práva. Ze SZDZ vyplývá, že jsou uzavřeny za účelem zabránění dvojímu nezdanění, nikoli ospravedlnění nezdanění. Je zapotřebí bránit společnostem ve výkladu smluv v rozporu s jejich hlavním účelem.

Nově navrhované nástroje BEPS a Akčních plánů EU prohlubují a rozšiřují stávající nástroje. Při zhodnocení jejich dopadu bychom došli k závěru, že dojde k odhalení agresivních daňových struktur, které byly využity, ať už opět při testu hlavního účelu, tak samotnou povinností ohlášení takovéto struktury daňové správě. Jednotlivé akce EU i BEPS by byly v kombinaci se spoluprací členských států a nastavení jednotných pravidel (např. bližší sazby daní či uznatelnosti nákladů) schopny zabránit přesunu zisků. K odhalení struktur může dojít také za pomoci automatizace předávání potřebných informací.

EU a OECD přináší nástroje pro boj s přesuny zisků do preferenčních režimů, jež přinášejí pro velké nadnárodní společnosti zásadní změny mezinárodního daňového systému. Poplatníci mohou jen těžko plánovat své daňové záležitosti, jelikož je implementace změn do legislativ jednotlivých jurisdikcí rozdílná. EU i OECD by měly zvážit nastavení minimálních standardů u všech jednotlivých nástrojů, aby došlo ke sjednocení. Pokud budou státy v implementaci nejednotné, opět budou vznikat mezery v legislativách, kterých budou moci společnosti využívat a bránit se tak daňové zátěži. Na rozdíl od projektu BEPS, ze kterého vyplývají ve většině případů pouze doporučení, ATAD, kterou přinesla EK, je pro členské státy závazná a musí se do jednotlivých legislativ zakomponovat.

Je nezbytné požadovat od preferenčních režimů, v těchto případech od Irska, Lucemburska, Nizozemska, Švýcarska a UK, aby neposkytovaly selektivní výhody a závazná posouzení na základě podkladů, které neodpovídají skutečnosti a také nastavení sazeb a daňového prostředí, které je konkurenceschopné na poli EU. Je také potřeba dojít ke sjednocení a kooperaci při výkladu práva, aby ho nebylo možno zneužívat.

EU by měla zvážit přepracování směrnice EU o zdanění úroků a licenčních poplatků, ze které vyplývá nezdanění srážkovou daní, vzhledem k velmi častému využívání právě úroků a licenčních poplatků k daňovým únikům.

Vzhledem k neustálému pokroku, globalizaci a změnách v podnikatelském prostředí, by OECD i EU měli být v neustálém pozoru a aktualizovat opatření, jelikož se postupem času vždy najdou možnosti, jak tato opatření obejít a vyhýbat se tak daňové povinnosti.

4.3 Srovnání BEPS a Akčních plánů se současnou právní úpravou a jejich implementace

V souvislosti s nově navrhovanými nástroji BEPS a Akčních plánu je nezbytné zmínit také srovnání se současnou právní úpravou. Implementace jednotlivých nástrojů se odlišují a je potřeba tuto implementaci zpřehlednit. V následujících podkapitolách se zaměříme na implementaci do české legislativy. Je nezbytné podotknout, že o některých bodech jsou doposud vedeny diskuse, a to především zda a jak mají být do české legislativy implementovány a jaké náklady tato implementace přinese daňovým poplatníkům.

4.3.1 BEPS

AKCE 1 – Digitální ekonomika – daňové výzvy

Na základě současné právní úpravy je možné uniknout zdanění určitých nehmotných aktiv a vznik stálé provozovny. V případě české legislativy lze pomocí modifikace definice stálé provozovny (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů) a revize manuálu k převodním cenám nehmotných aktiv omezit nezdanění z důvodu nepřiřazení příjmu žádné daňové jurisdikci.

AKCE 2 – Neutralizace efektů hybridních schémat

Akce 2 se zaměřuje na hybridní daňová schémata využívající nesouladů mezi daňovými systémy některých zemí. Tento nesoulad může nastat rozdílným nahlížením na subjekt či instrument, který je využíván. Návrh řešení v oblasti DPPO obsahuje primární a sekundární pravidla. Primárním pravidlem je myšleno odepření práva odpočtu od základu daně v jedné zemi, pokud v druhé zemi nedojde k zahrnutí do základu daně a ke zdanění. Pokud stát plátce nepoužije primární pravidlo, stát příjemce pak nepřizná osvobození. V případě SZDZ jsou doporučeny změny s ohledem na místo skutečného vedení společnosti či aplikace vůči daňově transparentním entitám.

V ČR je již na problematiku hybridních schémat reagováno směrnicí o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a to § 19 odst. 2 písm. c., zákona o daních z příjmů. Navrhovaná pravidla zamezí řadě hybridních schémat a tím dvojímu nezdanění, dojde však také ke zvýšení administrativní zátěže poplatníků. V případě SZDZ je Pokynem D – 286 stanoveno, že se vůči daňově transparentním entitám smlouvy neaplikují a nečerpají tak výhod z nich plynoucích.

Dopad na daňové ráje

V případě, že je využíváno hybridních daňových schémat za pomoci využití entity umístěné v daňovém ráji, má zavedení opatření v rámci AKCE 2 negativní dopad na daňové ráje. Vzhledem k rezidenci v daňovém ráji pouze za účelem snížení daňové optimalizace, avšak absence skutečného vedení společnosti, jsou společnosti povinny zdanit své zisky v místě vzniku těchto generovaných zisků.

AKCE 3 – CFC pravidla

Převáděním zisků na dceřiné společnosti v zemích s nižším zdaněním, se mateřské společnosti vyhýbají jejich zdanění. CFC pravidla jsou aplikovatelná na pasivní příjmy – licenční poplatky a úroky, jsou omezena např., pokud se ovládané osoby nenachází v preferenčních zemích či jejich příjmy nepřekročí určitou hranici. Výpočet výše příjmů bude vycházet z lokální legislativy. Příjmy jsou přiřazeny na základě jednotlivých podílů na ovládané společnosti. Dvojímu zdanění je zabráněno pomocí zápočtu domácí daně. Členským státům bude umožněno poskytnout výjimku z tohoto pravidla společnostem, jejichž účetní zisk nepřesahuje 750 tis. EUR či ovládaný subjekt, jehož příjmy podléhající CFC pravidlům tvoří maximálně třetinu jeho celkových příjmů.

V současné době je objem přímých transakcí českých společností se spojenými osobami v daňových rájích velmi malý. ČR z implementace plynou jak určité výhody, tak také nevýhody. Jako výhodu můžeme posoudit např. získání dodatečného výnosu ze zdanění dceřiných společností umístěných v daňovém ráji, nevýhodou je oslabení konkurenceschopnosti ČR a zvýšení administrativní zátěže poplatníků. V následujícím případu bude nastíněno fungování CFC pravidel v ČR.

Mateřská společnost A v ČR drží 60 % kapitálu dceřiné společnosti B na Seychelách. Hlasovací práva a podíl na zisku odpovídá podílu na kapitálu společnosti. Zároveň společnost B nevykonává podstatnou hospodářskou činnost a odvedla na dani z příjmů 15 000 EUR. Pokud by byla zdaňována v České republice, byla by její daň stanovena ve výši 32 000 EUR. Daň skutečně odvedená představuje méně než 50 % částky daně, která by jí byla stanovena v ČR. Na určité příjmy dceřiné společnosti se tedy uplatní pravidlo CFC a budou zahrnuty do příjmů mateřské společnosti se sídlem v ČR. Mateřská společnost je pak oprávněna si od své daňové povinnosti odečíst odvedenou daň ve státě sídla dceřiné společnosti.

Dopad na daňové ráje

Rozšíření stávajících CFC pravidel bude postihovat uživatele daňových rájů, jež jich využívali pro přesun zisku a dosažení nižšího zdanění. Jestliže nastane situace, která byla nastíněna v předchozím příkladu, je mateřská společnost povinna zdanit také zisk, který byl transferován do daňového ráje, jeho využití pro snížení daňové povinnosti se pak tedy stává neefektivní a nemá smysl.

