

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

JUDr. Gabriela Vlková

**Agresivní daňové plánování – definice a limity
ve světle judikatury a implementace
mezinárodních iniciativ**

Disertační práce

Školitel: doc. JUDr. Michael Kohajda, Ph.D.

Studijní program: Finanční právo a finanční věda

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 22. června 2024

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracovala samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 334 384 znaků včetně mezer.

V Praze dne 22. června 2024

JUDr. Gabriela Vlková

Obsah

Úvod.....	6
1 Agresivní daňové plánování.....	11
1.1 Agresivní daňové plánování v odborné literatuře	12
1.2 Agresivní daňové plánování vs. zneužití práva.....	14
2 Prameny agresivního daňového plánování.....	19
2.1 Mezinárodní iniciativy OECD	19
2.1.1 Akční plány BEPS.....	20
2.1.2 BEPS 2.0	26
2.2 Mezinárodní iniciativy EU	27
2.2.1 Doporučení k agresivnímu daňovému plánování.....	27
2.2.2 Doporučení k minimálním standardům.....	29
2.2.3 Akční plán EU	31
2.2.4 Směrnice CBCR	35
2.2.5 Směrnice ATAD.....	36
2.2.6 Směrnice DAC 6	39
2.2.7 Směrnice Pilř 2	41
2.2.8 Shrnutí kapitoly 2.1 a 2.2	43
2.3 Rozhodovací a jiná činnost SDEU	44
2.3.1 Rozsudek SDEU ve věci C-694/20 (Ordre van Vlaamse Balies)	44
2.3.2 Stanovisko GA Juliane Kokott ve věci C-75/18	45
2.3.3 Stanovisko GA Nicholase Emilioua ve věci C-623/22	45
2.3.4 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-171/23	46
2.3.5 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-432/23	46
2.3.6 Shrnutí kapitoly 2.3	47
2.4 Rozhodovací činnost NSS a soudů nižšího stupně.....	48
2.4.1 Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 292/2017-37 (kontinentální šelf)	48
2.4.2 Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 33/2020-81 (investiční pobídky).	48
2.4.3 Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 37/2018-60 (odpočet DPH)	49
2.4.4 Shrnutí kapitoly 2.4	50
3 Modelové příklady struktur (agresivního) daňového plánování	51
3.1 Využívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění (treaty shopping).....	61
3.1.1 Treaty shopping v judikatuře SDEU a NSS	64
3.2 Struktura dluhového financování (debt push-down).....	66
3.2.1 Debt push-down v judikatuře NSS a soudů nižšího stupně	68
3.3 Struktura s výhodnějším zdaněním duševního vlastnictví (IP/patent box)	71

4	Důkazní břemeno daňového subjektu	75
4.1	Důkazní břemeno – legislativní rámec a problematika rozsahu	76
4.2	Judikatura NSS – univerzálně aplikovatelné závěry	77
4.2.1	Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 191/2019–32 (DPH, přechod důkazního břemene, konkretizace pochybností).....	77
4.2.2	Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 265/2016-59 (přenos důkazního břemene 2).....	78
4.2.3	Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 93/2021-69 (uznatelnost služeb, izolované hodnocení důkazů)	79
4.3	Judikatura NSS – specifické závěry	82
4.4	Shrnutí kapitoly 4.1 a 4.2	84
5	Definice a limity agresivního daňového plánování.....	86
5.1	Zhodnocení právní analýzy definice a limitů agresivního daňového plánování	86
5.2	Odpovědi na výzkumné otázky, další vývoj a doporučení.....	89
6	Implementace nástrojů proti agresivnímu daňovému plánování.....	94
6.1	GAAR (obecné pravidlo proti zneužívání)	96
6.1.1	Věcná a osobní působnost GAAR.....	101
6.1.2	Převažující účel vs. hlavní důvod transakce.....	103
6.1.3	Interpretace a aplikace.....	104
6.1.4	Shrnutí kapitoly 6.1	105
6.2	ATAD test (omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů)	106
6.2.1	Kurzové rozdíly	107
6.2.2	EBITDA vs. daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy	112
6.2.3	Shrnutí kapitoly 6.2	115
6.3	Exit tax (zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví)	115
6.4	DAC 6 (oznamovací povinnost specifických přeshraničních uspořádání)	116
6.4.1	Mlčenlivost advokátů a daňových poradců	123
6.4.2	Možnost oznamující osoby vybrat si členský stát pro podání oznámení	126
6.4.3	Pluralita povinných osob	127
6.4.4	Pokud správce daně mlčí, souhlasí?	127
6.4.5	Shrnutí kapitoly 6.4	128
6.5	Pilíř 2 (minimální sazba daně)	129
6.6	Shrnutí šesté části	131
7	Závěr.....	133
	Seznam zkratk	137
	Seznam použitých zdrojů	140
	Seznam obrázků	151
	Obrázek č. 1 – Úvěrová struktura částečně lokalizovaná v daňovém ráji.....	151
	Obrázek č. 2 – Hybridní úvěrová struktura	151

Obrázek č. 3 – Struktura s hybridní entitou	151
Obrázek č. 4 – Bezúročná úvěrová struktura	151
Obrázek č. 5 – Struktura využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví.....	151
Obrázek č. 6 – Dvoustupňová struktura duševního vlastnictví.....	151
Obrázek č. 7 – Struktura zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů.....	151
Seznam tabulek	151
Tabulka č. 1 – Přehled IP/patent boxů v Evropě.....	151

Úvod

Předkládaná disertační práce¹ se zabývá pojmem agresivního daňového plánování. Tento jev je zkoumaný zejména z pohledu toho, co je jeho obsahovou náplní, jaké jsou jeho limity, a jaký je jeho vztah ke zneužití práva a dalším specifickým označením nežádoucího daňového plánování. Pojem agresivního daňového plánování, ve spojení s institutem zneužití práva v daňové oblasti, je čím dál tím více diskutovaným tématem, a to zejména s ohledem na dynamický vývoj daňového plánování a souvisejících mezinárodních daňových struktur, které jsou jeho výsledkem. Souběžně s tímto vývojem na jedné straně se, na straně druhé, rovněž vyvíjí iniciativy bojující proti agresivním daňovým strukturám, a zejména pak proti daňovým únikům, které jsou výsledkem takových uspořádání. Daňovým únikem se v obecné rovině rozumí případ, kdy nedochází ke stanovení a placení daně v souladu se zákonem a veřejný rozpočet tím nedostává daňový příjem ve výši, v jaké by měl. Daňový únik² tedy představuje relativně širokou množinu, pod kterou lze subsumovat další speciální pojmy, jakými je např. daňový podvod, krácení daně nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.³

Absence obecné definice agresivního daňového plánování činí toto téma velmi zajímavým, nejenom z hlediska právní teorie a výzkumu, ale rovněž z pohledu aplikační praxe, v níž je nutné vypořádávat se s mnoha problémy. Hranice mezi agresivním daňovým plánováním a plánováním, které je ještě v mezích zákona, je velice vágní a tenká. Jednotlivé pojmy a označení pro různé případy nežádoucího daňového plánování se prolínají, a jejich vzájemný vztah není definován. To může následně činit obtíže v praxi, kdy je nutné posoudit konkrétní případy daňových struktur. Za tímto účelem si disertantka vytyčila hlavní vědeckou otázku a jednu doplňující podotázku: *Lze nalézt určité stěžejní prvky, jejichž prostřednictvím je možné definovat agresivní daňové plánování a vymezit jeho limity ve vztahu k ostatním, právně (ne)definovaným pojmům, a zejména pak ke zneužití práva v daňové oblasti? A pokud je takové znaky možné najít, je případná kodifikace vhodná a povede k větší právní jistotě adresátů právních norem?* V rámci hledání odpovědi na tuto otázku budou analyzovány **základní zdroje** sestávající se zejména z odborné literatury zabývající se tématem agresivního daňového plánování a jemu příbuzných témat, mezinárodních iniciativ

¹ Obecná poznámka k textu disertační práce. S ohledem na zvolené téma je v textu často pracováno s původními anglickými názvy (tam, kde to je vhodné a účelné), neboť české překlady nejsou příliš využívané a v odborné literatuře, soudních rozhodnutích a v praxi se využívá původních anglických označení.

