
**Mezinárodní iniciativy
proti vyhýbání se daňovým
povinnostem
v oblasti přímých daní**

k diskusi

verze k 22. dubnu 2016

Obsah:

1.	ÚVOD	- 3 -
2.	PROJEKT OECD EROZE DAŇOVÝCH ZÁKLADŮ A PŘESOUVÁNÍ ZISKŮ (BEPS)	- 6 -
2.1.	Úvod	- 7 -
2.2.	AKCE 1: DAŇOVÉ VÝZVY DIGITÁLNÍ EKONOMIKY	- 8 -
2.3.	AKCE 2: NEUTRALIZACE EFEKTŮ HYBRIDNÍCH SCHÉMAT	- 10 -
2.4.	AKCE 3: ZAVEDENÍ EFEKTIVNÍCH PRAVIDEL PRO ZDAŇOVÁNÍ OVLÁDANÝCH ZAHRANIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ (CFC PRAVIDLA)	- 13 -
2.5.	AKCE 4: OMEZENÍ ODEČITELNOSTI ÚROKŮ	- 15 -
2.6.	AKCE 5: EFEKTIVNĚJŠÍ ČELENÍ ŠKODLIVÝM DAŇOVÝM PRAKTIKÁM	- 18 -
2.7.	AKCE 6: PŘEDCHÁZENÍ ZNEUŽÍVÁNÍ SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ	- 20 -
2.8.	AKCE 7: PŘEDCHÁZENÍ UMĚLÉMU VYHÝBÁNÍ SE STATUSU STÁLÉ PROVOZOVNY	- 22 -
2.9.	AKCE 8-10: PŘIZPŮSOBENÍ PŘEVODNÍCH CEN EKONOMICKÉ AKTIVITĚ	- 24 -
2.10.	AKCE 12: POVINNÉ OZNAMOVÁNÍ DAŇOVĚ OPTIMALIZAČNÍCH SCHÉMAT	- 25 -
2.11.	AKCE 13: DOKUMENTACE K PŘEVODNÍM CENÁM A ZPRÁVA PODLE JEDNOTLIVÝCH ZEMÍ (COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING)	- 27 -
2.12.	AKCE 14: ZEFEKTIVNĚNÍ MECHANISMU ŘEŠENÍ PŘÍPADŮ DOHODOU	- 29 -
2.13.	AKCE 15: MNOHOSTRANNÝ NÁSTROJ PRO ZMĚNU DVOUSTRANNÝCH DAŇOVÝCH SMLUV	- 32 -
3.	SMĚRNICE PROTI VYHÝBÁNÍ SE DAŇOVÝM POVINNOSTEM (ATAD)	- 33 -
3.1.	Úvod	- 34 -
3.2.	ATAD, ČLÁNEK 4: OMEZENÍ ODEČITELNOSTI ÚROKŮ	- 35 -
3.3.	ATAD, ČLÁNEK 5: ZDANĚNÍ PŘI ODCHODU	- 36 -
3.4.	ATAD, ČLÁNEK 6: PŘÍPADY, KDY SE OSVOBOZENÍ NEUPLATNÍ (SWITCH-OVER CLAUSE)	- 37 -
3.5.	ATAD, ČLÁNEK 7: OBECNÉ PRAVIDLO PROTI ZNEUŽÍVÁNÍ (GAAR)	- 38 -
3.6.	ATAD, ČLÁNEK 8: PRAVIDLA PRO ZDAŇOVÁNÍ OVLÁDANÝCH ZAHRANIČNÍCH SPOLEČNOSTÍ (CFC PRAVIDLA)	- 39 -
3.7.	ATAD, ČLÁNEK 10: PRAVIDLA PRO HYBRIDNÍ SCHÉMATA VYUŽÍVAJÍCÍ NESOULADU MEZI DAŇOVÝMI SYSTÉMY	- 40 -
4.	DAC4: VÝMĚNA INFORMACÍ ZPRÁV PODLE JEDNOTLIVÝCH ZEMÍ (COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING)	- 41 -

1. Úvod

Mezinárodní daňová optimalizace nadnárodních společností není novým jevem. Přesto nebyla až do vzniku projektu OECD BEPS předmětem tak soustředěné mezinárodní debaty. Bezprostřední motivací pro vznik projektu BEPS byla finanční a hospodářská krize probíhající v letech 2008 a 2009, kdy většina států včetně ČR zaváděla úsporná opatření, zvyšovala daně, zejména nepřímé a snižovala veřejné výdaje. Tento nepříznivý fiskální vývoj, ekonomická situace a nezaměstnanost zhoršovaly postavení zejména nízkopříjmových skupin.

Konkrétní příklady, jak velké nadnárodní firmy snižují své daňové povinnosti, se v kontrastu tohoto vývoje ukazovaly jako stále křiklavější. Chování těchto firem bylo stále více vnímáno jako neetické a bylo poukazováno na to, že velké korporace nepřispívají k fiskální konsolidaci, což vyžaduje ještě větší daňové zatížení jednotlivců.

Z nedávných ekonomických analýz vyplývá, že roční ztráty veřejných rozpočtů z důvodů agresivního daňového plánování nadnárodních firem se pohybují mezi 4 % a 10 % celkových globálních výnosů daně z příjmů právnických osob, tedy mezi 100 miliardami a 240 miliardami USD¹. Pro Českou republiku to znamená ztrátu ve výši 6 mld. až 15 mld. Kč.

Na pozadí tohoto vývoje probíhaly v roce 2011 a 2012 diskuse na Výboru pro fiskální záležitosti (Committee on Fiscal Affairs, CFA) OECD. Ukázalo se, že státy jako USA a Čína, tradičně zastávající protichůdná stanoviska na rozsah zdanění v zemích, kde probíhá výroba, a v zemích vlastníků investic (např. otázka výše srážkových daní na licenční poplatky), se shodnou v otázce nutnosti boje proti agresivnímu daňovému plánování, protože eroze daňových základů a přesouvání zisků poškozuje všechny.

V únoru 2013 tak byla publikována zpráva „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“², která definovala problém, jímž se CFA chtěl zabývat. Konkrétnější obrysy pak projekt dostal v dokumentu „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“³, který byl publikován v červenci 2013. Hlavní myšlenkou Akčního plánu bylo, že zisk má být zdaňován tam, kde probíhá ekonomická aktivita, která ho vytvořila.

Po dvou letech byl projekt BEPS završen a v září 2015 bylo publikováno 15 závěrečných zpráv obsahujících doporučení v oblasti legislativy, smluv o zamezení dvojímu zdanění, postupů daňové správy a ekonomických analýz, které směřují k tomu odstranit nebo alespoň výrazně omezit možnosti nadnárodních firem optimalizovat své daňové povinnosti.⁴

Česká republika jakožto členská země OECD projekt BEPS podporuje a na zasedání CFA v září 2015 ho spolu s ostatními státy schválila.

Vzhledem ke specifické situaci států EU, kde část pravomocí v daňové oblasti byla přesunuta na Evropskou unii, zareagovala Evropská komise v lednu 2016 na projekt BEPS balíčkem proti vyhýbání se daňovým povinnostem.⁵ Balíček obsahuje dva legislativní návrhy, které implementují některé z Akcí projektu BEPS OECD, a přináší některé další návrhy.

Následující dokument přináší stručný přehled jednotlivých navržených opatření, včetně základního posouzení možných přínosů a nákladů jednotlivých opatření.

¹ <http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>

² <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

³ <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>

⁴ <http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>

⁵ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-159_cs.htm

Doporučení OECD nejsou z principu závazná, ale pokud se státy dohodly na některých opatřeních jako na tzv. „minimálním standardu“, očekává se, že je budou všechny státy implementovat. U ostatních opatření mají státy volbu, zda a jak je implementovat. Řada opatření byla navržena alternativně, což rovněž členským státům poskytuje flexibilitu při jejich implementaci.

Směrnice EU jsou naproti tomu závazné pro všechny členské státy, pokud budou schváleny.

Cílem dokumentu je vyvolat diskusi o implementaci jednotlivých opatření v ČR, tj. zda a jak mají být implementovány, zda jejich přínosy převáží nad náklady. Zejména náklady, které by implementace uvedených návrhů přinesla daňovým poplatníkům, nelze bez spolupráce s daňovými poplatníky identifikovat. To je zvláště důležité u návrhů s nejvyšší časovou prioritou, tj. DAC4.

2. Projekt OECD Eroze daňových základů a přesouvání zisků (BEPS)

2.1. Úvod

Kapitola 2 obsahuje přehled jednotlivých Akcí projektu BEPS:

- Akce 1: Daňové výzvy digitální ekonomiky
- Akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat
- Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)
- Akce 4: Omezení odečitatelnosti úroků
- Akce 5: Efektivnější čelení škodlivým daňovým praktikám
- Akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění
- Akce 7: Předcházení umělému vyhýbání se statusu stálé provozovny
- Akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě
- Akce 11: Měření a monitorování BEPS
- Akce 12: Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat
- Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting)
- Akce 14: Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou
- Akce 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv

V kapitole 2 není zahrnut popis Akce 11, která se zaměřuje na ekonomickou analýzu přesouvání zisků. Akce 11 sice obsahuje konkrétní doporučení, ale ta se netýkají daňové legislativy, ale statistiky a ekonomické analýzy dat o nadnárodních firmách, které by ulehčily ekonomický výzkum tohoto jevu v budoucnu.

2.2. Akce 1: Daňové výzvy digitální ekonomiky

Popis problému

Obsahem finální zprávy je shrnutí stěžejních faktorů determinujících digitální ekonomiku. Jedná se především o levné ICT technologie, přičemž hlavními charakteristikami digitální ekonomiky jsou vysoká mobilita, tendence k monopolizaci trhu a síťové efekty. Je třeba zdůraznit, že v případě digitální ekonomiky se jedná o komplexní téma, protože digitální ekonomika ingeruje svým způsobem do téměř všech ostatních oblastí BEPS.

Zároveň finální zpráva doporučuje následující kroky, které by v oblasti digitální ekonomiky měly být v budoucnu učiněny.

Návrh řešení OECD

V oblasti daně z příjmů právnických osob Akce 1 navrhuje:

- Úpravu výjimek z definice stálé provozovny, tak aby se uvedené výjimky vztahovaly pouze na ekonomické činnosti „přípravného nebo pomocného charakteru“ a nemohlo tak docházet k zneužívání těchto výjimek; dále byla navržena revize opatření proti „záměrnému tříštění“ ekonomických aktivit mezi vzájemně propojené ekonomické subjekty.
- Modifikaci definice stálé provozovny tak, aby například prodej zboží dceřinou společností, která je v rámci mezinárodní korporace, byl zdaněn na úrovni dceřiné společnosti a ne na úrovni mezinárodní korporace.
- Revizi manuálu pro převodní ceny (vlastnické právo k nehmotným aktivům tj. patenty, licence, nezakládá automaticky právo na celé příjmy plynoucí z ekonomického využití daných nehmotných aktiv; upřesnění dokumentace k převodním cenám; odstranění informační asymetrie mezi správcem daně a daňovým subjektem).