AKCE 4 – Omezení odečitatelnosti úroků

Na úroky lze v rámci převodních cen využít princip tržního odstupu, který však nelze využít na výši finančního úvěru. Proto musí být pravidlo doplněno dalšími kroky jako např. pravidlem nízké kapitalizace v ČR, ukotveného v § 25 odst. 1 písm. w, zákona o daních z příjmů. Pravidlo udává, že je odečitatelnost úroků omezena na úroky placené mezi spojenými osobami a to ve výši čtyřnásobku výše vlastního kapitálu. Zavedením dodatečného pravidla AKCE 4 se očekává dodatečný fiskální výnos. V praxi tedy bude možno od základu daně odečíst náklady vynaložené na úvěrové financování do výše zdanitelných úrokových či obdobných příjmů. Část úroků převyšující tyto výnosy pak představuje nadměrné výpůjční náklady, které

lze daňově uznat pouze do výše 30 % EBITDA. Pravidlo de minimis bude umožňovat vyjmout z účinnosti základního pravidla nadměrné výpůjční náklady až do výše 3 mil. EUR. Členské státy však pravidlo využít nemusí či můžou nastavit hranici nižší. Důvodem určení hranice je snížení administrativních nákladů spojených s tímto pravidlem pro poplatníky s malými nadměrnými výpůjčními náklady.

Pro ČR se navrhovaná hranice jeví jako značně vysoká a navrhuje se uplatnění nižší hranice ve výši 1 mil. EUR. V následujícím příkladu bude znázorněno srovnání se současnou právní úpravou, pravidlo de minimis neuvažujeme.

Společnost A (s.r.o.) je vlastněna dvěma společníky – právnickými osobami B a C. Podíly na základním kapitálu společnosti jsou u všech společníků shodné. Společnost A ve svém účetnictví eviduje tyto závazky z úvěrů a půjček:

a) *Úročenou peněžní půjčku na pořízení zásob poskytnutou v roce 2012 společností B ve výši 14 mil. EUR, s ročním úrokem 220 tis. EUR.*
b) *Úvěr od společnosti C ve výši 6,5 mil. EUR z roku 2013, z níž v roce 2015 činí úrok 500 tis. EUR.*
c) *Úročená peněžní půjčka poskytnutá v roce 2014 společností C ve výši 4 mil. EUR. Úrok v roce 2015 z této půjčky je ve výši 100 tis. EUR.*

V průběhu roku nedošlo ke splacení závazků. Společnost současně drží dluhopisy v hodnotě 4 mil. EUR s úrokovým výnosem 6 % p.a.

Vlastní kapitál společnosti k 1. 1. 2015 činil 7,5 mil. EUR. 15. 6. 2015 bylo valnou hromadou rozhodnuto o vyplacení podílu na zisku ve výši 4,7 mil. EUR, jejichž výplata proběhla 10. 8. 2015. Společník dne 19. 12. 2015 poskytl příplatek mimo základní kapitál ve výši 2 mil. EUR. Rok 2015 nebyl pro společnost příliš úspěšný a dosáhl EBITDA ve výši 1,2 mil. EUR.

Test nízké kapitalizace:

Čtyřnásobek váženého aritmetického průměru vlastního kapitálu: 4 x [(7,5 mil. x 166 + 2,8 mil. x 187 + 4,8 mil. x 12) / 365] = ***20 013 150 EUR***

Průměrná denní výše úvěrů a půjček: 14 mil. + 6,5 mil. + 4 mil. = ***24,5 mil. EUR***

Výpočet koeficientu daňově účinných nákladů: 20 013 150 / 24 500 000 = ***0,82***

Určení koeficientu daňově neúčinných nákladů: 1 – 0,82 = ***0,18***

Výpočet výše neuznatelných nákladů: (220 000 + 500 000 + 100 000) x 0, 18 = ***147 600 EUR***

Výpočet výše uznatelných nákladů: 820 000 – 147 600 = ***672 400 EUR***

Úprava dle AKCE 4:

Výpůjční náklady: 220 000 + 500 000 + 100 000 = ***820 000 EUR***

Zdanitelné úrokové příjmy: 4 000 000 x 0,06 = ***240 000 EUR***

Nadměrné výpůjční náklady: 820 000 – 240 000 = ***580 000 EUR***

30 % z EBITDA = 0,3 x 1 200 000 = ***360 000 EUR***

Výpočet výše neuznatelných nákladů: 580 000 – 360 000 = ***220 000 EUR***

Daňově uznatelný náklad: 240 000 + 360 000 = ***600 000 EUR***

Na příkladu můžeme vidět, že v případě aktuální úpravy s aplikací testu nízké kapitalizace, by si společnost uplatnila finanční náklady ve výši 672 400 EUR. Při aplikaci daňové uznatelnosti nákladů do výše úrokových a obdobných příjmů a daňovou uznatelnost nadměrný výpůjčních nákladů do maximální výše 30 % z EBITDA je daňově uznatelný náklad pouze ve výši 600 000 EUR. Dojde tedy ke zdanění vyšší částky a státní rozpočet obdrží dodatečný fiskální výnos.

Dopad na daňové ráje

V případě, že nadnárodní skupina v daňovém ráji vytvoří svou entitu, prostřednictvím které chce za pomoci půjček mezi spojenými osobami s vysokým úrokem, snížit svou daňovou povinnost, bude tato daňová optimalizace díky pravidlu omezení odečitatelnosti úroků značně omezena.

AKCE 5 – Efektivnější působení proti škodlivým daňovým praktikám

V ČR není stanovena preferenční sazba na příjmy z licenčních poplatků, tudíž není potřeba pravidlo implementovat. ČR však požaduje implementaci do legislativy států, jež preferenční sazby uplatňují, jelikož se tím sníží motivace českých poplatníků k přesunu práv k duševnímu vlastnictví do těchto států. Implementace povinné spontánní výměny informací o předběžných daňových rozhodnutích a ujednáních a o předběžných posouzeních transferových cen musí být provedena do 31. prosince 2016.

Dopad na daňové ráje

AKCE 5 projektu BEPS negativně ovlivňuje daňové ráje, jež jsou využívány pro daňovou optimalizaci plynoucí z preferenčních sazeb pro licenční poplatky. Pokud není patent, z něhož plynou licenční poplatky, vyvinut v zemi poskytující preferenční režim a je zde pouze přesunut pro získání těchto výhod, nesmí být tato preferenční sazba aplikována.

AKCE 6 – Předcházení zneužívání SZDZ

Proti situacím, které jsou účelově vytvořeny pouze za účelem snížení efektivního zdanění či dosažení dvojího nezdanění, byla vytvořena AKCE 6 projektu BEPS. Tato akce obsahuje několik změn současných SZDZ, např. doplnění názvu a preambule o dovětek „zamezení dvojímu nezdanění“, LOB, PPT či o časový test (365 dní). Koncept úzce souvisí s MLI.

ČR nevidí překážku ve výkladu již stávajících smluv ve smyslu, že výhody z nich vyplývající nejsou dostupné, pokud je hlavním smyslem určité transakce pouze využití výhod ze smluv plynoucí. S ohledem na LOB se prozatím toto pravidlo pro svou technickou komplikovanost nedoporučuje implementovat.

Dopad na daňové ráje

Daňové ráje budou zavedením opatření proti zneužívání SZDZ značně poškozeny. Entity, jež zde byly založeny, budou podrobeny testu hlavního účelu a vyjde najevo, že byly založeny pouze za účelem daňové optimalizace a místo skutečného vedení zde neexistuje. Výhody vyplývající z jejich využití tedy zaniknou.

AKCE 7 – Zamezit obcházení vzniku stálé provozovny

Dle SZDZ jsou zisky společností zdaňovány v jiném státě, než ve kterém je subjekt rezidentem, pouze pokud v tomto jiném státě vznikne stálá provozovna. Zahraničnímu zdanění se podniky vyhýbají obcházením smluvně vymezenému konceptu stálé provozovny.