² K pojmu daňového úniku a jeho historickému vývoji v různých státech viz např. GUEX, Sébastien; BUCLIN, Hadrien. *Tax evasion and tax havens since the nineteenth century*. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan, 2023. ISBN 978-3-031-18118-4.

³ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 169-171.

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a Evropské Unie (dále jen „EU“), typových struktur agresivního daňového plánování, rozhodovací činnosti Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu České republiky (dále jen „NSS“), konkrétních příkladů implementace specifických pravidel zaměřených na omezení agresivního daňového práva a zneužití práva do vnitrostátního práva (tzv. anti-tax avoidance pravidla).

Disertantka při zpracování disertační práce nejvíce využije **metody** analýzy (zejména pro analýzu mezinárodních iniciativ OECD a EU, rozhodovací činnosti SDEU a NSS, a právních předpisů), syntézy (pro dílčí závěry vytyčeného zkoumaného tématu a ověření jednotlivých výzkumných otázek), dedukce a indukce (tyto jsou využívány v různé míře a kombinaci v celé disertační práci pro tvorbu závěrů), a v omezeném rozsahu diachronní metody (vývoj agresivního daňového plánování v mezinárodních iniciativách OECD a EU v průběhu let). Z výkladových metod bude využito zejména výkladu jazykového, systematického a teleologického (zejména u případů implementace pravidel z mezinárodních iniciativ do českého právního řádu).

Podkladem pro disertační práci jsou jednak dílčí výstupy publikované disertantkou v odborných a recenzovaných časopisech, či konferenčních sbornících,⁴ a dále pak vlastní praxe disertantky. Disertantka se pracovně zabývá zejména daňovým a finančním právem, s důrazem na oblast nastavení vnitroskupinových vztahů, převodních cen a řešení daňových sporů.

Cílem této disertační práce je primárně nalezení odpovědi na otázku, zda lze prostřednictvím jednotlivých obecných prvků (identifikovaných na základě analýzy typových

⁴ JANSOVÁ, Gabriela. *GAAR v České republice - právní úprava a praktická aplikace*. Daně a finance, 2019, sv. 1-2/2019, s. 12–17. ISSN 1801-6006.

JANSOVÁ, Gabriela. *Implementace GAAR a dalších anti-tax avoidance pravidel v České republice*. In: ČAMDŽICOVÁ, Sabina (ed.). *Výzvy demokracie*. Sborník příspěvků z mezinárodní konference Olomoucké debaty mladých právníků 2019. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2019. ISBN 978-80-88266-50-1 (PDF). 186 s. [Dostupné on-line na adrese: <http://odmp.upol.cz/sborniky/odmp19.pdf>].

JANSOVÁ, Gabriela. *Implementace DAC 6 a oznamovací povinnosti specifických přeshraničních uspořádání do českého právního řádu*. Daně a finance, 2020, sv. 1/2020, s. 28-35. ISSN 1801-6006.

JANSOVÁ, Gabriela. *Agresivní daňové plánování a jeho limitace v tuzemském právním řádu*. In: KNOLL, Vilém (ed.). *Naděje právní vědy 2020: sborník příspěvků ze stejnojmenné mezinárodní konference pořádané Fakultou právnickou Západočeské univerzity v Plzni dne 27. listopadu 2020*. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2021, str. 445. ISBN 978-80-261-1007-1.

JANSOVÁ, Gabriela. *Problematické aspekty aplikace testu nadměrných výpůjčních výdajů v praxi*. Daně a finance, 2021, sv. 1-4/2021, s. 4–9. ISSN 1801-6006.

VLKOVÁ, Gabriela. *Důkazní břemeno daňového subjektu v daňovém řízení a jeho rozsah a limity*. Daně a finance, 2023, sv. 1-4/2023, s. 18-21. ISSN 1801-6006.

[Ke dni uzavření rukopisu této disertační práce čeká konferenční sborník na publikaci.] VLKOVÁ, Gabriela. *Agresivní daňové plánování a zneužití práva v judikatuře Nejvyššího správního soudu*. Konference Naděje právní vědy 2023 pořádané Fakultou právnickou Západočeské univerzity v Plzni dne 24. listopadu 2023.

struktur agresivního daňového plánování) definovat agresivní daňové plánování a vymezit jeho limity a vzájemný vztah zejména se zneužitím práva v daňové oblasti. Bude-li na základě výsledků analytické části možné definovat obecné prvky agresivního plánování, budou tyto prvky podrobeny další analýze, a jestliže je bude možné na základě výsledku analýzy označit za natolik obecné, a tedy všeobecně aplikovatelné, že by bylo možné definovat je explicitně v zákonné úpravě, bude vyhodnoceno, zda by taková kodifikace byla účelná a přispěla by k větší právní jistotě adresátů takové zákonné úpravy. Jestliže se v rámci zpracování této práce nepodaří nalézt obecné definiční znaky agresivního daňového plánování, bude následně analyzováno, proč tomu tak je a jaké to má dopady pro praxi.

Přínos této práce spočívá v předložení výsledku komplexní vědecké a právní analýzy, představující ucelený pohled na agresivní daňové plánování, jeho obsah a vymezení vůči ostatním jevům s nimiž pracuje legislativa, či soudní praxe (např. zneužití práva, nebo vyhýbání se daňovým povinnostem). Výsledky této práce mohou být přínosné zejména pro praktiky (daňové poradce a advokáty) zabývající se daňovým plánováním, kterým tato práce nabídne komplexní pohled na aktuální vývoj iniciativ bojujících s agresivním daňovým plánováním, obsáhlý přehled judikatury zabývající se daňovými strukturami, vymezení agresivního daňového plánování vůči zneužití práva, a dalším jevům v daňové oblasti, a vyhodnocení ne/vhodnosti implementace definice agresivního daňového plánování do právního řádu.

Tato práce je členěna do celkem šesti částí (mimo úvod a závěr), které na sebe vzájemně navazují. **První část** představuje krátký úvod do agresivního daňového plánování a obsahuje zejména představení agresivního daňového plánování jako tématu, které rezonuje v mezinárodních iniciativách, soudních rozhodnutích a aplikační praxi. Je zde popsán status quo legislativy v dané oblasti, jsou zde vypíchnuty konkrétní problémy související s agresivním daňovým plánováním, a je zde nastíněn jeho vzájemný vztah a koexistence se zneužitím práva.

Druhá část se detailněji věnuje pramenům agresivního daňového plánování a zneužití práva, přičemž úzce navazuje na část první. Jestliže část první nabízí krátký vhled do problematiky, část druhá systematicky odhaluje základní prameny agresivního daňového plánování, kterými jsou mezinárodní iniciativy OECD a EU proti agresivnímu daňovému plánování a rozhodovací činnost SDEU a NSS. V textu druhé části je v nezbytném rozsahu zahrnuto i zneužití práva v daňové oblasti, neboť se jedná o pojem, který se s agresivním daňovým plánováním velice často prolíná, a pro výsledky této práce je nezbytné provádět analýzu obou pojmů společně, aby bylo následně možné je vůči sobě vymezit.

Ve **třetí části** jsou analyzovány konkrétní typové struktury agresivního daňového plánování tak, jak je vymezují mezinárodní iniciativy. Analýze a bližšímu zkoumání je podrobena struktura využívající výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění (tzv. treaty shopping), struktura dluhového financování (tzv. debt-push down) a struktura s výhodnějším zdaněním duševního vlastnictví (tzv. IP/patent box).