Výše uvedená doporučení by měla omezit současný fenomén tzv. příjmu, který nenáleží do žádné daňové jurisdikce.

Je zřejmé, že závěry finální zprávy nemohou být konečné, a to s ohledem na stále probíhající vývoj v oblasti digitální ekonomiky.

Akce 1 se zabývá rovněž problematikou **daně z přidané hodnoty** u přeshraničních transakcí. V této oblasti se doporučuje:

- Při určení státu zdanění u služeb poskytovaných přeshraničně konečným spotřebitelům se řídit principy OECD mezinárodních pokynů k DPH, a dále ve vazbě na základní princip zdanění ve státě příjemce zavést zjednodušené procesní postupy pro registraci k DPH a výběr DPH.
- Zrušení, popř. snížení limitů pro osvobození při dovozu malých zásilek, a v důsledku toho zvažování různých modelů výběru DPH při dovozu.

Doporučovaná opatření částečně kolidují se současnými harmonizovanými pravidly pro uplatňování DPH v EU, jsou však propojena do obdobných aktivit Evropské komise. V kontextu sdělení Evropské komise „Strategie pro jednotný digitální trh v Evropě“ z května 2015 by základními zvažovanými legislativními změnami v této oblasti v EU měly být rozšíření

režimu jednotného správního místa také na dodání zboží objednaného on-line a zrušení osvobození od DPH při dovozu zboží nepatrné hodnoty. Opatření v oblasti digitální ekonomiky budou zahrnuta do Akčního plánu DPH, který má být předložen v březnu 2016.

Aplikace v ČR

Je nutno uvést, že eroze daňových základů a přesouvání zisků jsou v oblasti digitální ekonomiky obzvláště viditelné, protože digitální ekonomika pracuje pouze s nehmotnými produkty, které je snazší přesunout do jiné země než hmotné produkty. Záměrem Akce 1 bylo prozkoumat, zda výjimečnost digitální ekonomiky nevyžaduje přijetí zvláštních pravidel, která by přesouvání zisků zabránila. Ukázalo se však, že digitální ekonomiku nelze definovat a že stále více sektorů využívá digitální postupy. Zpráva konstatuje, že **opatření ostatních akcí projektu BEPS by měla řešit problémy i v oblasti digitální ekonomiky.**

2.3. Akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat

Popis problému

Jednotlivé daňové systémy mají rozdílná pravidla pro posuzování subjektů a instrumentů. Příkladem je posouzení, zda je daný subjekt poplatníkem, či zda je daňově transparentní a poplatníky jsou jeho společníci. Rovněž tak se mohou pravidla lišit v tom, zda daný nástroj je dluhovým nástrojem a související platba je daňově uznatelný úrok, či zda se jedná o vlastní kapitál a související platba je osvobozenou dividendou.

Tyto nesoulady mezi daňovými systémy využívají hybridní schémata, kdy je subjekt či instrument posouzen v každé zemi jinak. Tím se může dosáhnout dvojího nezdanění.

Návrh řešení OECD

V oblasti legislativy daně z příjmů právnických osob

Akce 2 doporučuje zavést pravidla, která by zajistila, že posouzení daného subjektu či instrumentu bude v obou zemích stejné. Doporučená pravidla se dělí na primární a sekundární.

Nejprve se mají použít primární pravidla, která u většiny transakcí stanoví, že subjektu je ve státě plátce odepřeno právo odpočtu od základu daně, pokud v druhém státě nedojde k zahrnutí do základu daně a ke zdanění.

Sekundární pravidlo použije stát příjemce, pokud stát plátce neaplikuje primární pravidlo. Sekundární pravidlo stanoví, že stát příjemce nepřizná osvobození, pokud platba byla ve státě příjemce odečtena od základu daně a nebylo použito primární pravidlo.

Obdobná pravidla jsou stanovena i pro hybridní entity.

V oblasti smluv o zamezení dvojímu zdanění

V kontextu smluv o zamezení dvojímu zdanění se v rámci finálního reportu této akce nejedná o minimální standard, výsledkem jsou jen doporučení do smluv (konkrétně především v kontextu čl. 1 odst. 2 a čl. 4 odst. 3).

- *Čl. 1 odst. 2:* V rámci nově navrhovaného ustanovení Modelové smlouvy je řešena problematika aplikace smluv vůči tzv. daňově transparentním entitám, resp. příjmům jimi či skrze ně pobíraných.
- *Čl. 4 odst. 3:* V současném znění Modelové smlouvy je uvedeno, že pokud osoba, jiná než osoba fyzická, je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, kde je umístěno místo jejího hlavního vedení. Nově navrhované znění odstavce třetího je založeno na tom, že příslušné úřady smluvních států se budou snažit vzájemnou dohodou dohodnout, s přihlédnutím k „place of effective management“, místu založení a k dalším relevantním faktorům, ve které jedné smluvní zemi bude daná osoba rezidentem. V případě, že se nedohodnou, daná osoba nemá nárok na výhody ze smlouvy, kromě těch, na kterých by se případně příslušné úřady dohodly.

S problematikou aplikace smluv vůči daňově transparentním entitám souvisí i následně diskutované návrhy na úpravu ustanovení článku 10 Dividendy, a to konkrétně v odstavci 2 písm.

a) Modelové smlouvy, kdy jde o to, zda může být snížena sazba srážkové daně uplatňovaná ve státě zdroje dividend (ve výši 5 % hrubé částky dividend) použita v momentu, kdy jsou dividendy

vypláceny daňově transparentní entitě a jsou tudíž považovány za příjem rezidenta druhého smluvního státu, tj. tedy za příjem společníka této daňově transparentní entity.

Pro úplnost informace je možné k této akci projektu BEPS ještě zmínit tu skutečnost, že bylo vydáno doporučení spočívající v tom, že státy, které za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů uplatňují metodu vynětí, by měly zvážit úpravu předmětného článku smluv, který tuto problematiku řeší. Cílem by mělo být zajištění toho, aby v praxi nedocházelo v kontextu praktické aplikace této metody k mezinárodnímu dvojímu nezdanění příjmu.

Aplikace v ČR

V oblasti legislativy daně z příjmů právnických osob

Ustanovení reagující na problematiku hybridních schémat u dividend již je v ČR navrženo na základě směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (§ 19 odst. 2 písm. c)).

Navržená pravidla mají pozitivní dopady, protože zamezí celé řadě hybridních schémat, která dnes vedou ke dvojímu nezdanění. Nelze však očekávat významnější přímé fiskální dopady, neboť se lze domnívat, že firmy restrukturalizují své operace, aby se aplikaci protihybridních pravidel vyhnuly.

Navržená pravidla povedou k určitému zvýšení administrativní zátěže, kdy firmy budou v některých případech muset dokládat daňový režim přeshraničních transakcí v druhém státě, či budou muset dokládat daňový režim v ČR pro účely správy daní v druhém státě. V případě dokládání daňového režimu přeshraničních transakcí v druhém státě může vyvstat i problém s odlišnými lhůtami pro pravomocné vyměření daně u šetřených transakcí, a proto by bylo vhodné upravit i tuto problematiku.

V oblasti smluv o zamezení dvojímu zdanění

Ustanovení čl. 1 odst. 2 sleduje z hlediska přístupu daňově transparentních entit k výhodám ze smluv přístup ČR (Pokyn D – 286 a sdělení k němu), tj., vůči takovýmto entitám se smlouvy neaplikují.

Problematickou se však jednoznačně jeví skutečnost, že toto smluvní ustanovení neomezuje svou aplikaci pouze na příjmy pobírané daňově transparentními entitami, resp. jejich prostřednictvím, které byly založeny v jednom či druhém smluvním státě, nýbrž pokrývá i takovéto entity založené ve třetích státech. Tento fakt, spolu se skutečností, že se připouští, že jeden smluvní stát může považovat entitu, která je ve druhém smluvním státě (ve státě, kde byla založena) považována za standardního daňového poplatníka, za daňově transparentní, vede k tomu, že ve výsledku je praktická aplikace tohoto ustanovení, především z pohledu státu zdroje příjmu, velmi ztížená, není daňově nespravovatelná a ve svém důsledku lze v určitých triangulárních případech dospět k závěru, že jeden příjem má dva skutečné vlastníky, že je třeba uplatňovat dvě mezinárodní daňové smlouvy vůči jednomu a témuž příjmu najednou apod.

Navržený čl. 4 odst. 3 v obdobné podobě je již v ČR aplikován v případě některých smluv, např. s Kanadou či Mexikem.

Je však třeba poznamenat, že aplikací čl. 4 odst. 3 se vytvoří rozdíl v přístupu k fyzickým osobám a k osobám právnickým, jelikož u fyzických osob je stanoveno, že se příslušné úřady dohodnou na rezidentství, zatímco u právnických osob, že se budou snažit dohodnout.

Co se týká diskutovaných návrhů na úpravu čl. Dividendy, navrhované úpravy odrážejí přístup České republiky, který je zakotven v již zmíněném Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D – 286 (jeho článek 2).

Doporučení týkající se problematiky mezinárodního dvojího nezdanění směřují k tomu, že by se metoda vynětí měla uplatnit jen v tom případě, kdy daný příjem byl skutečně ve státě zdroje zdaněn. Další variantou může být podobné řešení k řešení přijatému na úrovni EU (modifikace tzv. dividendové směrnice, kdy by tedy přijaté příjmy v jednom smluvním státě nemohly být v tomto státě vyňaty ze zdanění, pokud byly položkou snižující základ daně (tj. odpočitatelné) ve státě druhém (kontext dividend)). Třetí navrhované řešení spočívá v celkové změně metody vyloučení mezinárodního dvojího zdanění příjmů, tj. tedy přechod z metody vynětí na metodu prostého zápočtu.

Předpoklad realizace

Viz BEPS: Z hlediska mezinárodních smluv bude záviset na výsledcích bilaterálních jednání, a to i popř. v rámci Akce 15. ATAD: článek 10.