Ve stávajících SZDZ je třeba upřesnit definice zástupců a trvat na vzniku stálé provozovny, pokud činnosti nejsou dle odstavce 4 článku 5 Modelové smlouvy pomocnými ani přípravnými činnostmi. Samotná úprava problematiky pomocných a přípravných činností se do textu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nepromítnou, jelikož se tento zákon konceptu pomocných a přípravných činností nevěnuje. V souvislosti s činností zástupců je však třeba upravit text § 22 odst. 2, aby byl v souladu s navrhovaným přístupem dle SZDZ. Změny SZDZ opět souvisí s MLI.

Dopad na daňové ráje

Jestliže se společnosti snažily obcházet vzniku stálé provozovny v zemi s vyšším zdaněním, aby byl jejich daňový základ zdaněn v daňovém ráji, nebude to již možné, jelikož bude těmto technikám zabráněno a zisk bude zdaněn v místě svého vzniku. Daňové ráje tedy nebudou nadále poskytovat „bezpečné území“ a společnosti neuniknou zdanění svých zisků v místě jejich skutečného vzniku.

AKCE 8-10 – Zajištění souladu transferových cen s ekonomickou aktivitou

Vzhledem ke zneužívání transferových cen mezi spojenými osobami k přesunu zisku do států s preferenčními režimy, dojde k důraznějšímu přezkoumání skutečně vykonávané ekonomické aktivity podniků, na smluvní uspořádání bude brán menší zřetel. Smluvní převod podnikatelských rizik bude daňově uznatelný pouze za předpokladu skutečného provádění rozhodovacích procesů. Entitám, které mají vysoký kapitál, ale nevykonávají žádné ekonomické aktivity, bude umožněno přiřadit pouze zisk odpovídající bezrizikové úrokové sazbě.

Aktuálně jsou transferové ceny v ČR upraveny v § 23 odst. 7, zákona o daních z příjmů, pokynem GFŘ D-22 a Směrnicí o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Otázka převodních cen je pak dále zmiňována v § 35a a § 38 nc, zákona o daních z příjmů, Pokynu D – 258, Pokynu D – 292 a Pokynu D – 293. ČR zastává pravidla tržního odstupu. Pokyny OECD budou v ČR aplikovány do znění ustanovení o převodních cenách v rámci § 23 odst. 7, zákona o daních z příjmů. Lze však říci, že úprava převodních cen je v ČR neurčitá a nepřesná, její vymahatelnost je však z pohledu správce daně značná. Aktuální praxe navíc

ukazuje, že daňová správa věnuje problematice převodních cen stále více pozornosti. Následující příklad znázorní problematiku nastavení převodních cen.

Společnost A, která je rezidentem v ČR, dosáhla k datu účetní závěrky značně vysokého účetního zisku ve výši 150 mil. EUR. Společnost B, která je rezidentem v daňovém ráji a zároveň dceřinou společností entity A, dosáhla účetní ztráty ve výši 50 mil. EUR. Společnosti A hrozí vysoká daň z příjmů právnických osob, zatímco společnosti B nebude vyměřena žádná daň. Společnost B se proto rozhodne poskytnout společnosti A půjčku v nominální hodnotě 100 mil. EUR s roční úrokovou sazbou 50 %. Obvyklá výše úrokové sazby se však pohybuje maximálně do výše 20 % p.a. Společnost A si tedy za pomoci vysokých úrokových nákladů sníží základ daně, společnost B si pak do svých výnosů zahrne úroky z úvěrů a sníží si tak svou daňovou ztrátu.

Daň společnosti A před půjčkou: 150 mil. x 0,19 = ***28,5 mil. EUR***

Daň společnosti B před půjčkou (ZD = - 50 mil.): ***0 EUR***

Daň společnosti A po půjčce: (150 mil. – 100 mil. x 0,5) x 0,19 = ***19 mil. EUR***

Daň společnosti B po půjčce (ZD = -50 mil. + 100 mil. x 0,5): ***0 EUR***

Celková daňová úspora subjektu (přijetím půjčky s vysokým úrokem):

28,5 mil. – 19 mil. = ***9,5 mil. EUR***

Doměřená daň: [100 mil. x (0,5 – 0,2)] x 0,19 = ***5,7 mil. EUR***

Příklad názorně ukazuje problematiku využívání transferových cen pro daňovou optimalizaci a minimalizaci daňového základu. V případě přezkumu převodní ceny – úroku z úvěru mezi spojenými osobami, by daňová správa zjistila, že nebyl dodržen princip tržního odstupu a úroková sazba převyšuje obvyklou úrokovou sazbu. Daňová správa je oprávněna doměřit daňovému subjektu daň ve výši 5,7 mil. EUR.

Dopad na daňové ráje

Jelikož je situace, jež byla znázorněna v předchozím příkladu, využívaná především prostřednictvím entit umístěných v daňových rájích, bude mít opatření dopad zejména na jurisdikce s preferenčním daňovým režimem. Korporace nebudou moci využívat dceřiných společností založených v daňových rájích pro přesun zisku prostřednictvím cen, jež neodpovídají skutečnosti.

AKCE 12 – Povinné oznámení schémat daňové optimalizace

Daňové správy se ve většině případů o využití daňově optimalizačních schémat, jimiž se zabývají AKCE 1 – 10, dozví pozdě na to, aby na ně mohly adekvátně zareagovat. Oznamovací povinnost je uložena daňovým poradcům i poplatníkům, kteří služeb daňového poradce nevyužívají. Mají být oznamována schémata, jež nabývají obecných rysů a to případy, kdy:

- daňový poradce požaduje, aby klient nepředával daňové schéma dalším klientům,
- platba daňovému poradci je závislá na konečné daňové úspoře.

Konkrétní rysy využívané k daňové optimalizaci nejčastěji nabývají podob:

- využití penzijních fondů pro vyhýbání se platbě daní z mezd,
- změna běžného příjmu na kapitálový příjem, který podléhá menšímu zdanění či nepodléhá pojištění,
- hybridní schéma využívající nesouladů daňových systémů,
- transakce mající velký rozdíl mezi daňovým a účetním zachycením, atd.

Implementace povinného oznamování struktur do legislativy ČR by vyžadovalo novelizaci daňového řádu. Mezi pozitiva zavedení do české legislativy je jednoznačně možno uvést včasnou informovanost daňové správy, která má možnost adekvátně reagovat, případně s Ministerstvem financí spolupracovat na úpravě legislativy pro zamezení takových daňových schémat. V dlouhém období lze očekávat pozitivní dopad na fiskální výnosy, nyní však nelze predikovat či přímo změřit celkový dopad na inkaso veřejného rozpočtu. Je možné očekávat, že již implementace povinnosti oznamování do daňového řádu bude poplatníky od využívání daňových schémat odrazovat. Mezi negativa lze opět uvést zvýšení administrativních nákladů jak na straně poplatníků, tak na straně daňové správy, také je třeba zdůraznit skutečnost, že oznamování daňových schémat je v rozporu se smyslem daňového poradenství.

Dopad na daňové ráje

Daňoví poplatníci využívají služeb daňových poradců, aby dosáhli daňových úspor za pomoci využití daňových schémat se zapojením entit umístěných v daňových rájích. Jelikož jsou nyní poplatníci povinni oznámit využití takových schémat, bude zamezeno využívání daňových rájů k těmto machinacím.

AKCE 13 – Dokumentace k transferovým cenám a CBCR

Pro posouzení nastavení vnitropodnikových převodních cen nadnárodních skupin potřebují daňové správy celkový obrázek o fungování nadnárodní skupiny. AKCE 13 proto obsahuje nároky na dokumentaci k transferovým cenám, kterou budou správy daní po nadnárodních skupinách požadovat.