Navazující **čtvrtá část** se přelévá do procesní oblasti, a to konkrétně k tématu důkazního břemene neseného daňovým subjektem a jeho následnému přenosu na správce daně. Vzhledem k absenci zákonného předpisu, který by definoval pojem agresivního daňového plánování, či konkretizoval případy zneužití práva, je nutno přistoupit k analýze soudních rozhodnutí a vyvinout snahu k nalezení relevantní judikatury zabývající se konkrétními případy daňových struktur. Díky analýze obsahu a limitů důkazního břemene daňových subjektů ve zkoumaných rozhodnutích by mělo být možné identifikovat určité parametry jak důkazního břemene, tak i pojmu agresivního daňového plánování a zneužití práva.

Pátá část představuje stěžejní část práce, neboť shrnuje výsledky provedené analýzy, a vyhodnocuje předchozí části práce, za účelem definování pojmu agresivního daňového plánování a jeho limitů. V této části je vyhodnoceno, zda byla nalezena odpověď na vytyčenou výzkumnou otázku. Byly nalezeny určité stěžejní prvky, jejichž prostřednictvím je možné definovat agresivní daňové plánování a vymezit jeho limity ve vztahu k ostatním právně (ne)definovaným pojmům, a zejména pak ke zneužití práva v daňové oblasti?

Poslední, **šestá část**, doplňuje celé téma disertační práce a tematicky ji uzavírá. Obsahem této části jsou konkrétní případy implementace pravidel z mezinárodních iniciativ do českého právního řádu, tzv. anti-tax avoidance pravidel. Tato část disertační práce dokresluje stav de lege lata týkající se omezování nežádoucích daňových plánovacích struktur⁵ a rovněž se zabývá odpovědí na doplňující otázku stanovenou disertankou. Byla by kodifikace pojmu agresivního daňového plánování vhodná, a přinesla by větší jistotu adresátům právních norem? Dle výsledků výzkumu budou případně navrženy konkrétní příklady úpravy de lege ferenda.

⁵ Obecná poznámka k textu disertační práce: V rámci celé disertační práce je používán obecný zastřešující pojem „nežádoucí struktury daňového plánování“. V zásadě se jedná o jakékoliv daňové struktury, které jsou na základě určitých důvodů považovány jednotlivými státy za nežádoucí. Může se jednat o mnoho specifických konceptů jako je zneužití práva, obcházení zákona, vyhýbání se daňovým povinnostem, daňové podvody a mnoho dalších, doposud nedefinovaných, pojmů. Disertantka využívá tento pojem záměrně, aby obsáhla co nejvíce situací a případů daňových struktur.

V **závěru** disertační práce jsou pak shrnuty veškeré poznatky a závěry z předchozích částí disertační práce a disertantka vytyčuje konkrétní oblasti, kterým by měla být věnována další pozornost a vědecké bádání.

1 Agresivní daňové plánování

Dynamicky se vyvíjející svět přináší značné množství změn, kterým se musí společnost přizpůsobovat. Díky obrovské míře digitalizace, rychlosti přenosu informací a dalším technologickým možnostem, které přináší současný stav poznání, je tvorba mezinárodních daňových struktur naprosto běžným jevem. S postupem let jsou tyto struktury, tvořené daňovými subjekty, komplikovanější a sofistikovanější. Jednotlivé státy na tuto skutečnost reagují prostřednictvím zaváděním různých změn do daňové oblasti, které směřují k omezení specifických daňových struktur. Jedná se zejména o omezování daňových struktur, které sice byly vytvořeny různými způsoby, ale se stejným cílem, a to s cílem snížení, případně eliminace daňové povinnosti daňových subjektů. V této oblasti jsou hojně zmiňovány různé pojmy. Jedná se zejména o agresivní daňové plánování, zneužití práva, vyhýbání se daňovým povinnostem, daňový únik, obcházení zákona a mnohé další. Tato disertační práce je však speciálně zaměřena na pojem agresivního daňového plánování a zneužití práva v daňové oblasti (které je však zkoumáno zejména ve vztahu k agresivnímu daňovému plánování a ve specifickém rozsahu,⁶ jak bude rozebráno v dalších částech této práce).

Legální definice, ani taxativní výčet charakteristických znaků agresivního daňového plánování, neexistuje. Právě i s ohledem na neexistenci legální definice se současné iniciativy na úrovni OECD a EU snaží spíše o vymezení a kategorizaci charakteristických znaků uspořádání, které jsou výsledkem agresivního daňového plánování, než o konkrétní definici. Materiály EU uvádí sedm typických uspořádání, které mohou být výsledkem agresivního daňového plánování (úvěrové struktury částečně lokalizované v daňových rájích, hybridní úvěrové struktury, struktury s hybridními entitami, bezúročné úvěrové struktury, struktury využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví, dvoustupňové struktury duševního vlastnictví, struktury zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů).^{7 8 9} Tato

⁶ Specifickým rozsahem je myšleno zejména to, že ke zkoumání byla cíleně vybrána ta soudní rozhodnutí, která jsou zaměřena na jiné oblasti, než je problematika zneužití práva v oblasti daně z přidané hodnoty (např. zneužití práva při uplatňování nároku na odpočet daně). Důvodem je skutečnost, že tato specifická oblast zneužití práva je již poměrně detailně zpracována, na rozdíl od ostatních daňových oblastí (např. oblast daně z příjmů), a disertantka zkoumá, zda se judikatura v oblasti přímých daní liší, a zda lze i v oblasti přímých daní aplikovat závěry judikatury z oblasti zneužití práva u daně z přidané hodnoty.

⁷ V originále se jedná o následující označení jednotlivých struktur: Offshore loan aggressive tax planning (dále jen „ATP“) structure, Hybrid loan ATP structure, Hybrid entity ATP structure, Interest free-loan structure, Patent box ATP structure, Two-tiered IP ATP structure, ATP structure based on IP and cost-contribution agreements.

⁸ EUROPEAN COMMISSION. *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators: Final Report*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016. 176 s.

⁹ EUROPEAN COMMISSION. *Aggressive tax planning indicators. Final Report*. Luxembourg: Publication Office of the European Union, 2018. 189 s.

kategorizace je v rámci pracovních dokumentů EU již několik let ustálená a vybrané struktury jsou dále rozpracovávány a zkoumány v rámci jednotlivých členských států EU.

Výše uvedený výčet nelze považovat za taxativní. Také je třeba podotknout, že struktury, které naplňují vybrané charakteristické znaky a z formálního hlediska představují, nebo by mohly představovat, některou z výše kategorizovaných struktur, nelze bez dalšího klasifikovat jako uspořádání, které je výsledkem agresivního daňového plánování. Každé jednotlivé uspořádání je vždy třeba individuálně analyzovat, zjistit všechny relevantní skutečnosti a informace a tyto ve vzájemné souvislosti posoudit.

1.1 Agresivní daňové plánování v odborné literatuře

Vzhledem k absenci právního předpisu definujícího pojem agresivního daňového plánování je nezbytné obrátit pozornost k odborné literatuře a hledat v ní právní výklady k tomuto konceptu. Podle Emer Mulligan a Lynne Oats pochází pojem agresivního daňového plánování ze Spojených států amerických, kde se toto označení používalo pro ty typy daňového plánování, které se vyznačovaly návrhem schémat nebo struktur, které byly v rozporu se smyslem a účelem právních předpisů (dnešní a eurounijní optikou bychom takové daňové plánování označili spíše za zneužití práva). Ze Spojených států amerických byl tento pojem převzat do užívání ve Spojeném království, aniž by však proběhla jakákoliv snaha o vyjasnění jeho obsahu a konkrétního významu.¹⁰ Tomuto požadavku na určité vyjasnění bylo učiněno zadost ze strany OECD, a to prostřednictvím studie týkající se role daňových zprostředkovatelů z roku 2008 (Study into the Role of Tax Intermediaries).¹¹

V rámci této studie OECD jsou uvedeny dvě oblasti, které lze označit za agresivní daňové plánování. **První oblast** obsahuje plánování zahrnující daňovou pozici, která je udržitelná, ale má nezamýšlené a neočekávané důsledky pro daňové příjmy. Obavy daňových orgánů se týkají rizika, že daňové právní předpisy mohou být zneužity k dosažení výsledků, které zákonodárci nepředpokládali. Toto riziko je ještě umocněno dlouhým časovým obdobím mezi vytvořením schémat agresivního daňového plánování a dobou, kdy je daňové orgány objeví a jsou uzákoněny nápravné předpisy. **Druhá oblast** se týká daňových stanovisek zaujatých daňovými subjekty, které jsou pro ně příznivé, aniž by bylo otevřeně zveřejněno, že existuje nejistota, zda jsou významné skutečnosti v daňovém přiznání v souladu se zákonem.