2.4. Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)

Popis problému

Společnosti se vyhýbají vnitrostátní dani převáděním zisků na dceřiné společnosti v zemích s nižší úrovní zdanění, zejména v daňových rájích a zemích s preferenčním daňovým režimem. Pokud by pravidla pro stanovení převodních cen, případně ostatní pravidla navržená v rámci projektu BEPS, zcela naplnila svůj účel, nebylo by třeba zavádět pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (controlled foreign company, CFC), neboť by ve státech s nízkým zdaněním byl vykazován pouze zisk odpovídající ekonomické aktivitě tam probíhající. To je však v praxi nespílitelné, zejména u mobilních pasivních zisků plynoucích z nehmotných aktiv.

CFC pravidla tedy slouží jako doplněk ostatních pravidel a jejich úkolem je odradit nadnárodní společnosti od umělého převádění pasivních zisků, u kterých je to nejsnazší, do států s nízkým zdaněním za účelem dosažení nízkého daňového zatížení.

Návrh řešení OECD

Akce 3 doporučuje zavedení efektivních pravidel pro zdanění ovládaných zahraničních společností (controlled foreign company, CFC). CFC pravidla stanoví, že zisky ovládané zahraniční společnosti mohou být připsány její mateřské společnosti sídlící ve státě uplatňujícím CFC pravidla a zdaněny v rámci této společnosti stejným způsobem jako její vlastní zisky.

Akce 3 popisuje šest základních stavebních kamenů CFC pravidel:

- *Definice ovládané osoby:* CFC pravidla se aplikují na společnosti ovládané společníky rezidentními v domácí jurisdikci. Limitem pro aplikaci CFC pravidel je zpravidla hranice držení 50 % kapitálu anebo hlasovacích práv na ovládané zahraniční společnosti. Pro ovládané společnosti založené v zahraniční jurisdikci uvedené na tzv. černé listině (black list) mohou být stanoveny nižší hranice. CFC pravidla jsou aplikována na ovládané společnosti vlastněné jak právníckými, tak fyzickými osobami.
- *Omezení CFC pravidel:* CFC pravidla se nemusí aplikovat pokud:
 - se ovládané osoby nachází v jurisdikcích, které nemají daňovou sazbu výrazně nižší, než je sazba domácí jurisdikce,
 - příjmy ovládané osoby nepřekročí určitý práh, cílem je snížit administrativní zátěž u subjektů, kde by dodatečný výnos byl nízký,
 - příjem ovládané osoby nebyl dosažen jako výsledek vyhýbání se daňové povinnosti, takové pravidlo je však administrativně náročné prokazovat.
- *Definice příjmu:* CFC pravidla se aplikují většinou jen na pasivní příjmy (úroky, licenční poplatky a dividendy). Je možno je aplikovat i na jiné příjmy, i na příjmy ze třetích zemí, ale neměla by být aplikována na příjmy z aktivit skutečně probíhajících v dané zahraniční jurisdikci.
- *Výpočet výše příjmu:* Akce 3 doporučuje použít pravidla domácí jurisdikce na výpočet výše příjmů, což snižuje náročnost jejich aplikace pro domácí daňovou správu. Výše ztrát ovládané osoby by měla být odečitatelné pouze od příjmů dosažených v zahraniční jurisdikci.

- *Přřazení příjmů:* Příjmy by měly být přiřazeny domácím společníkům podle výše jejich podílů v zahraničních ovládaných osobách.
- *Zabránění dvojímu zdanění:* Daň zaplacená v zahraniční jurisdikci nebo v jiných jurisdikcích, které uplatňují CFC pravidla, by měla být započtena na domácí daň.

Aplikace v ČR

Potenciální výhody zavedení:

- Získání dodatečného výnosu od dceřiných společností umístěných ve státech s nízkým zdaněním vlastněných českými mateřskými společnostmi či snížení objemu zisků přesouvaných do těchto států
- Z hlediska smluv o zamezení dvojímu zdanění není třeba nic upravovat, CFC pravidla nejsou v rozporu např. s článkem 7 odst. 1 smluv, jelikož dle tuzemské legislativy se bude řešit zdanění tuzemského subjektu, nikoliv zahraničního.
- Nemá negativní dopad na zahraniční investice plynoucí do ČR, protože na dceřiné firmy, které již nemají podíl v dalších dcerách, se CFC pravidla nevztahují.

Potenciální nevýhody zavedení:

- Možné oslabení konkurenceschopnosti ČR, kdy mateřské společnosti se sídlem v ČR by byly motivovány přesunovat se do států, které CFC pravidla nemají zavedena. Toto riziko se sníží, pokud by CFC pravidla byla zavedena v dalších státech, které je dnes neuplatňují, současně s ČR.
- Zvýší se administrativní náklady na straně daňové správy i poplatníků.

Dle některých empirických studií, které se zabývaly dopadem CFC pravidel na investiční kapitál německých nadnárodních společností, se ukázalo, že CFC pravidla zvyšují kapitálové náklady a snižují zahraniční investice domácích nadnárodních společností.⁶ Tím dochází ke snížení jejich pasivních příjmů, ale byl prokázán dopad i na aktivní příjmy, což nebylo zamýšleným důsledkem zavedení CFC pravidel. Výzkumy rovněž dokazují, že německá CFC pravidla jsou velmi účinná v zamezení pasivních investic a mají silný dopad na rozhodnutí tuzemských bank a profit center soustředit se do zemí s nízkým zdaněním.

Z údajů z příloh k daňovým přiznáním k DPPPO za rok 2014 týkajících se transakcí se zahraničními spojenými osobami (bez ohledu na to, zda se jedná o dceřinou firmu nebo ne) lze vyčíst, že objem přímých transakcí mezi českými společnostmi a spojenými společnostmi v daňových rájích je velmi nízký. Údaje o výši zisku dosahovaného dceřinými společnostmi tuzemských mateřských společností však v současné době nejsou dostupné.

Předpoklad realizace

Viz ATAD: článek 8.

⁶ Egger, P. a G. Wamser (2011): „The Impact of Controlled Foreign Company Legislation on Real Investments Abroad: A Two-Dimensional Regression Discontinuity Design“. Staženo z http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1889963

M. Mardan, A. Haufler, a D. Schindler (2014): „An Economic Rationale for Controlled-Foreign-Corporation Rules“. Staženo z <https://ideas.repec.org/p/zbw/vfsc14/100405.html>

2.5. Akce 4: Omezení odečitatelnosti úroků

Popis problému

Rozdílný daňový režim financování prostřednictvím vlastního kapitálu a prostřednictvím dluhu vede k tomu, že společnosti využívají dluhové financování a úrokové platby k přesouvání zisků do jiných zemí. Úroky jsou, na rozdíl od dividend, odečitatelné od základu daně plátce a pro příjemce představují zdanitelný příjem. Pokud společnost rezidentní v zemi s nízkými daňovými sazbami poskytne úvěr společnosti rezidentní v zemi s vysokými daňovými sazbami, dojde ke snížení daňové skupiny jako celku.

Princip tržního odstupu používaný pro nastavení převodních cen lze použít na cenu dluhového financování, tj. na úroky, ale nelze ho snadno aplikovat na výši úvěrů. Proto toto pravidlo je doplňováno dalšími pravidly jako např. v ČR aplikované pravidlo pro případy nízké kapitalizace.

Další možností, kterou nadnárodní skupiny mají, je úvěrové financování mateřské společnosti, která kapitál poskytne formou vkladu dceřiným firmám. Ty pak mateřské firmě odvádí osvobozené dividendy, zatímco mateřská firma platí daňově uznatelné úroky. Tím dochází k přesunu zisku do dceřiných firem. Tomu se zabráňuje pravidlem, že náklady související s nabytím a držbou podílu v dceřiné společnosti nejsou daňově uznatelné.

Návrh řešení OECD

Na základě analýzy nejlepší praxe jednotlivých členských států Akce 4 doporučuje zavést pravidlo omezující nikoliv výši dluhu, ale přímo výši uznatelných úroků. Konkrétně jde o omezení daňové odečitatelnosti čistých úroků do maximální výše stanovené mezi 10 % a 30 % hrubého provozního zisku (EBITDA). Čistým úrokem se rozumí rozdíl mezi úroky zaplacenými (nákladovými) a úroky přijatými (např. výnos z vkladů). Pevně stanovené procento je možno nahradit poměrem čistých úroků k EBITDA, který vykazuje daná skupina jako celek na globální konsolidované úrovni.

Z výše uvedeného pravidla se navrhuje některé výjimky:

- Uvedené pravidlo se navrhuje aplikovat pouze na čisté úroky nad určitou hranici, tzn. čisté úroky dosahující částky nižší než stanovená hranice by byly vždy daňově uznatelné (pravidlo de minimis). Pokud má skupina v dané zemi více entit, měla by se hranice de minimis vztahovat na součet čistých úroků placených všemi entitami v dané zemi.
- Uvedené pravidlo se doporučuje uplatnit minimálně u společností, které jsou členy kapitálově propojené nadnárodní skupiny, ale uvádí i možnost uplatnit ho na domácí skupiny a samostatné společnosti, které nejsou členy žádné skupiny. Výjimkou by mohly být např. úroky použité na financování veřejně prospěšných aktivit.
- Poplatník může odečíst veškeré úrokové náklady od základu daně, pokud jeho poměr vlastního kapitálu a aktiv je srovnatelný s poměrem vlastního kapitálu a aktiv celé nadnárodní skupiny.

Doporučuje se umožnit, aby úroky, které nemohly být odečteny v daném zdaňovacím období, mohly být odečteny v následujících zdaňovacích obdobích spolu s aktuálními úroky daného zdaňovacího období, v každém roce do souhrnné výše limitu daného roku. Rovněž se doporučuje, aby nevyužitý limit v případě, že čisté úroky budou nižší než limit, bylo možno převádět do dalších let. Je možno zavést obě možnosti přesunu limitů do dalších let nebo jen jednu z nich.

Doporučení omezení odečitatelnosti úroků bylo vypracováno pro nefinanční sektor. Finanční sektor (banky a pojišťovny) mají odlišné postavení, které vyžaduje odlišná pravidla, která však doposud nebyla vypracována.

Aplikace v ČR

ČR v současné době uplatňuje pravidla proti nízké kapitalizaci, kdy je odečitatelnost úroků omezena pouze na úroky placené mezi spojenými osobami. Výše úroku, který je možné odečíst od základu daně je limitován čtyřnásobkem výše vlastního kapitálu, v případě bank a pojišťoven šestinásobkem vlastního kapitálu. Podobný systém mají i jiné státy EU, které však často používají přísnější limit – běžně se používá dvojnásobek i 1,5 násobek vlastního kapitálu.