V ČR se prozatím nepracuje na implementaci MF a LF nesoucích informace např. o organizační struktuře či hlavní činnosti. V současnosti se pracuje na

implementaci CBCR do české legislativy také v rámci DAC IV. Mezi pozitiva implementace této dokumentace lze zmínit lepší analýzu rizik, kterou může na základě poskytnutých informací daňová správa provést. Informace o celosvětových aktivitách pomohou daňové správě zaměřit se na prověření lokální entity takové nadnárodní skupiny, u níž bude shledáno riziko využití agresivní daňové struktury na mezinárodní úrovni. Negativem implementace je opět navýšení administrativních nákladů. Vzhledem k hranici konsolidovaného obratu nad 750 mil. EUR se očekává pouze ojedinělý počet subjektů podávajících zprávu české správě daní z titulu rezidenství mateřské společnosti v ČR.

Dopad na daňové ráje

Dopad na daňové ráje v souvislosti s dokumentací k převodním cenám a Country-by-Country Reportingem je opět velmi negativní. Prostřednictvím CBCR dostanou daňové správy informaci o základu daně dceřiné společnosti umístěné v daňovém ráji a také o výši odvedené daně. Odhalí se tedy využití preferenčního režimu pouze za účelem přesunu zisku a jeho nižšího zdanění.

AKCE 14 – Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových případů dohodou

Akce se zaměřuje na řádné a konzistentní provádění jednotlivých článků SZDZ, identifikuje překážky, které brání státům efektivní řešení sporů se SZDZ souvisejícími.

V ČR již byla většina opatření AKCE 14 historicky implementována. ČR své povinnosti vyplývající ze SZDZ plní. Body vyplývající z minimálního standardu jsou již do české modelové smlouvy zakomponovány a prosazují se při dvoustranných dohodách. Momentální postoj ČR k závazné arbitráži je negativní, žádná smlouva předmětné ustanovení neobsahuje a ani není navrhováno.

AKCE 15 – Multilaterální nástroj pro implementaci opatření vytvořených v rámci BEPS do SZDZ

Aplikace opatření, které přináší projekt BEPS, přináší změny SZDZ. Je potřeba je implementovat do jednotlivých SZDZ. Aby celosvětově nemuselo být měněno více než 3 600 SZDZ, byl navrhnut Mnohostranný nástroj pro implementaci, který umožní rychlou změnu nákladově efektivnějším a účinnějším způsobem. V tomto případě se nejedná o minimální standard.

Vzhledem k výrazné odlišnosti jednotlivých bilaterálních SZDZ se jedná o velmi náročný projekt, který bude časově náročný. Aktuálně se aplikace potýká s řadou technických a legislativních problémů, jelikož existuje několik variant řešení vycházejících ze závěrů projektu BEPS. Tyto nejasnosti je tak třeba nejprve na národní úrovni upřesnit.

4.3.2 ATAD

Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem se v české legislativě projeví nejpozději do roku 2018 a nabude účinnosti k 1. 1. 2019.

Článek 4 – Omezení odečitatelnosti úroků

Návrh článku 4 Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem vychází z AKCE 4 projektu BEPS. Na rozdíl od doporučení vycházejících z AKCE 4 navrhuje ATAD pevný limit uznatelnosti úroků, a to ve výši 30 % EBITDA, konečná podoba pravidla však není prozatím stanovena. Navíc je zde navrženo konkrétní pravidlo de minimis na čisté úroky přesahující hranici 1 mil. EUR. V následujícím příkladu bude znázorněno využití pravidla de minimis.

Společnosti A (s.r.o.) byla poskytnuta půjčka od spojené osoby ve výši 15 mil. EUR s roční úrokovou sazbou 8 %. Společnost drží dluhopisy v hodnotě 4 mil. EUR s úrokovým výnosem 5 % p. a. V roce 2015 společnost v účetnictví eviduje EBITDA ve výši 2,5 mil. EUR.

Výpůjční náklady: 15 mil. x 0,08 = ***1,2 mil. EUR***

Zdanitelné úrokové příjmy: 4 mil. x 0,05 = ***0,2 mil. EUR***

Nadměrné výpůjční náklady: 1,2 mil. – 0,2 mil. = ***1 mil. EUR***

30 % z EBITDA = 0,3 x 2,5 mil. = ***0,75 mil. EUR***

Výpočet výše neuznatelných nákladů: 1 mil. – 0,75 mil. = ***0,25 mil. EUR***

Daňově uznatelný náklad: 0,2 mil. + 0,75 mil. = ***0,95 mil. EUR***

Na základě příkladu můžeme konstatovat, že při aplikaci pravidla pro omezení odečitatelnosti úroků by náklady společnosti ve výši 250 000 EUR byly posouzeny jako daňově neuznatelné. Pokud by však bylo aplikováno pravidlo de minimis na úrovni 1 mil. EUR, společnost by mohla uplatnit všechny své nadměrné výpůjční náklady jako daňově uznatelné. Vzhledem k velikosti společnosti se jeví úspora administrativních nákladů spojených s aplikací pravidla de minimis jako ekonomicky výhodné. Stát tak tímto opatřením vychází vstříc středním podnikům, aby snížil právě administrativní náklady spojené s aplikací tohoto pravidla na poplatníky s malými nadměrnými výpůjčními náklady, u nichž nehrozí zvýšené riziko významných daňových úniků. V tomto případě však zavedení pravidla de minimis připraví státní rozpočet ČR o daňový výnos.

Dopad na daňové ráje

Opatření pro omezení odečitatelnosti úroků v rámci ATAD má na daňové ráje stejný dopad jako AKCE 4 projektu BEPS. Pokud chce nadnárodní skupina přesunout svůj zisk prostřednictvím půjčky spojené osobě umístěné v daňovém ráji, bude tato transakce díky pravidlu odečitatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů do výše 30 % EBITDA značně omezena.

Článek 5 – Daň na rozloučenou

Společnosti se snaží snížit svou daňovou povinnost přesunem své daňové rezidence a aktiv do jurisdikcí s nízkou daňovou zátěží bez změny právního vlastníka. Původní stát umístění aktiv pak ztrácí výnos ze zdanění těchto aktiv. Přesun aktiv by za takovýchto okolností měl být z daňového hlediska považován za prodej.

ČR se k tomuto návrhu staví pozitivně, jelikož dojde ke zvýšení daňového výnosu do veřejného rozpočtu. Zároveň předpokládá, že tato povinnost daňové poplatníky od případných přesunů odradí. Obává se však i negativ, které takovéto opatření přináší, a to omezení zahraničních investic. Potenciální investoři mohou být povinností zdanit rozdíl mezi daňovou a tržní hodnotou přesouvaných aktiv odrazeni. MFČR předpokládá, že bude zdanění při odchodu zavedeno s účinností k 1. 1. 2020.

Dopad na daňové ráje

Daň na rozloučenou postihne ty daňové ráje, jež byly využívány pro přesun daňové rezidence a aktiv. Daňový poplatník bude podléhat tomuto mimořádnému zdanění a musí zvážit, zda je to pro něj stále ekonomicky výhodné.

Článek 6 – Switch-over clause (neuplatnění osvobození)

Mnoho států se snaží předejít velkým administrativním nákladům spojených se zápočtem daní zaplacených v zahraničí pomocí osvobození od zdanění zahraničních dividend. V případě přesunu zisku do daňového ráje s následným vyplacením do členského státu uplatňujícího osvobození, dochází ke dvojímu nezdanění. Článek 6 proto navrhuje, aby osvobození nebylo uplatněno v případě země výplaty s mírou zdanění nižší než 40 %.

V české legislativě není osvobození příjmů zakotveno, riziko zneužití osvobození tedy nevzniká a ČR nemusí článek 6 ATAD do své legislativy aplikovat.

Dopad na daňové ráje

Daňové ráje, jež byly některými skupinami společností využívány pro získání osvobození zdanění z dividend, budou zakotvením Switch-over-clause postiženy. Vzhledem k nastavení hranice zdanění ve výši 40 % a nižší, budou dopadem zatíženy všechny daňové ráje.

Článek 7 – Obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR)

Navzdory velké snaze o zamezení agresivního daňového plánování si budou společnosti vždy hledat cestu, jak přesunout své zisky do daňových rájů. Článek 7 proto navrhuje implementaci obecného pravidla proti zneužívání, které daňové správě dává možnost odepření výhod plynoucích z umělých transakcí, jejichž hlavním cílem bylo dosažení snížení daňové povinnosti.

