

Právní aspekty omezování nežádoucích technik daňové optimalizace v ČR

Abstrakt

S rostoucí globalizací a souvisejícím nárůstem počtu nadnárodních společností jdou ruku v ruce také snahy těchto společností o minimalizaci jejich celkové daňové povinnosti, které ne vždy korespondují s tím, jakým způsobem byla daňová úprava v jednotlivých státech navržena. Jako první tyto snahy adresovala organizace OECD se svým Akčním plánem proti erozi základu daně a *profit shiftingu*. Vybrané akce implementovala formou směrnice Evropská unie, a členskými státy tak vznikla povinnost transpozice do vlastních vnitrostátních právních řádů.

Do české daňověprávní úpravy se tak promítla nová pravidla zabraňující nežádoucí daňové optimalizaci. Zákaz zneužití práva, který se uplatňoval již prostřednictvím judikatury, byl zakotven do daňového řádu a na rozdíl od úpravy ve směrnici postihuje jednak celou daňovou soustavu, jednak všechny daňové subjekty. Jeho znění rovněž odpovídá spíše závěrům českých soudů než dikci ve směrnici a dle mého názoru lépe odráží dosavadní praxi. Ačkoliv je jeho záběr velmi široký, měl by se však uplatňovat střídmě.

Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů jako další protioptimalizační pravidlo cílí na nadměrné zadlužování ve skupině i mimo ni a má postihovat i případy, na které nedosáhne pravidlo nízké kapitalizace. Dle mého názoru ovšem vzhledem k hranici *de minimis* a konstrukci pravidla je jeho dopad velmi úzký. Zároveň jsou z jeho působnosti vyňaty finanční podniky, na které by s ohledem na povahu jejich příjmů stejně nebylo aplikovatelné. Bylo by tak vhodné přijmout opatření obdobné australskému modelu.

Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví dobře odráží úpravu ve směrnici a postihuje vykonstruované přesuny aktiv za účelem příznivějšího zdanění. Zdá se však s ohledem na neexistenci jakékoliv hranice *de minimis* a nejasnou definici přemístěvaného majetku velmi přísné.

Pravidlo o řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace bylo dle mého názoru transponováno nedostatečně a nekoresponduje s širokou úpravou ve směrnici, přičemž může v jistých

případech dojít až k jejímu přímému účinku. Rovněž řeší pouze důsledky rozdílů, nikoliv jejich příčinu, tedy samotnou podstatu v odlišnostech mezi právními řády.

Poslední pravidlo o zdanění ovládané zahraniční společnosti zaměřené proti schránkovým společnostem je sice transponované kvalitně, ale obsahuje několik výkladových problémů, především kritérium podstatné hospodářské činnosti. Docházím k závěru, že ačkoliv důvodová zpráva popisuje podmínky uplatnění kritéria, bude uplatnění fikce zahrnutí příjmů CFC vždy záviset na konkrétním případě vzhledem k různorodosti a rozsahu ekonomické činnosti. Nový návrh směrnice proti schránkovým společnostem obsahuje velmi přísné důsledky při nesplnění zde uvedeného testu a domnívám se, že na úrovni EU vzhledem k nutnosti jednomyslného souhlasu členských států nebude přijat.

Klíčová slova: BEPS, ATAD, zdanění