Dle údajů o českých firmách dostupných v databázi ORBIS se 20 % firem s nejvyšším poměrem dluhu k vlastnímu kapitálu pohybuje nad hodnotou 0,6 : 1 a 10 % firem se pohybuje nad hodnotou 1,7 : 1, což znamená, že hodnot 4 : 1 dosahuje jen velmi málo poplatníků. Naproti tomu v případě poměru úroku ku EBITDA se 40 % firem pohybuje nad hodnotou 10 % a cca. 12 % firem se pohybuje nad hodnotou 30 %. Přejít na poměr úroku ku EBITDA by tedy měl dopad na více firem než stávající pravidla proti nízké kapitalizaci.

Od zavedení pravidla navrženého v OECD by tak bylo možno očekávat dodatečný fiskální výnos, ať už formou většího objemu neodečitatelných úroků, nebo změnou chování firem a snížení dluhového financování, které vyústí ve snížení objemu úroků.

Nutno také podotknout, že maximální limit doporučený OECD, tj. 10 % a 30 % hrubého provozního zisku (EBITDA), by bylo případně nutné přizpůsobit podmínkám České republiky. Rovněž je nutné zvážit, jak postupovat u úroků, které jsou pod stanovenou hranicí de minimis. Jinými slovy, zda bude ponecháno dosavadní pravidlo nízké kapitalizace, nebo bude využito poměru úroků vůči EBITDA či bude uplatňován jiný postup.

Mezi pozitivní dopady lze uvést:

- Dojde ke snížení objemu zisků přesouvaných mimo ČR.
- Zamezí se únikům u některých struktur.
- Dojde ke snížení atraktivity daňového režimu dluhového financování, i když to přímo nesouvisí s přesouváním zisků.
- Na rozdíl od stávající úpravy nebude možné pravidla omezující daňovou odečitatelnost úroků obejít navýšením jak dluhu, tak vlastního kapitálu tak, aby jejich poměr byl v limitu daném zákonem (dle dostupných dat se však dá soudit, že se zřejmě nejedná o často používanou strategii).
- Je založena na metodě „čistého úroku“, tj. odstraňuje některé tvrdosti systému nízké kapitalizace, který je založen na „hrubém úroku“ a který může ztěžovat působení jednotek založených např. za účelem tzv. cashpoolingu.
- Lze odhadnout, že administrativní náklady spojené se systémem navrženým v rámci Akce 4 budou zhruba srovnatelné s náklady vyvolanými stávajícím systémem. Pokud by se pravidlo omezující odečitatelnost úroků vztahovalo na všechny úroky a ne jen na úroky placené spojeným osobám, jako je to u stávajících pravidel proti nízké kapitalizaci, mohly by vyvolané administrativní náklady být dokonce nižší než dnes.

Mezi negativní dopady lze uvést:

- Nová pravidla mají dopadat i na úroky placené nespojeným osobám, kde je riziko přesouvání zisků mnohem menší a úroková platba tak ve většině případů představuje legitimní náklad.

- Z hlediska poplatníka může nejistotu vyvolávat fakt, že dopředu, bez znalosti výše EBITDA nebude možno říci, jak velká část úroků bude odečitatelná od základu daně.
- Nevýhodou navrženého systému v rámci Akce 4 oproti stávajícímu systému ČR je to, že při růstu nominální úrokové míry se může část úroků stát daňově neuznatelnými, i když se jinak chování poplatníka nezmění.
- Změna vyvolá náklady na zavedení jak na straně poplatníků, tak daňové správy.
- Navržené pravidlo může mít negativní dopady na poplatníky s nízkou EBITDA a vysokými úrokovými platbami, např. zadlužené firmy procházející restrukturalizací.
- Zvýšení nákladů neúspěšného podniku.

Předpoklad realizace

Viz ATAD: článek 4.

2.6. Akce 5: Efektivnější čelení škodlivým daňovým praktikám

Popis problému

Škodlivé daňové praktiky jsou předmětem diskusí v OECD již téměř 20 let. Zpočátku byly v ohnisku zájmu zejména daňové režimy, které poskytovaly výhody pouze zahraničním subjektům a ne srovnatelným domácím subjektům, které státy používaly k přilákání ekonomické aktivity. Takové režimy již v EU prakticky nejsou používány. Významným výsledkem předchozí práce v oblasti škodlivých daňových praktik bylo posílení významu mezinárodní výměny informací pro daňové účely.

Nyní se pozornost přesunula k režimům, které jsou relevantní z hlediska projektu BEPS a které poskytují motivaci k umělému přesouvání zisků, aniž by se změnilo místo, kde probíhá skutečná ekonomická aktivita. Typickými příklady jsou preferenční daňové sazby na příjmy z držby práv duševního vlastnictví (tzv. patent boxy poskytující nižší sazbu daně na licenční poplatky) či závazná posouzení, která byla v některých státech využívána k poskytování daňových výhod vybraným poplatníkům s cílem motivovat je k umělému přesunu zisků (např. zjištění aféry Luxembourg Leaks).

Návrh řešení OECD

Souvislost mezi vývojem a výzkumem a preferenčními daňovými sazbami

V rámci Akce 5 se státy dohodly, že preferenční sazby poskytované pro příjmy z licenčních poplatků budou moci být poskytovány pouze pro licenční poplatky, které plynou z patentů vyvinutých v dané zemi. Jinými slovy, na příjmy z patentů vyvinutých v jiné zemi a přesunutých do země poskytující preferenční sazbu, nebude moci být tato preferenční sazba poskytována. Bude tedy vyžadována souvislost mezi vývojem a výzkumem a preferenčními daňovými sazbami (tzv. nexus approach).

Výměna informací o předběžných daňových rozhodnutích a ujednání

Aby byl do budoucna omezen škodlivý efekt předběžných daňových rozhodnutí a ujednání, dohodly se státy, že si o nich budou vyměňovat informace. Spontánní výměna informací se má týkat všech předběžných rozhodnutí a ujednání, u nichž absence výměny informací může vést ke snížení daňového základu v jiném státě a k přesunu zisků. V této souvislosti bylo stanoveno šest kategorií předběžných daňových rozhodnutí a ujednání:

- předběžná daňová rozhodnutí k preferenčním režimům,
- jednostranná předběžná cenová ujednání (APA) týkající se převodních cen přeshraničních transakcí nebo obdobná jednostranná závazná posouzení převodních cen, v českém právním prostředí se hovoří o závazných posouzeních způsobu stanovení ceny sjednané mezi spojenými osobami podle § 38nc ZDP,
- předběžná daňová rozhodnutí snižující základ daně, aniž se stejným způsobem snížil účetní zisk,
- předběžná daňová rozhodnutí týkající se vzniku stálé provozovny a přiřazení příjmu ke stálé provozovně,
- předběžná daňová rozhodnutí týkající se účelově založených spojených osob, které slouží pro přesměrování finančních toků,

- jakákoliv jiná předběžná daňová rozhodnutí, která by v případě absence spontánní výměny informací poskytovala možnost přesouvat zisky, o kterých se Fórum pro škodlivou daňovou soutěž dohodne.

Povinná spontánní výměna informací se vztahuje i již na existující předběžná daňová rozhodnutí a ujednání, tj. tedy na ta, která byla vydána k 1. lednu 2010 nebo po tomto datu, a která byla stále účinná k 1. lednu 2014.

Předběžná daňová rozhodnutí a ujednání jsou přitom definována poměrně široce, jako jakákoliv rada, informace nebo jednání daňové správy vůči jednomu poplatníkovi nebo skupině poplatníků, které se týká jejich daňových povinností a na které se poplatníci, jimž je určeno, mohou spolehnout. Jedná se o širší skupinu instrumentů, než v ČR vydávaná závazná posouzení podle ZDP. Výměna informací se týká pouze instrumentů určených konkrétním poplatníkům.

Aplikace v ČR

V ČR neexistuje preferenční sazba na příjmy z licenčních poplatků, a proto není třeba pravidlo, které bylo shodnuto v rámci Akce 5, implementovat. ČR však má zájem na tom, aby bylo implementováno státy, které preferenční sazby uplatňují, protože to sníží motivaci českých subjektů k přesunu práv duševního vlastnictví do těchto zemí.

Závazná posouzení je možné vyměňovat na základě stávajících ustanovení o spontánní výměně informací. Avšak tento systém vykazoval určité nedostatky, proto OECD přešlo na povinnou spontánní výměnu informací. V rámci EU bude zavedena dokonce automatická výměna informací o předběžných daňových rozhodnutích a ujednáních. Směrnice Rady (EU) 2015/2376 (tzv. DAC3), která doplňuje směrnici o správní spolupráci v oblasti daní, bude transponována tím, že se do zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, zavede ustanovení o automatické výměně informací o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen.

Předpoklad realizace

Dle dohody v OECD mají být minulé závazná posouzení vyměněna do konce roku 2016. Budoucí závazná posouzení, tj. rozhodnutí vydaná od 1. dubna 2016, budou vyměňována na základě existující legislativy (např. smlouvy o zamezení dvojímu zdanění). Transpozice směrnice, kterou se zavádí povinná automatická výměna informací o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen, bude provedena do 31. prosince 2016.

2.7. Akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění

Popis problému

Jedná se o snahu zamezit aplikaci smluv v situacích, které jsou účelově vytvořeny bez jakéhokoli dalšího ekonomického (legitimního) důvodu, a to tedy pouze za účelem snížení efektivního zdanění, příp. dosažení dvojího nezdanění.

Návrh řešení OECD

Akce 6 přináší tyto změny do Modelové smlouvy:

- Doplnění názvu a preambule o textaci, ze které vyplývá cíl a smysl smlouvy, tj. že smlouva o zamezení dvojímu zdanění neslouží k vytvoření příležitosti k nezdanění nebo ke snížení zdanění skrze daňové úniky či prostřednictvím vyhýbání se daňové povinnosti (minimální standard).
- Doplnění o nový článek obsahující ustanovení o „limitation-on-benefits“ (dále jen „LoB“) a/nebo tzv. GAAR (principal purposes test - dále jen „PPT“), přičemž tento nastavený minimální standard lze tedy naplňovat buď jedním, nebo druhým pravidlem, popř. kombinací obojího.
- Doplnění odstavce 2 článku 10 o tzv. časový test (minimum holding period) 1 roku (365 dní), a to spolu s upřesněním způsobu jeho počítání (kontext fúzí apod.).
- Doplnění odstavce 4 článku 13 o časový test 1 roku (365 dní), a to „kdykoliv před momentem zcizení“. Současně dochází k rozšíření působnosti tohoto ustanovení na podíly na trustech, osobních společnostech apod.
- Doplnění tzv. „tie breaker rule“ do čl. 4 odst. 3 pro určení daňové rezidence u jiných osob než fyzických v situaci duálního rezidentství (prolíná se s Akcí č. 2).
- Doplnění o pravidlo proti zneužívání tzv. triangulárních případů, kdy je příjem ze zdrojů na území jednoho státu pobíráný rezidentem druhého státu alokovatelný stále provozovně tohoto rezidenta umístěné ve třetím státě, přičemž je vůči tomuto příjmu tímto druhým státem, za účelem vyloučení mezinárodního dvojího zdanění, uplatňována metoda vynětí na zisky přičitatelné této stále provozovně.