ČR nemusí pravidlo implementovat do své legislativy, jelikož je problematika řešena ustanoveními daňového řádu a rozhodováním soudů, jež upřednostňují podstatu nad formou.

Dopad na daňové ráje

Pokud společnost záměrně využívala výhod plynoucích z umělých transakcí s entitou umístěnou v daňovém ráji, bude jí těchto výhod odepřeno. Daňový ráj proto nebude moci být za tímto účelem využit.

Článek 8 – CFC pravidla

Návrhy EU v rámci ATAD vycházejí z AKCE 3 projektu BEPS. Směrnice však umožňuje zpřísnění pravidel pro stanovení hranice. Pro ČR by tak připadalo v úvahu snížení hranice kontroly při definici CFC pod 50 % vlastnictví kapitálu. Předpokládá se však zachování hranice stanovené směrnicí ve výši 50 %. Dále může být navýšena hranice skutečného daňového zatížení, ta se však pro ČR opět nepředpokládá, jelikož daňové ráje zpravidla DPPO nevybírají a 50% hranice tak dostačuje pro jejich pokrytí CFC pravidlem.

Dopad na daňové ráje

V případě, že by se členské státy EU rozhodly využít zpřísnění pravidel pro stanovení pravidel, byl by dopad článku 8 směrnice na daňové ráje více negativní než v případě AKCE 3 projektu BEPS.

Článek 10 - Pravidla pro hybridní nesoulady

EU rozpoznává ve využívání nesouladů mezi daňovými systémy problém a snaží se proti takovému chování zasáhnout. Návrh EU vychází z AKCE 2 projektu BEPS a má za cíl, aby každá platba byla alespoň jednou zdaněna. Článek 10 však na rozdíl od AKCE 2 neobsahuje primární a sekundární pravidla, ale vystupuje jako obecné obranné pravidlo.

4.3.3 CCCTB

Postoj ČR k systému Společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob je dlouhodobě rezervovaný a spíše negativní. Jedním z argumentů proti zavedení CCCTB ČR uvádí omezení suverenity v oblasti daní spolu s poklesem daňových příjmů. Zároveň si ČR nemyslí, že se zavedením CCCTB docílí snížení administrativy jak daňových poplatníků, tak správy daní. Na následujícím příkladu bude znázorněn efekt aplikace na příjem rozpočtu ČR.

Společnost A (a. s.) je rezidentem v ČR a zároveň dceřinou společností mateřské společnosti B se sídlem v Německu. V tabulce č. 9 jsou obsaženy informace z roku 2015 nutné pro výpočet CCCTB (v mil. EUR).

Tab. 9: Údaje společností A, B

	Společnost A	***Společnost B***
Aktiva	*6 500*	*370 000*
Dlouhodobý hmotný majetek	*2 000*	*x*
Dlouhodobý nehmotný majetek	*900*	*x*
Tržby	*12 000*	*210 500*
Mzdové náklady	*800*	*32 500*
Zisk před zdaněním	*1 050*	*18 900*
Daň	*135*	*4 725*
Zisk po zdanění	*915*	*14 175*

Počet zaměstnanců společnosti A je 22 500, společnosti B zaměstnává 570 000 osob. Dále je potřeba dodat, že společnost A dosáhla tržeb se spřízněnými osobami ve výši 7 500 mil. EUR.

Pro provedení samotného výpočtu potřebujeme zmínit důležité vzorce (shrnutí výsledků v tab. 10):

Faktor aktiv = dlouhodobý majetek dceřiné společnosti / aktiva mateřské společnosti
Faktor tržeb = tržby dceřiné společnosti / tržby mateřské společnosti
Faktor práce:

1) *mzdové náklady dceřiné společnosti / mzdové náklady mateřské společnosti*
2) *počet zaměstnanců dceřiné společnosti / počet zaměstnanců mateřské společnosti*

Procento podílu společnosti A na společnosti B:
$P = [1/3T + 1/3 \times (1/2MN + 1/2Z) + 1/3A]$

Tab. 10: Jednotlivé podíly společnosti A na společnosti B

Položka	***Výpočet***	***Zkratka***	***Podíl***
Aktiva	*2 000 / 370 000*	*A*	*0,0054*
Tržby	*(12 000 – 7 500) / 210 500*	*T*	*0,021*
Mzdové náklady	*800 / 32 500*	*MN*	*0,0246*
Zaměstnanci	*22 500 / 570 000*	*Z*	*0,0395*

P = 1/3 x 0,021 + 1/3 x (1/2 x 0,0246 + 1/2 x 0,0395) + 1/3 x 0,0054
P = 0,01948
Daň = 1,948 % x 18 900 x 19 % = ***69, 95 mil. EUR***

Daň zaplacená společnosti A byla v roce 2015 ve výši 135 mil. EUR. V případě zavedení CCCTB by výsledná daň činila pouze 69,95 mil. EUR. Můžeme tedy vyčíslit celkový rozdíl 65,05 mil. EUR, o které by zavedením CCCTB český rozpočet inkasoval méně.

V tomto konkrétním případě by tedy ČR při zavedení Společného konsolidovaného základu daně vybrala na daních z příjmů méně než bez jeho zavedení, což potvrzuje obavy českých zákonodárců v otázce výše vybraných prostředků. Můžeme očekávat další jednání EK a členských států na téma zavedení či nezavedení CCCTB případně v jaké podobě.

Dopad na daňové ráje

I přes to, že dopad zavedení CCCTB by byl pro ČR dle dosavadních výsledků výzkumů nepříznivý, je dopad na daňové ráje velký. Vzhledem k zahrnutí veškerých zisků korporace do základu daně, by zisk přesunutý do daňového ráje podléhal zdanění, docílilo by se tak přesunu zdanění ze zisku zpět do místa jeho skutečného vzniku.

4.4 Nástin budoucího vývoje problematiky daňových rájů

S ohledem na kauzy, jež se v poslední době objevily – Panama Papers, Lux Leaks, atd., lze očekávat další omezení, jemuž budou daňové ráje čelit. Hlavním problémem je velmi složitý mezinárodní systém smluv, jež nabízí mezery využívané právě nadnárodními společnostmi. I přes velké úsilí OECD a EU zřejmě nedojde k úplnému vymýcení daňových rájů. Docílí se však velké omezení jejich využívání. Zejména u společností, jež jsou averzní k riziku, dojde k využívání jiných daňových struktur, bez zapojení daňových rájů. U společností, které jsou vůči riziku rezistentní, očekávám pouze omezení určitých aktivit. Lze však očekávat, že budou společnosti opět velmi kreativní a naleznou nové skulinky v zákonech, jež budou umožňovat zapojení daňových rájů. Vlády by proto měly být neustále na pozoru a rychle reagovat na využívání mezer v zákonech. Můžeme taktéž očekávat, že se daňové ráje budou snažit nabídnout společnostem další výhody, jež nejsou novými opatřeními pokryta, aby o své investory nepřišly či získaly investory nové.

5 Diskuze

Problematika daňových úniků a daňových rájů je velmi aktuálním tématem současného světa. Jejich aktuálnost spočívá v neutichajícím boji státu a daňového poplatníka. Daňové správy, političtí a státní představitelé i světové organizace vedou jednání a předkládají nejrůznější legislativní opatření, kterými se snaží proti daňovým únikům bojovat a potírat je. Nátlak na daňově zvýhodněné jurisdikce je opravdu veliký, proto se tyto země s preferenčními režimy snaží alespoň v minimálně stanoveném rozsahu spolupracovat. Činily tak zároveň z důvodu obav rozšíření strachu mezi investory, čímž by mohlo dojít k odlivu kapitálu do jiných jurisdikcí, a tím pádem poklesu výnosů do státních rozpočtů.

Jelikož se nepodařilo daňovým únikům a odlivu kapitálu do daňových rájů zcela zabránit, musely být podniknuty další legislativní kroky, které budou přesunu zisku do daňových rájů zabraňovat. Vůdčími organizacemi v aktuálním boji se staly OECD a EU.