¹⁰ MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. *Tax Risk Management: Evidence from the US*. British Tax Review. 2009, č. 681, 4. poznámka pod čarou.

¹¹ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, Paris. OECD Publishing, 2008. 88 s.

Obavy daňových orgánů se týkají rizika, že daňové subjekty oficiálně nezveřejní svůj názor na nejistotu nebo riziko, které podstupuje v souvislosti s šedými oblastmi práva.¹²

Propracovanější pohled na pojem agresivního daňového plánování mají např. José Manuel Calderón Carrero a Alberto Quintas Seara¹³ podle nichž si nový koncept agresivního daňového plánování neklade za cíl být typem základního principu, který by se měl obecně uplatňovat, například v podobě obecného pravidla proti zneužívání (viz GAAR v 6.1), ani si neklade za cíl vytvořit pravidlo teleologického výkladu pro jazyk právní úpravy. Jeho účel spočívá spíše ve změně způsobu chápání mezinárodního daňového systému tak, aby národní zákonodárci, daňové úřady a daňové subjekty dodržovali nový základní kámen, na němž bude vybudován nový daňový model ve smyslu mezinárodních, případně vnitrostátních, právních předpisů. Koncept agresivního daňového plánování nepředstavuje nový právní koncept pro předcházení zneužívajícím daňovým praktikám, a nelze ho použít jako synonymum pro pojmy jakými jsou například vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití práva. Pokud by totiž bylo možné agresivní daňové plánování považovat za synonymní pojem, museli bychom dle Carrera a Seara čelit existenci nového principu v daňové oblasti. Takové hypotetické vytvoření nové kategorie (principu) nelegálního agresivního daňového plánování, založené na existenci konfliktu se smyslem a účelem zákona, ke kterému dochází v případech, kdy aplikace právních předpisů ve výsledku končí buď žádným, nebo velmi nízkým zdaněním, by vedlo k nekonečným problémům se samotnou koncepcí pojmu agresivního daňového plánování, zákonností a právní jistotou. Na jednu stranu není vždy snadné ex ante určit smysl zákona, což má za následek, že je tento subjektivní pojem obtížné vymezit vůči účelu právní úpravy (který je v mnoha případech také nejasný). Na druhou stranu, pokud by bylo cílem zavést generální klauzuli, která by právně upravovala tuto novou kategorii nezákonného agresivního daňového plánování, bylo by velmi obtížné navrhnout ji způsobem odlišným od obecného pravidla proti zneužívání (dále jen „GAAR“) nebo pravidla teleologického výkladu (které samo o sobě není pravidlem proti zneužívání), nehledě na problémy kompatibility takové nové klauzule se zákonností a právní jistotou. V tomto smyslu by koncept agresivního daňového plánování mohl být užitečnější jako hlavní princip daňové politiky jednotlivých států, který by byl zaměřený na utváření domácího a mezinárodního daňového systému. Mohl by být dokonce využit ke zpracování principů dobré správy a řízení společností v daňových záležitostech, takže operacím a strukturám spadajícím do oblasti

¹² Tamtéž, s. 10-11.

¹³ CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*. Intertax. 2016, roč. 44, č. 3, s. 206-226.

působnosti tohoto konceptu by bylo možné se vyhnout prostřednictvím dodržování těchto zásad.¹⁴

1.2 Agresivní daňové plánování vs. zneužití práva

Velmi podrobně se vzájemným vztahem agresivního daňového plánování a zneužití práva zabýval Paolo Piantavigna.¹⁵ Ve své analýze vycházel z předpokladu, že oba pojmy by měly mít svou přesnou definici, význam a vlastní oblast působnosti. Konkrétně zneužití práva mělo být zaměřeno na myšlenku obcházení určitého daňového pravidla nebo daňové smlouvy. Naproti tomu agresivní daňové plánování mělo ještě navíc další zdůvodnění, kdy mělo vznikat v kontextu určitých mezer, nesouladů, rozdílů a sporů. Obecný účel zavedení konceptu agresivního daňového plánování měl být ospravedlněn komplexním rozsahem, které bylo agresivnímu daňovému plánování přisuzováno.¹⁶ Agresivní daňové plánování se mělo vztahovat zejména na případy, které nebyly kvalifikovány jako zneužití práva, nedocházelo tedy k naplnění definičních prvků zneužití práva.

Zneužití práva je v zásadě definováno dvěma složkami, jedná se o složku objektivní a subjektivní. Tyto složky byly poprvé oficiálně definovány v rámci rozhodnutí SDEU ve věci Emsland-Stärke.¹⁷ **Objektivní složka** je zaměřena na smysl a účel pravidla nebo normy, které mělo být určitým jednáním zneužito. **Subjektivní složka** je zaměřena na motivaci daňového subjektu a charakter transakce. Subjektivní složka může zahrnovat jedno či více kritérií, kterými je: motivace daňového subjektu (získat daňovou výhodu); účel transakce (získat daňovou výhodu) který musí být hlavním či převažujícím; obvyklost, racionálnost či umělost transakce.¹⁸ Rozhodnutí uvádí ještě třetí kritérium (element), kterým je **důkazní břemeno** nesené daňovými správami členských států. V případě podezření ze zneužití práva je na konkrétním správci daně aby prokázal, že byla kumulativně naplněna obě kritéria. Více ke zneužití práva a jeho specifickým závěrům v judikatuře viz kapitolu 4.3.

Navzdory výše uvedeným předpokladům došel Piantavigna prostřednictvím jazykové analýzy právních instrumentů OECD a předpisů EU ke zjištění, že se při aplikaci obou termínů objevuje řada nesrovnalostí. Zejména při předběžné kategorizaci těchto nesrovnalostí

¹⁴ Tamtéž, s. 210.

¹⁵ PIANTAVIGNA, P. *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*. World tax journal: WTJ. 2017, roč. 9, č. 1, s. 47-98.

¹⁶ Tamtéž, s. 94.

¹⁷ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 12. 2000, ve věci C-110/99, Emsland-Stärke, a ze dne 21. 2. 2006, ve věci C-255/02.

¹⁸ KAMÍNKOVÁ, Petra. *Zneužití práva jako hranice daňového plánování*. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2018, s. 71.

bylo zjištěno, že existují případy vzájemného překrývání těchto dvou konceptů, což může zásadně narušit jejich správné pochopení. Dle názoru autora nelze zneužití práva a agresivní daňové plánování považovat za termíny s přesným právním významem. Naopak, je potřeba je posuzovat na konkrétních případech a s uvážením všech okolností, tzv. případ od případu. Navzdory skutečnosti, že tyto dva pojmy není možné jednoduše odlišit a rozdělit, přichází Piantavigna na základě lingvistického rozboru s poznatkem existence společného základu, který je sdílený oběma koncepty. Tímto společným základem je **kritérium umělosti**, která se objevuje jak u agresivního daňového plánování, tak i zneužití práva.¹⁹ Kritérium umělosti je totiž opakovaně uváděno v rámci OECD a EU iniciativ zaměřených na omezení struktur agresivního daňového plánování a zneužití práva. V případě OECD jsou autorem uvedeny konkrétní případy takového použití kritéria umělosti:

- *uměle* se vyhýbat zdanění;
- poplatník je schopen prokázat, že *uměle* nerozdělil prodejní činnosti poskytované prostřednictvím vzdáleného přístupu za účelem manipulace se základem daně;
- *umělé* rozdělení vlastnictví aktiv mezi právnické osoby v rámci jedné skupiny podniků;
- nadnárodní podniky mohou *uměle* rozdělit své aktivity mezi více subjektů ve skupině, aby získaly nárok na výjimku ze statusu stálé provozovny pro přípravné a doplňkové činnosti;
- vytváření *umělých* ztrát;
- techniky *umělého* odpočtu úroků;
- *umělé* přesouvání příjmů prostřednictvím ujednání o převodních cenách;
- zabránit *umělému* vyhýbání se statusu stálé provozovny ve vztahu k BEPS;
- velmi často je možné použít *umělé* struktury k zajištění, že tato fyzická přítomnost buď nevytváří zdanitelnou přítomnost nebo nepřitahuje významné zisky, takže velká část zisků pak může být přesunuta do jurisdikcí s žádným, nebo nízkým zdaněním;
- *umělá* alokace právního vlastnictví nehmotného majetku a manipulace s úrovněmi dluhu;
- *umělé* kapitálové toky a pohyby daňových poplatníků v rámci vnitřního trhu;
- zabránit daňovým poplatníkům v *umělém* oddalování zveřejnění;
- tyto režimy mohou vzbuzovat obavy z omezování protože poskytují *umělou* definici

¹⁹ PIANTAVIGNA, P. *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*. World tax journal: WTJ. 2017, roč. 9, č. 1, s. 94.

základu daně, kde zisky entity jsou určeny na bázi cost +,²⁰ ale některé náklady jsou z této báze vyloučeny, případně zvláštní okolnosti nejsou brány v úvahu.²¹

Disertantka k výše uvedenému doplňuje, že kritérium umělosti je výslovně uváděno i v materiálech EU, byť v poněkud menším rozsahu:

- přetrvávání takových případů může vést k *umělým* kapitálovým tokům;²²
- *uměle* vytvořené opatření nebo *uměle* vytvořená struktura;²³
- omezena na příjmy, které byly *uměle* převedeny do dceřiné společnosti.²⁴

Kritérium umělosti, výše demonstrováné na konkrétních příkladech z materiálů EU, je detailně rozebráno v bodu 2.2.1, který je zaměřený na jeden z pramenů agresivního daňového plánování na úrovni EU.

S ohledem na společný základ v kritériu umělosti je třeba podrobit bližšímu posouzení obsah jednotlivých iniciativ na úrovni EU a OECD. Iniciativa EU se týká zejména:

- a) rozumného využití stávajících a již existujících nástrojů k revizi ustanovení proti zneužívání právních předpisů EU (zejména ustanovení proti zneužívání směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, směrnice o fúzích, a směrnice o mateřských a dceřiných společnostech);
- b) uzákonění obecných pravidel proti zneužívání ve všech členských státech;
- c) podpory dvoustranných opatření mezi členskými státy, včetně doložky ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění týkající se dvojího nezdanění;
- d) prosazování dvou právně nevynutitelných instrumentů, jmenovitě Kodexu daňového poplatníka EU (EU Taxpayer's Code) a platformy pro řádnou správu daní (Platform for Tax Good Governance).²⁵

Přístup OECD se jeví ve vztahu k přístupu EU jako ambicióznější, protože zahrnuje, mimo jiné, také otázky související nejen s rozdělením daňových práv mezi jednotlivé země, ale také s úvahami daňové politiky, které by měly být brány v potaz při zvažování relativních

²⁰ Cost+ metoda je jeden ze způsobu stanovení transakční ceny mezi spojenými osobami. K nákladové bázi je přidána přírážka, vyjádřená v procentech, která je zpravidla výsledkem srovnávací analýzy a reflektuje rizika a funkce nesené subjekty posuzované transakce.

²¹ Tamtéž, s. 85-86.

²² Doporučení Evropské komise 2012/772/EU ze dne 6. prosince 2012, o agresivním daňovém plánování, bod 5

²³ Tamtéž, čl. 4.2 a 4.4.

²⁴ Směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, bod 12.

²⁵ PIAVIGNA, P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. World tax journal: WTJ. 2017, roč. 9, č. 1, s. 95.

nákladů a přínosů různých daňových řešení. Konkrétně akční plán BEPS (jak bude definován a rozveden dále), jehož cílem je dosáhnout konsenzu na globální úrovni v následujících oblastech:

- a) neumožnit zemím přesně definovat význam a rozsah agresivního daňového plánování, ale naopak nutit zákonodárce, aby omezil možnosti legitimního daňového plánování;
- b) dopady účinného rozdělení daňových pravomocí (mnohem přímočařeji než u pravidel správní spolupráce), čímž se dosáhne spravedlivé rovnováhy mezi právy na zdanění v zemích původu a v zemích rezidence;
- c) podporovat celosvětovou spravedlnost v mezinárodních daňových záležitostech;
- d) dosáhnout jasného a konzistentního regulačního rámce pro mezinárodní daňovou soutěž.²⁶

Z výše uvedeného textu vyplývá vzájemné prolínání a doplňování jednotlivých cílů (snaha o efektivní využívání již existujících nástrojů, fungující spolupráce mezi daňovými správami členských států, podpora zamezování existence nežádoucích struktur daňového plánování). Podrobný rozbor vybraných nejrelevantnějších pramenů agresivního daňového plánování z dílny OECD a EU je obsahem kapitoly 2.

Piantavigna na základě společného kritéria umělosti dochází k závěru, že na agresivní daňové plánování je třeba nahlížet jako na jakýsi zastřešující pojem, pod který je zneužití práva přiřaditelné.²⁷ K podobnému závěru dochází i např. Ana Paula Dourado, která však rozšiřuje množinu konceptů přiřaditelných pod zastřešující pojem agresivního daňového plánování.²⁸ Podle autorky lze pod pojem agresivního daňového plánování podřadit, kromě zneužití práva, také mezery nebo nesoulady využívané daňovými subjekty v případech, které mají mezinárodní přesah. Agresivní daňové plánování není právním pojmem, který by umožňoval přímou správní nebo soudní intervenci, například možnost překvalifikovat pro daňové účely právní strukturu nebo schéma adoptované daňovým subjektem. Agresivní daňové plánování nerozšiřuje koncept vyhýbání se (daňovým povinnostem), samo o sobě neumožňuje použití obecných, ani speciálních pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem totiž vyžadují vyhýbající se chování. Agresivní daňové plánování tedy vyžaduje koordinovaná legislativní opatření zaměřená na zlepšení pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem a přijetí legislativních

²⁶ Tamtéž, s. 95-96.

²⁷ Tamtéž, s. 84.

²⁸ DOURADO, Ana Paula. *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. Intertax. 2015, roč. 43, č. 1, s. 42-57.

opatření na úrovni EU, nebo vnitrostátních předpisů, k překonání mezer nebo nesouladů v právních předpisech.²⁹

Na základě vzájemného vztahu a koexistence agresivního daňového plánování a zneužití práva je možné učinit dílčí závěr. Agresivní daňové plánování představuje specifickou množinu umělých jednání, jejichž výsledkem je získat určité zvýhodnění, kterého by za běžných okolností nebylo dosaženo. Tato jednání mohou mít povahu jednání v souladu se zákonem, nebo i protiprávních jednání. Zneužití práva tak představuje podmnožinu agresivního daňového plánování, jehož společným znakem s agresivním daňovým plánováním je umělost jednání. Na rozdíl od agresivního daňového plánování je zneužití práva vždy protiprávní a nepožívá právní ochrany (jsou-li naplněny obě definiční složky kumulativně). S ohledem na tyto závěry je však zřejmé, že téma agresivního daňového plánování vyžaduje hlubší analýzu vycházející z primárních pramenů, které v tomto případě představují oficiální dokumenty OECD a EU, a z pramenů aplikační praxe, které představují soudní rozhodnutí. Pouze analýza pramenů agresivního daňového plánování může potvrdit výše uvedený dílčí závěr a vytvořit podklad pro nalezení odpovědí na vytyčené vědecké otázky.