Je třeba poznamenat, že diskuse o této akci na úrovni OECD nadále probíhají, a to jak v kontextu samotného LoB ustanovení, tak i např. v kontextu otázky smluvního rezidentství penzijních fondů, přístupu k výhodám ze smluv ze strany „nekolektivních“ investičních „subjektů“ apod.

Aplikace v ČR

Je možno říci, že nic nebrání tomu, aby už i existující smlouvy o zamezení dvojímu zdanění byly vykládány v tom smyslu, že výhody z nich vyplývající by neměly být dostupné, pokud hlavním smyslem vstupu do určité transakce či uspořádání bylo zajištění výhod plynoucích ze smlouvy nebo příznivější daňový režim a získání takových výhod nebo takového příznivějšího daňového režimu je v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení smlouvy. Tato zásada vyplývá i z textu např. existující Vídeňské úmluvy o smluvním právu (např. její článek 31).

Implementace konceptu LoB se pro svoji technickou komplikovanost spojenou s aplikačními problémy nedoporučuje (v tuto chvíli se konkrétní podoba ustanovení jeví v rámci pracovní skupiny jako nedojednatelná), navíc tento koncept míří pouze na jednu formu zneužívání smluv, a to na tzv. „treaty shopping“.

Ostatní návrhy bude potřeba řešit v rámci expertních jednání, včetně implementace pravidla proti zamezení zneužívání uvedených triangulárních případů, které nemá v případě většiny českých smluv opodstatnění, jelikož většina českých smluv řeší tyto situace prostřednictvím metody zápočtu, i když samozřejmě nic nebrání přeformulaci předmětného ustanovení a nevázat jej tak jen na aplikaci metody vynětí.

Předpoklad realizace

Bude záviset na výsledcích bilaterálních jednání, a to i popř. v rámci Akce 15.

2.8. Akce 7: Předcházení umělému vyhýbání se statusu stálé provozovny

Popis problému

Modelová smlouva a jednotlivé bilaterální daňové smlouvy obecně stanoví, že zisky podniků se zdaňují v jiném státě, než ve kterém je osoba, která jich dosáhla, rezidentem, jen pokud této osobě vznikne v tomto jiném státě stálá provozovna. Podniky se vyhýbají zdanění v zahraničí tím, že obchází smluvně nastavený koncept stálé provozovny.

Konkrétně byly identifikovány následující okruhy problémů, které se v praxi používají k tomu, aby stálá provozovna nevznikla:

- problematika stálé provozovny vznikající z titulu činnosti zástupce (závislý, nezávislý zástupce),
- problematika tzv. přípravných a pomocných činností představujících výjimky pro vznik stálé provozovny (včetně tzv. fragmentace činností),
- problematika rozdělování kontraktů v návaznosti na smlouvou stanovené rozhodné časové testy pro vznik tzv. stavebních stálých provozoven.

Návrh řešení OECD

Akce 7 přináší změny do příslušných ustanovení článku 5 Modelové smlouvy (a do komentáře k ní), a to v tom smyslu, aby koncept stálé provozovny nemohl být obcházen a nedocházelo tak k situacím, kdy podnik jednoho státu neplatí daně na území státu druhého, tj. na území státu, kde de facto přímo vykonává svou činnost.

Akce 7 řeší tyto problémy změnou textace čl. 5 odst. 4, 5 a 6 Modelové smlouvy s tím, že se závěry prolínají i s jinými akcemi projektu BEPS (např. Akce 6: problematika poskytování výhod ze smluv či Akce 8-9: problematika převodních cen – zde je třeba uvést, že doposud není vyřešena otázka prisuzování zisků „nově“ vznikajícím stálým provozovnám).

V kontextu problematiky vykonávání přípravné a pomocné činnosti se v rámci projektu BEPS velká většina zúčastněných států přihlásila k výkladu, který byl Českou republikou podporován již v minulosti, totiž, že vše, co je předmětem odstavce 4 článku 5 OECD vzorového modelu smlouvy musí naplnit charakter přípravné a pomocné činnosti, jinak danou výhodu spočívající v neexistenci stálé provozovny u takových činností, které již tuto podmínku nenaplnují, nelze uplatnit.

Dalším identifikovaným problémem je tzv. fragmentace činností, kdy se tedy celková činnost podniku rozdělí na několik dílčích aktivit, u kterých je následně individuálně proklamován pomocný a přípravný charakter.

Do Modelové smlouvy tedy bude doplněno nové konkrétní pravidlo stanovující podmínky, za kterých nebude možno v tomto kontextu ustanovení odstavce 4 článku 5 smlouvy uplatňovat.

Co se týká problematiky závislého, resp. nezávislého zástupce, navrhované změny v textu odstavců 5 a 6 článku 5 spočívají v tom, že:

a) tam bude výslovně uvedeno, že zástupce „uzavírá kontrakty nebo obvykle sehrává důležitou roli vedoucí k uzavření kontraktu, který je rutinně a bez materiálních změn akceptován podnikem,

b) se rozšiřuje okruh sjednávaných kontraktů i na kontrakty týkající se změny vlastnictví zboží, popř. o poskytování služeb (už tedy nepůjde pouze o kontrakty uzavírané „in the name of the enterprise“) a

c) se zmíní, že zástupce není nezávislým, pokud jedná výlučně nebo téměř výlučně ve prospěch „closely related“ podniku.

Aplikace v ČR

Změny spočívající v úpravách problematiky pomocných a přípravných činností by se neměly jakýmkoliv způsobem promítnout do textu vnitrostátního zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, neboť tento zákon nikterak s konceptem pomocných a přípravných činností nepracuje.

Pokud jde o dopady akce č. 7 na znění vnitrostátního zákona o daních z příjmů, bude s největší pravděpodobností nutné v souvislosti s problematikou činnosti zástupců poupravit text poslední věty jeho ustanovení § 22 odst. 2, aby byla v souladu s nově navrhovaným přístupem podle mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Předpoklad realizace

Případné změny v textu samotných smluv o zamezení dvojímu zdanění se budou odvíjet vždy od ochoty a připravenosti dvou smluvních států takovýmto způsobem tuto část smlouvy upravit, a to i v kontextu Akce 15. Je třeba v této souvislosti uvést, že ne všechny státy se k dosaženým závěrům hlásí a problematiku tak vykládají jiným způsobem. Za tím účelem by v komentáři k článku 5 OECD vzorové smlouvy měly být zmíněny alternativní ustanovení.

2.9. Akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě

Popis problému

Cílem nastavení převodních cen dle principu tržního odstupu je nastavení takové ceny dané transakce mezi dvěma spojenými osobami, která by byla shodná s cenou v případě, že by transakce proběhla mezi dvěma nespojenými osobami. Při správném nastavení převodních cen dojde rovněž ke správnému rozdělení zisku mezi oba účastníky transakce a tudíž správnému rozdělení daňového základu mezi státy, kde jsou tyto dva účastníci rezidentní.

U určitého typu transakcí je však aplikace principu tržního odstupu velmi obtížná, ne-li téměř nemožná a společnosti mohou obcházením tohoto principu dosáhnout přesouvání zisků z jednoho státu do druhého. S tím souvisí i to, že prokázání správného nastavení principu tržního odstupu je administrativně značně náročné.

Transakce, kde bylo identifikováno větší riziko nesprávného nastavení principu tržního odstupu, zahrnují:

- transfer nehmotného majetku (Akce 8),
- transfer rizika (Akce 9),
- transakce, které z pohledu jednotlivých účastníků transakce nejsou ekonomicky racionální, ale mohou být ekonomicky racionální z pohledu celé skupiny (Akce 10).

Akce 10 se dále zaměřila i na techniky používané k manipulaci převodních cen za účelem odklonění zisků z nejvíce ziskových aktivit dané skupiny a na poplatky za správu (management fee) a náklady na vrcholové vedení (head-office expenses).

Návrh řešení OECD

Akce 8-10 přináší konkrétní úpravy Pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování pro nadnárodní společnosti a daňové správy (OECD Transfer Pricing Guidelines). Mezi výsledky těchto úprav lze uvést:

- bude kladen větší důraz na skutečně vykonávané ekonomické aktivity a méně na smluvní uspořádání mezi účastníky transakce,
- smluvní převod rizika bude daňově relevantní pouze, pokud bude zahrnovat skutečné provádění rozhodovacích procesů,
- entitám bohatým na kapitál, které nevykonávají žádné skutečné ekonomické aktivity (jako např. cash boxes), bude možno přiřadit pouze malou část zisku, v podstatě odpovídající bezrizikové úrokové sazbě.

Aplikace v ČR

Pokyny OECD pro vnitropodnikové oceňování jsou v ČR přímo aplikovány do správní praxe daňové správy prostřednictvím obecného ustanovení o převodních cenách mezi spojenými osobami obsaženého v zákoně o daních z příjmů.

Předpoklad realizace

Při novelizaci TP Guidelines.

2.10. Akce 12: Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat

Popis problému

Společnosti využívají řady daňově optimalizačních schémat, kterými se zabývají Akce BEPS 1 až 10. Daňové správy se o nich často dovědí pozdě na to, aby bylo možno na ně adekvátně zareagovat nastavením vhodného systému analýzy rizika, výběru subjektů ke kontrole nebo iniciací legislativních změn.

Návrh řešení OECD

Akce 12 analyzuje nejlepší zkušenosti států, které mají povinné oznamování daňově optimalizačních schémat zavedeno, a poskytuje vodítko, jak takový institut efektivně zavést ve státech, které ho nemají.