Projekt BEPS (Base erosion and profit shifting) vytvořený OECD se zaměřuje na strategie vyhýbání se daňovým povinnostem, které využívají nesouladu v daňových legislativách k umělému přesunu zisku do jurisdikcí s nízkým či nulovým zdaněním. V rámci projektu více než 100 zemí spolupracuje na implementaci opatření do své lokální legislativy. Balíček BEPS obsahuje 15 akcí, které poskytují vládám lokální i mezinárodní instrumenty potřebné pro řešení přesunu zisku. Země nyní díky tomuto projektu disponují nástroji, kterými zajistí, aby byly zisky zdaněny v místě hospodářské činnosti generující zisk. Nástroje mimo jiné také poskytují podnikům jistotu ve snižování možnosti sporu v oblasti uplatňování mezinárodních daňových pravidel a udávají minimální standard pro dodržování předpisů. Klíčovým prvkem samotného projektu je implementace a dopad různých opatření. Zúčastněné jurisdikce se mohou na budoucím vývoji projektu podílet.

BEPS zároveň mění roli daňové správy, která bude mít o společnostech velký objem dat pro hledání a porovnání nesrovnalostí. Daňová správa nebude muset aktivně hledat podezřelé společnosti, jelikož bude každá společnost povinna předkládat podrobnou dokumentaci pro stanovení převodních cen a v rámci daňových přiznání uvést transakce se spřízněnými osobami. Důležitost bude kladena také na posouzení skutečného místa vedení společnosti. Zřetelné zpřísnění zaznamenají také posouzení daňové uznatelnosti a oprávněné výše nákladů spojených s využíváním ochranných známek a licencí. Nezbytnou částí je také revize SZDZ a iniciativa pro platbu daně v zemi, kde mají příjmy svůj zdroj.

Evropská Unie si uvědomuje závažnost problému daňových úniků a umělého přesunu zisků do daňových rájů a proto navazuje na projekt BEPS svou Směrnicí pro boj proti daňovým únikům (ATAD), kde jsou opatření navrhovaná OECD dokonce více rozpracována. Jelikož jsou rozpočty členských států přesuny zisků do daňových rájů velmi zasaženy, je boj proti těmto transakcím jednou z hlavních priorit EU. Směrnice se zaměřuje především na CFC pravidla, pravidla přeměn, exit taxation, omezení výše odečitatelnosti úroků a obecné pravidlo neutralizace

agresivního daňového plánování. Směrnice již byla členskými státy jednomyslně přijata, proto je implementace do lokálních legislativ závazná.

Mezi motivy daňových poplatníků pro přesun zisků do daňových rájů patří anonymita a ochrana soukromí, politická stabilita, právní prostředí, administrativní zátěž, ochrana aktiv a majetku, budování značky a realizace vyšších zisků, transakční náklady a dvojí občanství. Z ekonomického hlediska můžeme daňovou optimalizaci klasifikovat jako nejdůležitější motiv přesunu zisků do jurisdikcí s preferenčním režimem. Prostřednictvím prohloubení a zintenzivnění spolupráce v oblasti výměny informací bude zajištěn negativní dopad na existenci daňových rájů, jelikož bude narušena jejich hlavní podstata – poskytování anonymity. Odepřením uznatelnosti výdajů v případě využití dvojího rezidenství v některém ze členských států a daňovém ráji, bude zabráněno získání výhod vyplývajících z tohoto dvojí občanství a využití daňového ráje pro tento účel bude pro poplatníky postrádat svůj smysl.

Iniciativy OECD i EU cílí především na motiv daňové optimalizace. Všechny činnosti OECD v rámci projektu BEPS a Akčních plánů EU jsou konány, aby zabránily přesunům zisků do daňových rájů a daňovým únikům s přesuny spojených. Veškeré aktivity tedy znamenají ztížení daňové optimalizace. Vyhýbání se daňové povinnosti, které často spočívá v zatajování části příjmů a jejich přesun do daňových rájů, je značně problematická aktivita, která v současném daňovém plánování nemá své místo. Je důležité, že se iniciativy zaměřují na převodní ceny, jež jsou jedním z nejvyužívanějších způsobů přesunu zisku. Dopad na daňové ráje je tedy velký, převodní ceny a jejich dokumentace je pečlivě přezkoumávána, převodní ceny a transakce se spojenými osobami jsou nyní uváděny také jako příloha daňového přiznání. Daňové správy si tuto skutečnost uvědomují, a proto se na ni při kontrolách zaměřují. Pomocí přeformulace SZDZ bude zabráněno zneužití práva. Důležitý dopad má taktéž např. exit tax či CFC pravidla, která jsou zaměřena na přesun aktiv. Podstatný vliv na daňovou optimalizaci by měl mít taktéž CCCTB, při níž odpadá možnost manipulace právě s převodními cenami. Dopad na existenci daňových rájů je tedy podstatný, jelikož jsou narušeny hlavní podstaty jejich využívání – nízké zdanění, anonymita, ochrana soukromí.

Korporáty se snaží docílit daňové optimalizace a daňových úspor z nich vyplývajících pomocí využívání daňových schémat, do nichž jsou zapojeny také dceřiné společnosti umístěné v zemích uplatňujících preferenční režim. Aplikace stávajících a nově navrhovaných nástrojů pro boj s daňovými úniky je schopna těmto daňovým přesunům do daňových rájů zabránit. Mezi nejúčinnější nástroje bychom mohli klasifikovat CFC pravidla, stanovení převodních cen, CBCR a test hlavního účelu. Na existenci daňových rájů má zavedení nových pravidel jednoznačně negativní dopad, jelikož budou nadnárodní společnosti, jež daňových rájů využívají nejvíce, podléhat důsledným daňovým kontrolám a nebudou moci využívat daňových schémat se zapojením daňových rájů.

Jelikož nejsou legislativy členských států sjednoceny, je nyní úkolem každého členské státu zjistit, jak velký dopad bude mít implementace nových nástrojů na lokální legislativu. Některé body implementace jsou doposud diskutovány a není

jasná jejich finální podoba. Implementace zasáhne ČR především novelizací zákona o daních z příjmů a úpravou SZDZ pomocí MLI. Pomocí modelových příkladů jsou demonstrovány dopady zavedení nástrojů na daňové ráje. Rozšíření stávajících CFC pravidel bude mít negativní dopad na mateřskou společnost, jež přesouvá své zisky na dceřinou společnost umístěnou v daňovém ráji, jelikož bude povinna zdanit také tento transferovaný příjem. Jestliže nadnárodní skupina v daňovém ráji vytvoří svou entitu, prostřednictvím které chce pomocí půjček mezi spojenými osobami s vysokým úrokem, snížit své daňové zatížení, bude tato daňová optimalizace díky pravidlu omezení odečitatelnosti nadměrných úroků do výše 30 % EBITDA značně omezena. Pro snížení administrativních nákladů umožňuje pravidlo de minimis vyjmout z účinnosti pravidla odečitatelnosti nadměrných úroků až do výše 3 mil. EUR. Navrhovaná hranice pro ČR je snížena na 1 mil. EUR. Jak bylo demonstrováno na příkladu, převodní ceny jsou využívány sdruženými osobami primárně za účelem snížení daňové povinnosti. Daňové správy však vyžadují soulad transferových cen s ekonomickou aktivitou. Pokud po přezkoumání shledají převodní ceny nerealistické, mohou daňové správy doměřit daň. Dopad zavedení CCCTB na daňové ráje se očekává značný, jelikož budou zisky přesunuté v rámci skupiny na entitu v daňovém ráji také zahrnuty do společného konsolidovaného základu daně a budou podléhat zdanění.