²⁹ Tamtéž, s. 48-49.

2 Prameny agresivního daňového plánování

V rámci první části této práce byla zjištěna a potvrzena nezbytnost prozkoumání primárních pramenů, které se týkají agresivního daňového plánování. Druhá část této disertační práce je tvořena podrobnou analýzou primárních pramenů agresivního daňového plánování, které s ohledem na absenci zákonné úpravy tvoří: stěžejní iniciativy OECD a EU v oblasti boje proti agresivnímu daňovému plánování a soudní rozhodnutí SDEU a NSS.

2.1 Mezinárodní iniciativy OECD

První iniciativy a oficiální kroky OECD směřující k potlačení struktur agresivního daňového plánování byly učiněny před více než dvaceti lety.³⁰ V roce 2004 byla zřízena řídicí skupina pro agresivní daňové plánování (Aggressive Tax Planning Steering Group), aby fungovala jako centrum shromažďující znalosti a zkušenosti týkající se mezinárodního daňového plánování. Na samém začátku byla tato skupina tvořena sedmi členskými státy OECD, až se rozrostla do počtu 46 členských států OECD a států G20. V oblasti agresivního daňového plánování dále působí speciální podskupina, tzv. Pracovní skupina č. 11 (Working Party No. 11), která se zaměřuje na vývoj akčních plánů zaměřených na erozi daňového základu a přesouvání zisků (tzv. BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, dále jen „**BEPS**“).³¹ Pojem BEPS odkazuje na strategie daňového plánování používané nadnárodními společnostmi, které využívají mezery a nesoulady v daňových pravidlech tak, aby se vyhnuly placení daní. Dle analýzy OECD je v souvislosti s aktivitami BEPS ročně evidováno 100-240 miliard amerických dolarů ušlých příjmů. Více než 140 zemí a jurisdikcí spolupracuje v rámci OECD/G20 Inklusivního rámce BEPS (Inclusive Framework on BEPS) na implementaci 15 opatření k řešení vyhýbání se daňovým povinnostem, zlepšení soudržnosti mezinárodních daňových pravidel a zajištění transparentnějšího daňového prostředí (tzv. akční plány BEPS, dále jen „**akční plány BEPS**“).³² Akční plány BEPS byly publikovány a představeny veřejnosti v červenci 2013, přičemž v rámci publikovaného dokumentu bylo stručně vymezeno všech 15 konkrétních akčních plánů, včetně specifických akcí, které by měly členské státy podniknout, a načasování provedení těchto akcí.³³ Jednotlivé akční plány BEPS pak byly publikovány v roce 2015 a jsou obsahem následujícího bodu 2.1.1. V souvislosti

³⁰ Zde je nutné podotknout, že výraznější aktivity OECD v oblasti škodlivých daňových praktik obecně jsou ještě starší, a lze je datovat již do devadesátých let minulého století. Například v roce 1998 byla publikována zpráva OECD pod názvem Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.

³¹ Aggressive tax planning. OECD [online]. 2024 [cit. 2024-05-04]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/>.

³² What is BEPS. OECD [online]. 2024 [cit. 2024-05-04]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

³³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris. OECD Publishing, 2013. 44 s.

s akčními plány BEPS nelze opomenout BEPS 2.0 z roku 2021, který prostřednictvím dvou specifických pilířů cílí na zdanění společností v éře digitalizace ekonomiky. BEPS 2.0 je dále definován a stručně rozebrán v bodu 2.1.2.

2.1.1 Akční plány BEPS

Akční plány BEPS³⁴ z roku 2015 představují konkrétní plány a opatření směřující proti erozi daňového základu a přesouvání zisků. Jednotlivé státy jsou prostřednictvím těchto akčních plánů vybaveny domácími a mezinárodními pravidly a nástroji k řešení případů vyhýbání se daňovým povinnostem. Hlavním cílem těchto pravidel je zajistit, aby zisky byly daněny tam, kde se provádí ekonomické činnosti generující tyto zisky, a kde je vytvářena hodnota.³⁵ V textu níže budou stručně představeny jednotlivé akční plány BEPS. Akční plány s úzkou vazbou na omezování struktur agresivního daňového plánování, na nichž se autorsky podílí Pracovní skupina č. 11, jsou akční plány BEPS č. 2, 3, 4 a 12.

Akční plán BEPS č. 1 (Daňové výzvy vyplývající z digitalizace) – První publikovaný akční plán BEPS byl zaměřený na daňové výzvy související s digitalizací. Digitální ekonomika je výsledkem transformačního procesu který přinesl rozvoj informačních a komunikačních technologií (ICT). Rozvoj ICT učinil technologie levnějšími, výkonnějšími, široce standardizovanými, zlepšujícími obchodní procesy a podporujícími inovace napříč všemi sektory ekonomiky. Vzhledem k tomu, že se digitální ekonomika neustále rozvíjí, je téměř nemožné ji oddělit od ekonomiky jako takové. Součástí digitální ekonomiky a jejích obchodních modelů jsou nicméně některé klíčové vlastnosti, které jsou potenciálně relevantní z daňového hlediska. Mezi tyto vlastnosti patří mobilita, spoléhání se na data, efekty sociálních sítí, rozvoj vícestranných obchodních modelů, tendence k monopolu nebo oligopolu a obecná volatilita. Typové obchodní modely, které jsou předmětem tohoto akčního plánu, zahrnují několik druhů e-commerce, obchody s mobilními aplikacemi, online reklamu, vysokorychlostní obchodování, online platební služby, cloud computing,³⁶ participativní

³⁴ K tématu BEPS a jeho dopadům do plánovacích struktur společností viz např. COTRUT, Madalina; MUNYANDI, Kennedy; CHOI, Wooje; FERREIRA, Vanessa Arruda a RIENSTRA, John. *Tax incentives in the BEPS Era*. Amsterdam: IBFD, 2018.

LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef et al. *Implementing key BEPS actions: where do we stand?* Amsterdam: IBFD, 2019.

EATLP CONGRESS (2016: MNICHOV, Německo); DOURADO, Ana Paula. *Tax avoidance revisited in the EU BEPS context: 2016 EATLP Congress Munich, 2-4 June 2016*. Amsterdam: IBFD, 2017.

COTRUT, Madalina. *International tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures*. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2015.

³⁵ BEPS Actions. OECD [online]. 2024 [cit. 2024-05-04]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

³⁶ Cloud computing je na internetu založený model vývoje a používání počítačových technologií, jedná se o velmi rozšířený fenomén a využívá jej v zásadě téměř každý uživatel internetu.

síťové platformy.^{37 38} Struktury realizované v digitální ekonomice se vyznačují svou hmotnou neuchopitelností, rychlostí, téměř neomezeným přeshraničním přenosem a složitou vysledovatelností, a proto představují velkou výzvu pro jednotlivé státy a jejich daňové systémy.