Zpráva uvádí následující klíčové prvky efektivního nastavení pravidel pro povinné oznamování daňově optimalizačních schémat:

- Povinnost oznamovat daňově optimalizační schémata by měla být uložena jak daňovým poradcům, tak poplatníkům, pokud k jejich nastavení nevyužívají daňové poradce.
- Schémata, která mají být oznamována, jsou definována pomocí jednotlivých rysů. Jedná se jednak o obecné rysy:
 - důvěrnost, kdy daňový poradce požaduje, aby dané schéma jeho klient nepředával dalším klientům,
 - platba závislá na dosažené daňové úspoře.
- A dále o konkrétní rysy reagující na nástroje nejčastěji využívané k daňové optimalizaci, jako např.:
 - cílem schématu je převod ekonomických hodnot, které zahrnují kumulovanou ztrátu z předchozích let, či nevyužité odpočitatelné položky či slevy na dani,
 - pronájem výrobního závodu či zařízení vysoké hodnoty na dobu kratší než dva roky, pokud současně transakce zahrnuje osobu, která není poplatníkem daně z příjmů právnických osob a pronajímatel realizuje žádný nebo jen malý zisk,
 - použití penzijních či obdobných fondů k vyhnutí se dani z mezd,
 - schéma, které změní běžný příjem na kapitálový příjem, který je zdaněn méně než běžný příjem, či nepodléhá pojistnému,
 - použití hybridních schémat využívajících nesoulady mezi daňovými systémy dvou či více států,
 - transakce s velkým rozdílem mezi daňovým a účetním zachycením.
- Většího efektu se dosáhne, pokud se oznámená daňově optimalizační schémata propojí s konkrétními poplatníky, tj. v případě schémat oznamovaných daňovými poradci je vhodné požadovat i seznam poplatníků, jež tato schémata využili.
- Pokud schéma oznamuje daňový poradce, mělo by být oznámeno v okamžiku, kdy je předáno jeho klientům, pokud schéma oznamuje poplatník, mělo by být oznámeno v okamžiku, kdy začne být skutečně využíváno.

- Nastavení adekvátního systému pokud (včetně nepeněžních) v případě nesplnění povinnosti oznámit schéma.

Aplikace v ČR

Zavedení povinného oznamování optimalizačních schémat by vyžadovalo novelizaci daňového řádu, která by takovou povinnost daňovým poplatníkům uložila.

Mezi pozitiva lze uvést, že daňová správa by získala dříve než nyní informace o schématech, která poplatníci používají ke snížení daňové povinnosti a mohla by tak na ně včas adekvátně reagovat, případně ve spolupráci s Ministerstvem financí iniciovat změnu daňové legislativy, která by použití takových daňových schémat zamezila. Lze tedy očekávat, že by uvedená změna měla v dlouhém období pozitivní dopad na inkaso, který ale není možné přímo změřit či odhadnout.

Některé motivace k vytváření optimalizačních schémat jsou potlačena díky veřejnoprávní regulaci poskytování daňového poradenství v podobě zákazu vázání odměny na dosažení daňové úspory.

Dalším pozitivním dopadem je to, že povinné oznámení daňové správě by odrazovalo poplatníky od používání takových schémat.

Mezi negativa lze uvést, že jeho zavedení by zvýšilo administrativní náklady na straně poplatníků a daňové správy. Při implementaci by bylo třeba dbát na to, aby nedošlo ke kolizi se zákazem sebeobviňování. Nutné je zdůraznit i fakt, že oznamování schémat daňovými poradci jde v podstatě proti smyslu daňového poradenství.

Předpoklad realizace

Dosud neurčeno.

2.11. Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting)

Popis problému

Při posuzování vnitroskupinových převodních cen daňovým správám často chybí celkový obrázek o fungování dané nadnárodní skupiny.

Návrh řešení OECD

Akce 13 obsahuje požadavky na dokumentaci k převodním cenám, kterou by daňové správy měly požadovat po nadnárodních skupinách. Tyto požadavky budou vloženy do kapitoly V. Pokynů OECD pro vnitropodnikové oceňování pro nadnárodní společnosti a daňové správy.

Nově požadovaná dokumentace se skládá ze tří částí:

1. Základní dokument (master file), který by měl obsahovat údaje o skupině jako celku, jako např.:
 - o organizační struktura,
 - o hlavní obory činnosti,
 - o nehmotná aktiva, jejich vývoj, vlastnictví a využití,
 - o vnitroskupinové finanční vztahy,
 - o konsolidované účetní a daňové výkazy, tak jak jsou požadovány dle již existujících regulací.
2. Lokální dokument (local file), který bude obsahovat údaje o každé entitě, která je součástí dané skupiny a která je rezidentní v dané jurisdikci. Místní dokument by měl obsahovat údaje jako např.:
 - o organizační struktura,
 - o hlavní obory činnosti,
 - o transakce se spojenými osobami včetně všech potřebných informací nezbytných ke stanovení převodní ceny na principu tržního odstupu,
 - o účetní a daňové výkazy, tak jak jsou požadovány dle již existujících regulací.
3. Zpráva dle jednotlivých zemí (country-by-country report), která se bude týkat jen nadnárodních skupin společností s konsolidovaným obratem nad 750 milionů EUR (cca 20 mld. Kč), bude obsahovat následující informace o skupině nadnárodních podniků:
 - o souhrnné informace týkající se výše výnosů, zisku (ztráty) před zdaněním příjmu,
 - o zaplacenou daň z příjmu,
 - o splatné daně z příjmu,
 - o základní kapitál,
 - o nerozdělené zisky,

- o počet zaměstnanců a jiných hmotných aktiv než peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty ve vztahu ke každé jurisdikci, v níž skupina nadnárodních podniků působí,
- o identifikaci každé členské entity skupiny nadnárodních podniků, včetně stanovení jurisdikce daňové rezidence této členské entity, a pokud je odlišná od této jurisdikce pro daňové účely, též jurisdikce, podle jejichž právních předpisů je tato členská entita založena, a
- o povahu hlavní podnikatelské činnosti nebo činností této členské entity,

Zprávy dle jednotlivých zemí budou globální mateřské společnosti nadnárodních skupin podávat daňovým správám v zemi své rezidence. Tyto daňové správy je pak budou předávat na základě mezinárodních smluv o výměně informací pro daňové účely ostatním daňovým správám, kde sídlí členské entity dané nadnárodní skupiny.

Aplikace v ČR

V současné době se pracuje pouze na implementaci požadavku na zprávy dle jednotlivých zemí dle bodu 3.

Mezi pozitiva, která tato implementace přinese, lze uvést lepší rizikovou analýzu, kterou výše uvedené informace umožní provádět daňové správy. Na základě informací o celosvětových aktivitách se bude moci daňová správa zaměřit na prověřování lokálních entit té nadnárodní skupiny, u které bude shledáno riziko, že používá agresivní daňové plánování na globální úrovni.

Dle výstupů Akce 11 by data ze zpráv dle jednotlivých zemí rovněž měla sloužit pro ekonomickou analýzu přesouvání zisků nadnárodními skupinami.

Mezi negativa lze uvést zvýšenou administrativní zátěž na straně poplatníků, kteří budou mít povinnost zprávy podle jednotlivých zemí zpracovávat. Zároveň lze odhadnout, že vzhledem k poměrně vysoké hranici obratu bude počet nadnárodních skupin podávajících zprávu české daňové správě z titulu rezidence mateřské společnosti v ČR omezen jen na jednotky případů.

Předpoklad realizace

V lednu 2016 podepsala většina členských států OECD a několik nečlenských států Mnohostrannou dohodu příslušných orgánů zakotvující výměnu informací získaných ze zpráv podle jednotlivých zemí. Současně se v EU projednává návrh novely směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC4), která představuje pro všechny členské státy EU harmonizovanou úpravu podmínek, za kterých mají být zprávy podle jednotlivých zemí dotčenými daňovými poplatníky vypracovány a doručeny finanční správě.

Podrobněji viz kapitola 4.

2.12. Akce 14: Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou

Popis problému

Jde o identifikaci překážek, které zabraňují státům, resp. jejich příslušným úřadům, efektivně spory související se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění řešit a i o to, proč je v některých případech v některých státech dokonce přístup k danému institutu zcela zamítnut. Akce míří na konzistentní a řádné provádění daného článku smluv, kdy by mělo být zajištěno účinné a včasné řešení případně vzniklých problémů při provádění a výkladu smluv.

Návrh řešení OECD

Výsledkem projektu je minimální standard sestávající ze 17 doporučení, přičemž se vytváří současně i monitorovací mechanismus dodržování uvedeného standardu, a 11 tzv. „best practices“:

- Země by měly vkládat odstavce 1 až 3 článku 25 do jejich daňových smluv, s výhradou přípustných variant a včetně alternativ řešení; měly by poskytnout přístup do institutu řešení případů dohodou v případech transferových cen a měly by implementovat výsledné vzájemné dohody (např. učiněním vhodných úprav do vyměřených daní).
- Země by měly zajistit přístup k řešení případů dohodou v případech, ve kterých je neshoda mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem dělajícím úpravu, pokud jde o to, zda podmínky pro aplikaci smluvních anti-abuse opatření byly splněny, nebo pokud jde o to, zda aplikace domácích právních ustanovení, resp. její výsledek, proti zneužívání je v konfliktu s ustanoveními smlouvy.
- Země by se měly snažit najít rozřešení případu v průměrném časovém rámci 24 měsíců. Pokrok zemí k dosažení tohoto cíle bude předmětem pravidelného zkoumání, a to na základě individuálně připravovaných statistik.
- Země by měly rozšířit vzájemné vztahy svých kompetentních orgánů a pracovat kolektivně ke zlepšení efektivnosti řešení případů dohodou tím, že se stanou členy MAP fóra pro daňovou správu (FTA MAP Fórum).
- Země by měly poskytovat včasné a kompletní výkaznictví statistiky řešení případů dohodou, podle připravovaných a dohodnutých vykazovacích rámců, které mají být vyvinuty v koordinaci s FTA MAP Fórem.
- Země by měly zajistit soulad svých postupů s minimálním standardem, který bude předmětem „peer review“.
- Země by měly zajistit transparentnost s ohledem na jejich pozici v řešení případů dohodou arbitráží.
- Země by měly vydat pravidla týkající se přístupu a užití institutu řešení případů dohodou.
- Země by měly zveřejnit tzv. MAP profile, což znamená např. seznam kontaktních míst apod., přičemž by za tím účelem měla být v rámci uvedeného Fóra vypracována určitá šablona.
- Země by měly zajistit, aby pracovníci zodpovědní za proces řešení případů dohodou měli pravomoc řešit kauzy v souladu s podmínkami aplikovatelné daňové smlouvy, zvláště bez

závislosti na schválení nebo řízení zástupců daňové správy, kteří dělají úpravy v řešených záležitostech apod.