Vlády by měly být schopny rychle reagovat na využívání mezer v zákonech a obcházení daňové povinnosti. Prohloubením a zintenzivněním spolupráce v oblasti výměny informací může daňová správa docílit negativního dopadu na daňové ráje. Lze tak docílit např. zavedením veřejných registrů, ve kterých by byly k dispozici veškeré informace o společnostech. Zavedení povinného rejstříku skutečných vlastníků právnických osob lze vidět jako nutný primární krok. Struktury nadnárodních korporací jsou často velmi složité, proto mohl by být vyvinut program na vyhledání spojitostí a transakcí mezi společnostmi, který by vyhodnotil rizika a pomohl by daňové správě odhalit využití daňových rájů pro daňovou optimalizaci. Členské státy by mohly sdíleným systémem pro vymáhání daňových pohledávek poskytnout účinnou pomoc při vymáhání pohledávek přes hranice. Dalším krokem v boji proti daňovým rájům by mohlo být vyvíjení většího nátlaku a to v oblasti spolupráce, výměny informací (TIEA) a transparentnosti. V případě, že by daňový ráj nebyl ochoten spolupracovat, byly by proti němu uvaleny sankce, ukončena ekonomická spolupráce a přidání na Blacklist. Sestavení finálního seznamu daňových rájů je tedy stěžejní, EU i OECD by měly přistupovat k těmto zemím silněji a soudržněji a být tak v boji proti daňovým únikům efektivnější. Dále by státy neměly ve svých legislativách umožňovat vznik dvojího občanství a neposkytovat závazná posouzení na transakce, které neodpovídají skutečnosti. EU by měla přepracovat Směrnici o zdanění úroků a licenčních poplatků, která v současné podobě dává možnost k daňovým únikům. Licenční poplatky by měly podléhat zdanění, jelikož jsou v současnosti jedním z nejvyužívanějších způsobů přesunu zisku do daňových rájů. Zajištění politické stability a podnikatelské jistoty by mohlo být docíleno stabilním politickým uspořádáním a nastavením právního rámce, jež nebude postiženo častými

změnami. Při častých novelizacích zákonů jsou podnikatelé vystaveni nejistotě a nejsou schopni předvídat budoucí vývoj. Pro zlepšení aspektu podnikatelské jistoty je navrhnuto, aby se členské státy EU dohodly na harmonizovaném přístupu k právním formám podnikání, uspořádání vztahů společníků podnikatelských subjektů či harmonizaci nároků na výkaznictví, vedení účetnictví a administrativní zátěží při zakládání společnosti. Vyvstávají však obavy spojené s rostoucí administrativní zátěží, jež by se mohla s narůstajícími požadavky stát pro společnosti neúnosnou. Krokem k menší administrativní zátěži by se mohlo stát zavedení CCCTB či zjednodušení daňových zákonů, především jejich zpřehledněním a odstraněním výjimek, které vytváří prostor pro daňové úniky. Jednou z dalších možností, jak snížit využívání daňových rájů, by bylo snížení sazby daně z příjmu, jelikož její vysoká sazba stimuluje podnikatelské subjekty k daňovým únikům. Státní rozpočet by tak mohl i přes snížení sazby získat více než nyní (viz Lafferova křivka[1]).

[1] Lafferova křivka zobrazuje závislost celkového objemu daní na míře zdanění. Do určitého bodu (Lafferův bod), se daňový výnos s rostoucím zdaněním zvyšuje, od tohoto bodu se však zvyšování daňové sazby projeví negativně a celkový daňový výnos bude klesat (prohibitivní zóna).

6 Závěr

Cílem diplomové práce bylo identifikovat dopady zavedení nových nástrojů pro boj s daňovými úniky, analyzovat konkrétní daňová schémata a navrhnout možný postup daňové správy pro zabránění přesunu zisku do daňových rájů. Dílčím cílem bylo též analyzovat motivy k přesunu zisků do daňových rájů a dopady BEPS a Akčních plánů na tyto aktivity. Pozornost byla věnována taktéž nástinu možného budoucího vývoje v oblasti problematiky daňových rájů.

Pro splnění cíle práce byly v teoretické části pomocí deskripce vysvětleny základní pojmy, se kterými se v rámci celé práce setkáváme, představena současná role daňových rájů a aktuální iniciativy pro boj proti daňovým únikům. V praktické části bylo využito převážně metod analýzy, deskripce, prognóz a indukce.

Teoretická část obsahuje objasnění základních daňových pojmů, definice škodlivé daňové soutěže, metod mezinárodního daňového plánování a daňových úniků. Stěžejním je vymezení daňových rájů, jejich typologie a možnosti využití. V podkapitole o aktuálních iniciativách se můžeme dozvědět, jaké aktivity jsou v současné době vyvíjeny v boji proti daňovým únikům, konaných prostřednictvím daňových rájů. Praktická část obsahuje analýzu motivů daňových poplatníků k přesunu zisků do daňových rájů a návrh nástrojů, jež mají na tyto motivy dopad, dále analýzu konkrétních daňových schémat spolu s návrhem stávajících a nově navrhovaných nástrojů, jež může daňová správa použít v boji proti přesunu zisků do daňových rájů. Podkapitola o implementaci nových nástrojů do lokálních legislativ přináší modelové příklady, které demonstrují dopad zavedení nástrojů na existenci daňových rájů. Součástí praktické části je též nástin budoucího vývoje daňových rájů.

Motivem pro přesun zisku do daňového ráje můžeme klasifikovat anonymitu a soukromí, politickou (ne)stabilitu, právní prostředí, administrativní zátěž, ochranu aktiv a majetku či dvojí zdanění. Nejsilnějším motivem přesunu z ekonomického hlediska se jeví daňová optimalizace. Implementace nově navrhovaných nástrojů do legislativy členských zemí zajišťuje negativní dopad na existenci daňových rájů, jelikož bude narušena jejich podstata – poskytování anonymity a přesun zisku s cílem nízké daňové povinnosti.

Analýzou konkrétních daňových schémat, jež jsou vyšetřovány ESD, a návrhem možných postupů správce daně, je demonstrován záporný dopad na zapojení daňových rájů do schémat agresivního daňového plánování z praktického hlediska. Konkrétní dopad na daňové ráje je demonstrován příklady v podkapitole o implementaci nástrojů do současné právní úpravy. Z těchto příkladů opět získáváme informaci o záporném dopadu na daňové ráje, jež nebudou moci být využívány v současné podobě.

Z analýzy působení nástrojů na daňové ráje vyplývá negativní dopad na jejich existenci. Veškeré činnosti konané OECD, EU i lokální legislativy vyvíjejí nátlak na daňové ráje a omezují výhody vyplývající z jejich využívání. Iniciativy jsou zaměřeny především na nadnárodní společnosti, u nichž jsou objemy daňových úniků největší a nejvíce postihují státní rozpočty. Jejich velikost je navíc tak značná,

že lokální daňová správa není schopna bez kooperace dalších daňových správ proti využití daňového ráje zasáhnout. Proto musí být dosaženo politické vůle k harmonizaci daňových systémů, jež by neumožňovaly využívání legislativních mezer pro daňové úniky.

V budoucím vývoji problematiky existence daňových rájů můžeme očekávat vznik dalších opatření, která zpřísňují aktuální situaci a znesnadňují možné techniky pro přesun zisku do daňových rájů. Vlády by měly bez zpoždění reagovat na obcházení legislativy a daňové úniky, prohloubit spolupráci výměny informaci a vytvořit společný rejstřík pro registr informací, který by daňové správě poskytl informaci o využití daňového ráje v rámci skupiny. Zveřejnění daňových rájů uvedených na Blacklist může v investorech vyvolat strach a budou přesouvat své aktivity do států, jež nejsou klasifikovány jako daňové ráje.

Mocné megakorporace jako Apple či Starbucks, které byly analyzovány v této práci, by bez využívání agresivního daňového plánování nezískaly takovou tržní převahu, jakou disponují. Je strhující, že daňových rájů využívají také představitelé vlád, jež mají proti daňovým únikům bojovat.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Literární zdroje

BONĚK, V., P. BĚHOUNEK, V. BENDA a A. HOLMES. Lexikon - daňové pojmy. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2001, 626 s. ISBN 80-720-8265-5.

DVOŘÁČEK, J., TYLL, L. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. xii, C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2.