Akční plán BEPS č. 2 (Neutralizace hybridních nesouladů) – Finální akční plán BEPS č. 2 nahradil původní, mezitímní zprávu ze září 2014 (Interim Report on Neutralising the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements) a zaměřuje se na odstranění hybridních nesouladů. Struktury s hybridními nesoulady využívají rozdíly v daňovém zacházení s entitou nebo nástrojem, podle zákonů dvou nebo více daňových jurisdikcí, za účelem dosažení dvojího nezdanění, včetně dlouhodobého odložení daňové povinnosti. Tyto typy uspořádání jsou velmi rozšířené a vedou nejenom k podstatnému narušení základu daně dotčených subjektů, ale mohou mít rovněž negativní dopad na hospodářskou soutěž.³⁹

Akční plán BEPS č. 3 (CFC pravidla) – Akční plán BEPS č. 3 se zabývá pravidly tzv. Controlled Foreign Company (volně přeloženo jako kontrolovaná zahraniční společnost, v textu dále jen „CFC“). Publikací CFC pravidel OECD reflektuje existenci uspořádání, v jejichž rámci zakládají společnosti z jednoho státu přidružené společnosti (Affiliates) v jiném státu, a to pouze za účelem přesunutí zisku. Převažujícím, případně hlavním, účelem takového uspořádání je získání daňové výhody, přičemž obchodní či ekonomické důvody zde zpravidla zcela absentují. V době publikace akčního plánu BEPS č. 3 existovala CFC pravidla v mezinárodním kontextu více než pět desetiletí a byla zavedena mnoha státy. Akční plán bere v úvahu všechna již existující CFC pravidla, a jejich základní prvky, a rozděluje je na základní „stavební kameny“, které jsou nezbytné pro účinná CFC pravidla. Prostřednictvím těchto základních stavebních kamenů by mělo být umožněno zemím, bez implementovaných CFC pravidel, zavést doporučená pravidla přímo do národní legislativy. Zemím s již implementovanými CFC pravidly by mělo být umožněno upravit jejich pravidla tak, aby odpovídala doporučením obsaženým v akčním plánu.⁴⁰

Akční plán BEPS č. 4 (Limitace uznatelnosti úroků) – Akční plán BEPS č. 4, následně aktualizovaný v prosinci 2016, se zabývá jednou z nejběžnějších a nejsnazších

³⁷ Participativní síťové platformy představují jakéhosi prostředníka, který umožňuje jednotlivým uživatelům spolupracovat a přispívat tak k vývoji, rozšiřování, hodnocení, komentování a distribuci obsahu vytvořeného uživateli.

³⁸ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 13-14.

³⁹ OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 11.

⁴⁰ OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 11.

technik přesouvání zisků, které se používají v rámci daňového plánování. Jedná se o využití úroků z úvěrů od třetích stran a spřízněných osob. Většina zemí zdaňuje pro účely svých vlastních právních předpisů dluh a vlastní kapitál odlišně. Úroky z úvěru (dluhu) jsou obecně daňově uznatelným nákladem dlužníka a zpravidla bývají zdaněny v rukou věřitele. Dividendy, nebo jiné výnosy (související s držbou podílu – equity), sice zpravidla nebývají daňově uznatelné (náklady související s držbou podílu), ale velice často podléhají různým daňovým úlevám a výjimkám v rukou příjemce. V čistě domácím kontextu pravděpodobně nedochází k výrazným obtížím, neboť zpravidla daňový režim dluhu a vlastního kapitálu bude obdobný. Problém nastává v případech u přeshraničního uspořádání, kdy je spíše upřednostněn režim dluhového financování, u kterého se častěji kombinují různé plánovací techniky s cílem snížit nebo eliminovat zdanění úrokového příjmu v zemi příjemce.⁴¹ Konkrétně lze uvést například výhody plynoucí z aplikace Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „**směrnice o mateřských a dceřiných společnostech**“) a Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (dále jen „**směrnice o úrocích a licenčních poplatcích**“).

Akční plán BEPS č. 5 (Škodlivé daňové praktiky) – V pořadí pátý akční plán BEPS navazuje na původní OECD zprávu z roku 1998 publikovanou pod názvem Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Akční plán byl publikovaný jako odpověď na požadavek vytvoření opatření, která budou eliminovat škodlivé daňové praktiky, a to zejména s ohledem na geograficky mobilní aktivity, jako jsou finanční a jiné služby, včetně poskytování nehmotného majetku. Povaha těchto aktivit umožňuje jejich velmi jednoduché přesouvání z jednoho státu do druhého. Tato mobilita byla navíc ještě výrazně posílena globalizací a příchodem technologických inovací. Cílem akčního plánu BEPS č. 5 je zajištění integrity daňových systémů prostřednictvím zacílení pozornosti na mobilní aktivity, které nespravedlivě narušují daňové základy a narušují umístění kapitálu a služeb v jednotlivých státech. Tyto aktivity mohou rovněž způsobit nežádoucí přesuny části daňové zátěže na méně mobilní daňové základy, jako je práce, majetek a spotřeba, čímž současně zvýší administrativní náklady a zátěž na straně daňových úřadů a daňových poplatníků.⁴²

⁴¹ OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 15.

⁴² OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 11.

Akční plán BEPS č. 6 (Prevence zneužití smluv) – Akční plán BEPS identifikoval zneužití mezinárodních smluv zamezujících dvojímu zdanění a tzv. treaty shopping (účelové využívání výhod ze smluv) jako jednu z nejdůležitějších oblastí, kterým je potřeba věnovat pozornost. Za tímto účelem byl publikovaný akční plán BEPS č. 6 zaměřený na omezení zneužívání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Cílem akčního plánu je upravit existující domácí a mezinárodní daňová pravidla tak, aby více sladila alokaci příjmů s ekonomickou činností, která generuje tento příjem. Jedná se o přiblížení k základnímu pravidlu, že příjmy mají být daněny tam, kde je vykonávána ekonomická činnost a vytvářena hodnota. Prostředkem k dosažení tohoto cíle mají být modelová pravidla a doporučení, týkající se vnitrostátních pravidel, aby se zabránilo poskytování výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění za nevhodných okolností. Součástí modelových pravidel jsou rovněž vysvětlení, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění nejsou určeny k použití za účelem dvojího nezdanění a doporučení, které by měly jednotlivé státy zvážit, než se rozhodnou uzavřít mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění s jiným státem.⁴³ Problematice treaty shoppingu se disertantka detailně věnuje v kapitole 3.1.

Akční plán BEPS č. 7 (Status stálých provozoven) – Sedmý akční plán BEPS je zaměřený na prevenci umělého využívání statusu stálé provozovny. Podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění totiž zpravidla platí, že zisky zahraničních podniků jsou zdanitelné v jednom státě pouze v rozsahu, v jakém má tento podnik v tomto státě stálou provozovnu, které jsou přičitatelné zdanitelné zisky. Definice stále provozovny je tedy zásadní pro určení toho, zda je nerezidentský stát povinen platit daň z příjmů v jiném státě. Klasický příklad vyhýbání se zdanění ve státě se stálou provozovnou je komisionářská struktura, kdy jsou klasické dceřiné podniky, tradičně fungující jako distributoři, nahrazeny komisionáři. Ve výsledku tak dochází k přesunu zisku mimo země, kde se prodej uskutečnil, aniž by došlo k podstatné změně funkcí vykonávaných v dané zemi.⁴⁴

Akční plán BEPS č. 8 – 10 (Převodní ceny) – Důvodem publikace akčních plánů BEPS č. 8 – 10, zaměřených na převodní ceny, byl masivní nárůst objemu transakcí mezi spojenými osobami, tzv. vnitroskupinových transakcí. Převodní ceny slouží pro daňové účely a týkají se podmínek a stanovení cen pro transakce v rámci nadnárodních skupin podniků. Prostřednictvím převodních cen jsou alokovány zisky jednotlivých členských entit nadnárodních skupin podniků, které se nachází v různých státech. Základním principem

⁴³ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 13.