- Země by neměly brát do úvahy množství uhájených daňových příjmů apod. jako indikátor kvality a úspěšnosti jejich kompetentních úřadů a potažmo odpovědného personálu za proces řešení případů dohodou.
- Země by měly zajistit, že jsou poskytnuty adekvátní zdroje na fungování systému řešení případů dohodou.
- Země by měly objasnit ve svých pravidlech pro řešení případů dohodou, že případné urovnání, dohody apod. („audit settlements“) mezi daňovým úřadem a daňovým poplatníkem nezabraňuje přístupu k institutu řešení případů dohodou.
- Země umožňující bilaterální předběžná cenová ujednání (APA) by měly učinit opatření pro tzv. roll-back těchto APAs ve vhodných případech, s výhradou aplikovatelných časových lhůt (vyměřování apod.), kdy relevantní fakta a okolnosti v dřívějších daňových obdobích jsou nadále stejná (podmínka ověření těchto faktů a okolností).
- Oba kompetentní úřady by měly být informovány o předložených požadavcích na řešení případů dohodou a měly by být s to poskytnout svůj názor na to, zda by požadavek měl být přijat nebo odmítnut. Aby se toho dosáhlo, země by měly buď upravit odstavec 1 článku 25 a povolit předložit požadavek na řešení případu dohodou úřadům obou států, nebo, kde smlouva nedovoluje, aby byl požadavek na řešení případů dohodou předložen oběma státům, implementovat proces bilaterální notifikace nebo konzultace pro případy, ve kterých kompetentní orgán, kterému byla kauza předložena, nepovažuje poplatníkovy námitky za ospravedlnitelné (takové konzultace by neměly být interpretovány jako konzultace o tom, jak vyřešit případ).
- Zeměmi vydaná pravidla pro řešení případů dohodou by měla identifikovat specifické informace a dokumentaci, které jsou po daňovém poplatníkovy požadovány při předložení případu k jeho řešení dohodou.
- Země by měly vkládat do svých daňových smluv druhou větu odstavce 2 článku 25 („Jakákoliv dosažená dohoda bude uskutečněna bez ohledu na jakékoliv časové lhůty ve vnitrostátních právních předpisech smluvních států.“). Země, které nemohou vkládat tuto větu do svých daňových smluv, by měly být ochotny akceptovat alternativní smluvní ustanovení, která limitují čas, během něhož lze popř. činit úpravy.

Vedle toho tedy akce 14 přináší 11 dalších doporučení (best practices), které nebude podrobeno monitorovacímu mechanismu.

- Země by měly zahrnout odst. 2 článku 9 do svých daňových smluv (zde ČR dlouhodobě uplatňuje výhradu vůči OECD Modelu, to však neznamená, že v těchto případech nelze otevřít institut řešení případů dohodou).
- Země by měly být s to publikovat dosažené dohody, které mohou mít dopad na aplikaci smlouvy, aby se zabránilo případným příštím sporům.
- Země by měly vytvořit povědomí u zástupců svých příslušných úřadů ohledně auditních a přezkumných funkcí souvisejících s mezinárodními záležitostmi, a to prostřednictvím výstupů „Global Awareness Training Module“ Fóra pro daňovou správu.
- Země by měly implementovat bilaterální APA programy
- Země by měly implementovat vhodné procedury povolující v určitých případech žádosti poplatníků na více roční rozhodnutí skrze řešení případů dohodou v případě opakujících

se záležitostí, kde relevantní fakta a okolnosti jsou stejné, s výhradou ověřování takových faktů a okolností.

- Země by měly přijmout odpovídající opatření k zajištění pozastavení procesu vybírání daně během období, v němž běží proces řešení případu dohodou. Takového pozastavení výběru by mělo být možné minimálně za stejných podmínek, které se aplikují na osoby při provádění domácích správních nebo soudních opravných prostředků.
- Země by měly implementovat vhodná správní opatření k ulehčení využití institutu řešení případů dohodou při všeobecné zásadě, že výběr opravných prostředků zůstává na daňovém poplatníkovi.
- Země by měly zahrnout do jejich pravidel pro řešení případů dohodou vysvětlení vztahu mezi řešením případu dohodou a domácími opravnými prostředky (právní závaznost soudního rozhodnutí, možnost se od něj odchýlit v rámci řešení případu dohodou apod.).
- Zeměmi publikovaná pravidla ohledně řešení případů dohodou by měla zajistit, že daňoví poplatníci budou mít povolený přístup k řešení případů dohodou v bona fide případech, kdy daňový poplatník iniciuje zahraniční úpravy, následkem kterých může vzniknout dvojí zdanění.
- Zeměmi publikovaná pravidla ohledně řešení případů dohodou by měla obsahovat přístupy týkající se zacházení s úroky a penále
- Zeměmi publikovaná pravidla ohledně řešení případů dohodou by měla obsahovat přístupy týkající se multilaterálních řešení případů dohodou a předběžných cenových dohod (APA).

Akce 14 rovněž pojednává o povinné závazné arbitráži, avšak tato problematika, k jejíž aplikaci se přihlásilo doposud pouze 20 zemí, není zařazena ani do minimálního standardu, ani do skupiny tzv. „best practices“, nicméně je řešena v rámci akce 15.

Aplikace v ČR

V České republice již většina daných opatření historicky funguje, Česká republika v dané souvislosti své povinnosti vyplývající z jednotlivých smluv o zamezení dvojímu zdanění plní, o čemž svědčí mnoho sporných případů, které již byly v součinnosti se zahraničními daňovými správami vyřešeny, popř. se v tuto chvíli nadále řeší. Platí, že body stanovené minimálním standardem, které souvisejí se samotným textem smluv, jsou již implementovány do české modelové smlouvy a jsou prosazovány při dvoustranných jednáních.

Co se týká povinné závazné arbitráže, žádná smlouva ČR dosud předmětné ustanovení neobsahuje a ani není ČR navrhováno. V tuto chvíli bude třeba znovu tuto otázku posoudit a rozhodnout, zda se přístup ČR změní či nikoliv, přičemž by měly být brány do úvahy např. zkušenosti s praktickou aplikací Arbitrážní konvence EU. Cílem je jasná „transparentnost“, tj. aby jednotlivé zúčastněné státy jednoznačně vyjádřily svou pozici, zda arbitráž chtějí či nikoliv, popř. v jaké formě jsou ochotny ji do smluv zařazovat apod.

Předpoklad realizace

Některé z výše uvedených opatření jsou již ČR implementovány (viz výše), některé body standardu budou průběžně zohledňovány.

2.13. Akce 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv

Popis problému

Řada výše uvedených Akcí projektu BEPS přináší změny Modelové smlouvy. Aby tyto změny však začaly být skutečně používány v praxi, je třeba je implementovat do jednotlivých bilaterálních daňových smluv. Na světě bylo již celkem sjednáno přes 3600 dvoustranných smluv a jejich postupná změna by trvala velmi dlouho.

Návrh řešení OECD

Akce 15 proto navrhuje vyvinout mnohostranný nástroj, který bude klíčem k implementaci výše uvedených doporučení projektu BEPS a který případně umožní jednotlivým zemím a jurisdikcím rychlou změnu jejich existujících bilaterálních smluv nákladově efektivním a účinným způsobem v porovnání s případnou potřebou renegociace jednotlivých smluv.

Nejedná se o minimální standard, nýbrž o možnost, kterou státy mohou, ale nemusí využít.

Aplikace v ČR

Jedná se o velmi ambiciózní projekt především s ohledem na to, že existující smlouvy o zamezení dvojímu zdanění jsou často vzájemně velmi odlišné.

V této fázi nejsou jasná ani technická řešení daných problémů, ani řešení legislativní. Je zřejmé, že mnohostranný nástroj nemůže být současně jednoduchý, flexibilní a stabilní, když některé závěry projektu BEPS např. přinášejí několik možných způsobů řešení (kontext problematiky opt-out, opt-in apod.).

Jako alternativa se nabízí možnost asymetrické aplikace jednotlivých ustanovení, kdy by tatáž problematika byla dvěma různými státy v rámci jedné smlouvy řešena odlišně.

Je v tuto chvíli zřejmé, že v rámci vyvinutí mnohostranného nástroje existuje nyní více problémů než řešení. Nicméně na konkrétní hodnocení je příliš brzy.

Předpoklad realizace

Pracovní skupina k mnohostrannému nástroji se sešla teprve 2x, s tím, že v rámci posledního únorového zasedání Sekretariát představil vlastní „kostru“ multilaterálního nástroje, která je tvořena preambulí a sedmi kapitolami, které zahrnují v kontextu výsledků práce na projektu BEPS především problematiku hybridů (články 3 – 5), zneužití smlouvy (články 6 – 11), vyhnutí se statusu stále provozovny (články 12 – 15), zlepšení institutu řešení případů dohodou (články 16 a 17) a případnou arbitráž (článek 18).

V současné době se na práci skupiny podílí zástupci 95 států světa a plánují se další zasedání skupiny (nejdříve nejspíše v květnu 2016). Mnohostranný nástroj má být přitom dokončen již do konce roku 2016, nicméně je třeba zdůraznit, že se v tuto chvíli zdá, že většina problémů bude muset být stejně řešena na úrovni bilaterální. V souvislosti s tím, jak se objevují nové problémy a jak se vyvíjí práce v rámci skupiny, lze konstatovat, že pro státy, které mají v platnosti mnoho smluv, bude případné řešení problematiky prostřednictvím mnohostranného nástroje komplikovanější, než pro ty státy, které nemají síť smluv tak rozsáhlou, a to jak v kontextu různorodosti textů smluv, tak i v kontextu problémů (výhrady, opt-in, opt-out, asymetrie), které bude potřeba tak jako tak řešit bilaterálně. V tuto chvíli není ani jasné, které státy nakonec do instrumentu vstoupí a které nikoliv.

3. Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD)

3.1. Úvod

Kapitola 3 obsahuje popis hlavních návrhů obsažených ve směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem zveřejněným Evropskou komisí v lednu 2016. Směrnice obsahuje tyto návrhy

- článek 4: Omezení odečitatelnosti úroků,
- článek 5: Zdanění při odchodu,
- článek 6: Případy, kdy se osvobození neuplatní (switch-over clause),
- článek 7: Obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR),
- článek 8: Pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla),
- článek 10: Pravidla pro hybridní schémata využívající nesouladu mezi daňovými systémy.

Články 4, 8 a 10 jsou implementacemi Akcí 4, 3 a 2 projektu BEPS. Články 5, 6 a 7 ATAD reagují na daňovou optimalizaci specifickou pro vnitřní trh EU, resp. usnadněnou ustanoveními některých směrnic EU jako je např. směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

Rovněž je třeba upozornit na článek 3 návrhu ATAD, který říká, že členské státy si mohou ponechat či použít předpisy odlišné od pravidel obsažených v návrhu ATAD, pokud tato pravidla zajistí vyšší úroveň ochrany proti vyhýbání se daňovým povinnostem.

3.2. ATAD, článek 4: Omezení odečitatelnosti úroků

Popis problému

Viz BEPS, Akce 4.