KLEIN, Š. *Daňové ráje: .. aby nebyly daňovým peklem.* Ostrava: Sagit, 1998. Daně a účetnictví (Sagit). ISBN 80-7208-074-1.

KLEIN Š., ŽÍDEK K. *Mezinárodní daňové plánování*. Praha: GRADA Publishing a.s., 2002. ISBN 80-247-0563-X.

KUBÁTOVÁ K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 5. aktualizované vydání, ISBN 978-80-7357-574-8.

LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

LESERVOISIER, L. *Daňové ráje*. Praha: HZ, 1996. Editio Q. ISBN 80-86009-07-6.

NERUDOVÁ D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

SHAXSON, N. *Treasure islands : uncovering the damage of offshore banking and tax havens*. New York: PALGRAVE MACMILLAN, 2011. ISBN 978-0-230-10501-0.

SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008. Daňová řada. ISBN 978-80-7357-354-6.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru.* 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-511-5.

VYBÍHAL, V., NERUDOVÁ, D. *Mezinárodní zdanění.* 1. vyd. V Brně: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2005. ISBN 80-7157-907-6.

VYBÍHAL, V. *Zdaňování příjmů fyzických osob 2010, praktický průvodce*. 6. vydání. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3426-2.

7.2 Internetové a ostatní zdroje

Akont. Slovník nejdůležitějších pojmů [online]. © 2013 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovnik-nejdulezitejsich-pojmu.html/128_2034-dohody-tiea-tax-information-exchange-agreements.

Aplikace O/DOK. Návrh vyhlášky o vzoru zprávy podle zemí a pokynech k jejímu vyplnění pro účely automatické výměny informací s jiným státem v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní [online]. © 2017 [cit. 12.03.2017]. Dostupné z: https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNAJCFPBIV.

Bisnode. Poprvé za deset let meziročně klesl počet firem z daňových rájů. [online]. © 2017 Dostupné z: http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/poprve-za-deset-let-mezirocne-klesl-pocet-firem-z-danovych-raju/.

European commission A. Acting globally [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/acting-globally_en.

European commission B. Acting together [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/acting-together_en.

European commission C. A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action. [online]. Brussels [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf.

European commission D. A huge problem [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_en.

European commission E. ATAD 2 Hybrid mismatch arrangements [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platfrom_presentation_atad2.pdf.

European commission F. Anti Tax Avoidance Package [online]. © 2016. [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en.

European commission G. Commission presents Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. [online]. Brussels [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5188_en.htm.

European commission H. Commission recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning. [online]. Brussels [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf.

European commission I. Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/jrc/en/corporate-tax-policy/common-consolidated-corporate-tax-base.

European commission J. Competition [online]. [cit. 2017-05-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm

European commission K. Essentials on Fiscalis 2020 [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/essentials-fiscalis-2020_en.

European commission L. Identifying & listing corporate tax havens. [online]. Brussels [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/platform_presentation_tax_havens_oxfam.pdf.

European commission M. Press release database. [online]. © 2015 [cit. 09.04.2017]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm.

European commission N. Press release database. [online]. © 2015 [cit. 09.04.2017]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_ IP-15-6221_cs.htm.

European commission O. Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_en.pdf.

European commission P. Questions and Answers on the common EU list of non-cooperative tax jurisdictions [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2997_en.htm.

European commission Q. Role of the EU [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/role-eu_en.

European commission R. Strategic Plan 2016-2020. [online] Brusel, © 2016. [cit. 2017-01-13]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/departments/taxation-and-customs-union_en#plansandreports.

European commission S. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf.

European commission T. The Anti Tax Avoidance Directive [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en.

European commission U. The European Semester: why and how. [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/strategy/european-semester/framework/european-semester-why-and-how_en.

European commission V. The fight against tax fraud and tax evasion [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion_en.

European commission W. The Fiscalis 2020 Programme [online]. [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme/fiscalis-2020-programme_en.

Evropská komise A. Politiky Evropské unie: Daně. 1. vydání. Lucemburk: Úřad pro publikace Evropské unie, 2015. ISBN 978-92-79-45285-7.

Evropská komise B. Sdělení komise Evropskému parlamentu a radě – Vnější strategie pro efektivní zdanění. [online]. [cit. 2017-01-14]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:b5aef3db-c5a7-11e5-a4b5-01aa75ed71a1.0014.02/DOC_1&format=PDF.

EY. Global Tax Alert [online]. © 2016 [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/European_Commission_releases_draft_directive_addressing_hybrid_mismatches_with_non_EU_countries/$FILE/2016G_03537-161Gbl_EC%20releases%20draft%20directive%20addressing%20hybrid%20mismatches%20with%20non-EU%20countries.pdf.

Deloitte. EU Tax Alert [online]. © 2016 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-european-union-28-october-2016.pdf.

Doing business. Paying taxes [online]. © 2017 The World Bank Group, All Rights Reserved. [cit. 29.04.2017]. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes.

ICIJ A. Data Methodology [online]. © 2016 [cit. 25.02.2017]. Dostupné z: https://panamapapers.icij.org/graphs/methodology/.

ICIJ B. Explore the Documents: Luxembourg Leaks Database [online] © 2014 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database.

ICIJ C. Founders of Panama Papers law firm arrested after raids [online]. © 2016. [cit. 25.02.2017]. Dostupné z: https://www.icij.org/blog/2017/02/founders-panama-papers-law-firm-arrested-after-raids.

ICIJ D. Leaked Documents Expose Global Companies' Secret Tax Deals in Luxembourg [online] © 2014 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg.

ICIJ E. Panama Papers Have Had Historic Global Effects — and the Impacts Keep Coming [online]. © 2016 [cit. 25.02.2017]. Dostupné z: https://panamapapers.icij.org/20161201-global-impact.html.

ICIJ F. The Panama Papers numbers [online]. © 2016 [cit. 25.02.2017]. Dostupné z: https://panamapapers.icij.org/graphs/.

Ministerstvo finanční České republiky A. Ministerstvo financí podepsalo dohodu FATCA v rámci boje s daňovými úniky. [online]. © 2014 [cit. 29.01.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-podepsalo-dohodu-fa-18690.

Ministerstvo finanční České republiky B. Mnohostranná dohoda (MCAA) a Společný standard (CRS) [online]. © 2015 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stan.

Ministerstvo finanční České republiky C. Přehled dohod TIEA [online]. © 2016 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea.

Ministerstvo finanční České republiky D. Přehled platných smluv [online]. © 2017 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv.

Ministerstvo finanční České republiky E. Sekundární předpisy EU [online]. © 2017 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu.

Ministerstvo finanční České republiky F. Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. [online]. © 2013 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/umluva-o-vzajemne-spravni-pomoci-v-danov.

OECD A. About BEPS and the inclusive framework. [online]. [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm.

OECD B. BEPS - Frequently Asked Questions [online]. © 2016 [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm.

OECD C. Members and partners [online]. © 2016 Organisation for Economic [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.oecd.org/about/membersandpartners/.

OECD D. OECD Work on taxation [online]. [cit. 2017-01-15]. Dostupné z: https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf.

OECD E. Tax Information Exchange Agreements (TIEAs) [online]. © 2016 Organisation for Economic [cit. 26.02.2017]. Dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm.

Pearse trust. US Companies & Their Use Of The Double Irish Dutch Sandwich [online]. © 2012 Pearse Trust [cit. 08.04.2017]. Dostupné z: http://www.pearse-trust.ie/blog/bid/86105/US-Companies-Their-Use-Of-The-Double-Irish-Dutch-Sandwich.

Transparency International. Nejméně 244 mld. Kč z veřejných prostředků proteklo do firem z daňových rájů [online]. © 2015 [cit. 06.05.2017]. Dostupné z: https://www.transparency.cz/nejmene-244-mld-kc-z-verejnych-prostredku-proteklo-do-firem-z-danovych-raju/.

VYŠKOVSKÁ, M. Umíme používat smlouvy o zamezení dvojího zdanění? [online]. © 2010, [cit. 2017-01-08]. Dostupné z: <http://www.peterkapartners.com/download/1404041856?at=1>.