Návrh řešení EU

Návrhy EU vychází z návrhů Akce 4 projektu BEPS. Oproti doporučením projektu BEPS však ATAD navrhuje pevný limit pro uznatelnost úroků ve výši 30 % EBITDA u všech společností, ale o konečné podobě pravidla se ještě diskutuje. Dále je na rozdíl od obecné formulace Akce 4 BEPS konkrétně navrženo aplikovat toto pravidlo na čisté úroky přesahující hranici 1 mil. EUR (hranice de minimis).

Aplikace v ČR

Viz BEPS, Akce 4.

Předpoklad realizace

Dle termínů schválených ve směrnici, zatím nenavrženo.

3.3. ATAD, článek 5: Zdanění při odchodu

Popis problému

Společnosti dosahují snížení daňové povinnosti přesunutím svého daňového domicilu nebo části svých aktiv bez změny jejich právního vlastníka do jurisdikce s nízkým daňovým zatížením. Pokud byla aktiva převedena včetně akumulovaného zisku, ztratí původní stát umístění aktiv právo tento zisk zdanit.

Návrh řešení EU

ATAD v článku 5 navrhuje, aby se přesun aktiv do jiného státu, ať už se jedná o jiný členský stát EU nebo stát mimo EU, považoval z daňového hlediska za prodej. Cena bude stanovena ve výši tržního ocenění takových aktiv. Poplatník si bude moci uplatnit daňovou zůstatkovou cenu jako náklad.

Aplikace v ČR

Pozitivním aspektem navrženého opatření je zvýšení daňového výnosu v případě přesunů aktiv do jiných států.

Dalším pozitivním aspektem je to, že opatření může některé poplatníky odradit od takového přesunu, pokud by byl spojen s příliš velkou platbou daně.

Negativním aspektem je, že může omezit zahraniční investice. Pokud bude potenciální investor vědět, že při přesunu investice z ČR do jiného státu bez změny právního vlastnictví bude muset platit daň z rozdílu mezi daňovou a tržní hodnotou, může ho to motivovat k umístění investice do jiného státu, který zdanění při odchodu neuplatňuje.

Předpoklad realizace

Dle termínů schválených ve směrnici, zatím nenavrženo.

3.4. ATAD, článek 6: Případy, kdy se osvobození neuplatní (switch-over clause)

Popis problému

Vzhledem k vysokým administrativním nákladům vyvolaným započítáváním daní zaplacených v zahraničí mají státy tendenci stále více zahraniční příjmy ve formě dividend či kapitálových zisků osvobodit od zdanění.

Pokud jsou zisky přesunuty do státu s nízkým daňovým zatížením mimo EU a poté vyplaceny do libovolného členského státu, který uplatňuje osvobození, je možné díky volnému pohybu dividend mezi mateřskými a dceřinými společnostmi v EU vyplatit do jakéhokoliv dalšího státu a vyhnout se tak zdanění, ke kterému by mohlo dojít, kdyby byly vyplaceny ze státu mimo EU do jiného členského státu EU.

Návrh řešení EU

Článek 6 ATAD navrhuje, aby členský stát neuplatnil osvobození dividend v případě, že byly vyplaceny ze státu mimo EU, který má daňovou sazbu daně z příjmů právnických osob nižší než 40 % sazby daně z příjmů právnických osob členského státu, kam jsou dividendy vyplaceny.

Rovněž tak by se osvobození nepoužilo v případě příjmů z prodeje podílů držených v subjektu ve výše uvedeném státě mimo EU.

Výše uvedené příjmy by podléhaly zdanění v příslušném členském státě EU s tím, že daň zaplacená v zemi, kde mají příjmy svůj zdroj, by byla započtena na daň členského státu EU.

Aplikace v ČR

V ČR v zásadě problém se zneužitím osvobození zahraničních příjmů nevzniká, neboť v domácí legislativě není takové osvobození zakotveno.

Předpoklad realizace

Dle termínů schválených ve směrnici, zatím nenavrženo.

3.5. ATAD, článek 7: Obecné pravidlo proti zneužívání (GAAR)

Popis problému

I přes veškerou snahu omezit možnosti agresivního daňového plánování lze očekávat, že společnosti budou i nadále nacházet cesty, jak přesouvat umělými transakcemi bez ekonomické podstaty zisky do jurisdikcí s nízkým daňovým zatížením.

Návrh řešení EU

Článek 7 ATAD navrhuje zavést obecné pravidlo proti zneužívání práva. Toto pravidlo dává správci daně možnost odeprít daňovým poplatníkům výhody plynoucí z umělých transakcí, jejichž cílem bylo snížit daňovou povinnost a které postrádají jiné ekonomické zdůvodnění.

Takové pravidlo umožní postihnout případy, které nepostihují ostatní, specifická pravidla.

Aplikace v ČR

V ČR je tato problematika pokryta ustanoveními daňového řádu, a rozhodováním soudů, které uplatňují zásadu upřednostnění podstaty nad formou a není ji proto třeba implementovat konkrétním ustanovením.

Předpoklad realizace

Dle termínů schválených ve směrnici, zatím nenavrženo.

3.6. ATAD, článek 8: Pravidla pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)

Popis problému

Viz BEPS, Akce 3.

Návrh řešení EU:

Návrhy EU vychází z návrhů Akce 3 projektu BEPS.

Aplikace v ČR

Viz BEPS, Akce 3.

Předpoklad realizace

Dle termínů schválených ve směrnici, zatím nenavrženo.

3.7. ATAD, článek 10: Pravidla pro hybridní schémata využívající nesouladu mezi daňovými systémy

Popis problému

Viz BEPS, Akce 2.

Návrh řešení EU

Návrh EU vychází z návrhů Akce 2 projektu BEPS, avšak výchozí opatření jsou formována naopak. Na rozdíl od projektu BEPS, kdy je odpočet v zemi plátce odepřen, neboť nedošlo k zahrnutí platby do základu daně v zemi příjemce, v návrhu ATAD dochází k posuzování transakce na základě právní kvalifikace v zemi zdroje, kterou následně stát příjemce přejímá. Pokud tedy ve státě plátce nedojde k odpočtu platby od základu daně, pak je platba v zemi příjemce zahrnuta do základu daně a naopak. Cílem návrhu je, aby každá platba byla alespoň jednou zdaněna.

Oproti Akci 2 návrh OECD neobsahuje primární a sekundární pravidla. Návrh ATAD je konstruován přímo jako obranné pravidlo, a tudíž, pokud dojde k jeho povinné implementaci a aplikaci v celém spektru států EU, nemělo by být potřeba dalších zásad, jež jsou v Akci 2 projektu BEPS navržena pro případ, kdy stát zdroje nemá zavedena pravidla primární.

Návrh směrnice je velice obecný, neboť dle vyjádření Komise není fakticky možné do směrnice zahrnout obsáhlý materiál celé Akce 2 projektu BEPS. Navrhovaná řešení se týkají pouze operací uvnitř EU, a to u spojených i nespojených osob. V otázce aplikace navrhované směrnice vůči 3. státům mohou členské státy postupovat dle doporučení OECD – projekt BEPS, nebo dle Code of Conduct.

V tomto kontextu se ovšem nabízejí otázky postupu finanční správy v případě, kdy nebude panovat shoda na kvalifikaci subjektu či transakce u všech zúčastněných jurisdikcí. Dále není zřejmé, zda by se pravidla implementované směrnice nedostala do střetu s implementací pravidel BEPS vůči třetím zemím. Další bod, který se nabízí, obsahuje pochybnosti, zda navržená pravidla v současné době nedopadají i na legální transakce či subjekty, které však návrh směrnice taxativně neuvádí, atd.

Aplikace v ČR

Viz BEPS, Akce 2.

Předpoklad realizace

Dle termínů schválených ve směrnici, zatím nenavrženo.

4. DAC4: Výměna informací zpráv podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting)

Návrh směrnice DAC4 je reakcí na závěry vzešlé z akce 13 projektu BEPS a přímo navazuje na přistoupení zástupců příslušných orgánů 31 jurisdikcí (včetně Ministerstva financí České republiky) k Mnohostranné dohodě o výměně zpráv podle zemí. Dohoda rozšiřuje automatickou výměnu informací mezi finančními správami na základě čl. 6 Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech o nově upravené zprávy podle jednotlivých zemí. K podpisu dohody za Ministerstvo došlo dne 27. 1. 2016 během zasedání Výboru pro fiskální záležitosti OECD.

Evropská komise uvádí, že pro dobré fungování společného trhu EU je nutné, aby členské státy při transpozici svých politických závazků vyplývajících z iniciativy BEPS do svých národních systémů postupovaly promyšleně a dostatečně koordinovaně. Cílem návrhu směrnice je mimo jiné dosažení jistého stupně uniformity v rámci EU v tomto transpozičním procesu. Právním základem je článek 115 Smlouvy o fungování EU.

Popis problému

Viz BEPS, Akce 13, bod 3.

Řešení EU

Návrh směrnice DAC4 vychází plně z návrhů výměny zpráv podle zemí v akci 13 projektu.

V návrhu směrnice je oproti textu modelové legislativy OECD (předloha obsažená v doporučení vzešlém z akce 13) detailněji upraven tzv. sekundární mechanismus. Tento mechanismus upravuje postup v případě, kdy se budou informace požadovat za celou skupinu po dceřiné společnosti se sídlem v EU, protože s jurisdikcí sídla matky výměna zpráv podle zemí neprobíhá. Účinnost sekundárního mechanismu (na rozdíl od povinností mateřských společností nadnárodních skupin podniků) je odložena na 1. 1. 2017.

DAC4 upravuje obecně povinnost členského státu zavést vlastní sankce pro případ porušení povinností uložených úpravou DAC4 a zajistit jejich řádnou aplikaci. Přijaté sankce mají být účinné, přiměřené a odrazující od porušování uvedených povinností.

Aplikace v ČR

Na základě transpozice výše uvedené směrnice EU DAC4. Tímto dáváme možnost všem dotčeným subjektům vyjádřit se k otázce jejich finančních a administrativních nákladů spojených s vypracováním zprávy podle jednotlivých zemí a jejím předání finanční správě. Takto získané informace povede Ministerstvo financí v patrnosti a využije je při následném vyhodnocování efektivity mezinárodní spolupráce a sdílení tohoto typu informací.

Předpoklad realizace

Novela zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Dle termínů navržených ve směrnici, tj. k implementaci má dojít do 12 měsíců po vstupu směrnice v platnost. Požadovaná data by měla být finanční správě předávána vždy nejpozději do 12 měsíců po posledním dni účetního období, ke kterému se data vztahují (poprvé za účetní období počínající 1. lednem 2016), a poté sdíleny s finančními správami zúčastněných jurisdikcí.