⁴⁴ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 9.

převodních cen je pravidlo tržního odstupu, jehož prostřednictvím má být zajištěno, aby ceny sjednané mezi spojenými subjekty odpovídaly cenám, jaké by byly sjednány mezi nespřízněnými subjekty.⁴⁵

Akční plán BEPS č. 11 (Datová analýza BEPS) – Akční plán BEPS č. 11 zabývající se datovou analýzou a monitoringem BEPS aktivit úzce navazuje na všechny předchozí akční plány. Obsahem akčního plánu je posouzení datových zdrojů relevantních pro analýzu BEPS, identifikace indikátorů aktivit BEPS, vyhodnocení ekonomických dopadů BEPS a stanovení monitorovacích a měřících nástrojů BEPS do budoucnosti.⁴⁶

Akční plán BEPS č. 12 (Pravidla oznamování přeshraničních uspořádání) – Akční plán BEPS č. 12 je zaměřen na pravidla oznamování určitých přeshraničních uspořádání. Největší výzvou pro daňové správy jednotlivých států je nedostatek včasných, úplných a relevantních informací o strukturách, které by mohly být potenciálně vyhodnoceny jako výsledek agresivního daňového plánování nebo zneužití práva. Řešení tohoto problému nabízí akční plán v podobě zavedení oznamovací povinnosti specifických přeshraničních uspořádání, přičemž oznamovací povinnost by se vztahovala jak na daňové poplatníky (uživatele uspořádání), tak i na poradce, kteří jim pomáhají uspořádání vytvářet.⁴⁷

Akční plán BEPS č. 13 (Zpráva podle zemí) – Akční plán BEPS č. 13 zabývající se dokumentací k převodním cenám a Country-by-Country Reportingem (dále jen „CBCR“) blíže rozpracovává pokyny k tvorbě a struktuře dokumentace k převodním cenám a CBCR reportu (dále jen „zpráva podle zemí“). Vzorová dokumentace k převodním cenám by měla být tvořena tzv. Master file a Local file⁴⁸. Master file představuje obecný dokument, zpravidla připravený na úrovni nejvyšších mateřských entit mezinárodních skupin podniků, obsahující informativní přehled o všech mezinárodních transakcích, obchodních aktivitách a uplatňovaných pravidlech převodních cen v rámci dané skupiny podniků. Local file obsahuje podrobné informace týkající se uplatňovaných pravidel převodních cen. Uvádí se zde všechny materiální transakce se spojenými osobami, hodnoty realizovaných transakcí a analýza stanovení převodních cen, kterou učinila zpracovávající společnost s ohledem na identifikované materiální transakce. Zprávu podle zemí zpracovávají nadnárodní skupiny podniků vždy jednou za rok. Součástí zprávy podle zemí jsou informace týkající se každé

⁴⁵ OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 9.

⁴⁶ OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 9.

⁴⁷ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 18.

⁴⁸ České ekvivalenty pojmů Master file a Local file nejsou obecně zažité a proto je v textu ponechány anglické originály.

jurisdikce, v níž je nadnárodní skupina podniků přítomná a realizuje zde obchodní aktivity. Reportuje se výše výnosů, zisku před zdaněním, splatné daně, časově rozlišené daně (accrued tax), počet zaměstnanců, zapsaná výše základního kapitálu, výše nerozděleného zisku a hodnota hmotného majetku.⁴⁹

Akční plán BEPS č. 14 (Postup vzájemné dohody) – Nedílnou součástí zlepšení aktivit zaměřených na potírání BEPS je vypracování kvalitních mechanismů řešení sporů. Cílem akčního plánu BEPS č. 14 je minimalizovat riziko nejistoty a nezamýšleného dvojího nezdanění. Prostředkem k dosažení tohoto cíle je zajištění důsledného a řádného dodržování ustanovení mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, včetně účinného a včasného řešení sporů ohledně jejich výkladu nebo aplikace, a to prostřednictvím postupu vzájemné dohody (Mutual Agreement Procedure, dále jen „MAP“). Členské státy souhlasily se změnami ve svém přístupu k řešení sporů a zavázaly se k jejich rychlému provedení. Velká skupina zemí se rovněž zavázala, že ve svých bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění stanoví povinnou závaznou arbitráž jako mechanismus, který zaručí, že spory související s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění budou vyřešeny ve stanoveném časovém rámci.⁵⁰

Akční plán BEPS č. 15 (Multilaterální instrument) – Akční plán BEPS č. 15 zkoumá technickou a právní proveditelnost implementace multilaterálního instrumentu (Multilateral Instrument, dále jen „MLI“), který by pozměnil existující mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Multilaterální instrument představuje efektivní nástroj umožňující účinně implementovat opatření BEPS související s mezinárodními smlouvami o zamezení dvojího zdanění přímo do textu těchto smluv.⁵¹ Multilaterální instrument vstoupil oficiálně v platnost dne 1. července 2018, pokrývá více než 1 900 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a podepsalo jej více než 100 jurisdikcí.^{52 53}

Všech 15 akčních plánů BEPS, jak byly popsány výše, položilo základní definiční rámec a obecně vymezily nežádoucí daňové praktiky pro veškeré navazující iniciativy a publikace jak ze strany OECD, tak i EU. Jak bude popsáno i dále v textu této práce, EU se s akčním plánem BEPS plně ztotožňuje a většina pramenů, které budou dále rozebrány, na

⁴⁹ OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 9.

⁵⁰ OECD, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 11.

⁵¹ OECD, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 58 s..

⁵² OECD. *Action 15 Multilateral Instrument* [online]. [cit. 2024-05-05]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

⁵³ Stav k 29. dubnu 2024 je ověřitelný zde: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

akční plán BEPS odkazuje buď výslovně, nebo jej zmiňuje v rámci deklarace totožných cílů a snah v oblasti boje proti nežádoucím daňovým praktikám.

2.1.2 BEPS 2.0

Vzhledem k neustálému vývoji mezinárodní ekonomiky a rychlosti přenosu informací bylo nezbytné posunout aktivity OECD opět o trošku dopředu. V říjnu 2021 byl publikován dokument představující aktualizovaný OECD/G20 Inkluzivní rámec BEPS, tentokrát více zaměřený na daňové výzvy související s rapidní digitalizací ekonomiky (dále jen „**BEPS 2.0**“). Návrh BEPS 2.0 obsahuje dva základní pilíře, přičemž každý je zaměřený na jiné mezery v existujících pravidlech, které umožňují mezinárodním podnikům vyhýbat se placení daní. **První pilíř** v zásadě popisuje jednotný přístup pro alokaci práv na zdanění a přezkum pravidel rozdělení zisku mezi země.⁵⁴ Vztahuje se na největší a nejziskovější nadnárodní společnosti a přerozděluje část jejich zisku do zemí, kde prodávají své výrobky, poskytují své služby a mají své zákazníky. Bez tohoto pravidla mohou dané společnosti realizovat značné zisky v určitých zemích, aniž by pak v těchto zemích platily příslušné daně. V rámci **druhého pilíře** mnohem větší skupina nadnárodních společností (v zásadě jakákoli nadnárodní nebo tuzemská skupina s ročními výnosy nejméně 750 milionů eur) podléhá celosvětové minimální dani z příjmů právnických osob. S novými pravidly se aplikuje minimální sazba daně ve výši 15 % v případech, kdy je efektivní daňová sazba nižší než 15 %, například z důvodu alokace zisků do zemí s nižším, nebo žádným zdaněním.⁵⁵

Dokument, který představil finální podobu druhého pilíře, tedy jednotný a globální přístup ke zdaňování digitální ekonomiky,⁵⁶ byl publikován pod názvem Daňové výzvy vyplývající z digitalizace ekonomiky – globální pravidla pravidla proti erozi báze (Pilíř 2) – Inkluzivní rámec BEPS (dále jen „**Pilíř 2 BEPS**“).⁵⁷ S ohledem na skutečnost, že Pilíř 2 BEPS byl v zásadě převzat a kodifikován ze strany EU v podobě směrnice, jejíž provedení je pro členské státy EU povinné, bude tento nástroj blíže rozebrán v bodu 2.2.7.

⁵⁴ ŘEHÁK, Zdeněk a Duc VAN NGUYEN. *BEPS 2.0: Revoluce v mezinárodním zdanění na obzoru*. In: KPMG. KPMG [online]. 2019, 3. prosince 2019 [cit. 2024-05-19]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/beps-2-0-revoluce-v-mezinarodnim-zdaneni-na-obzoru>

⁵⁵ OECD. *Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Frequently asked questions – July 2022*. OECD [online]. [cit. 2024-05-24]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf>

⁵⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Inclusive Framework on BEPS*, Paris, OECD Publishing, 2021. 70 s.

⁵⁷ Originální název v angličtině: *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Inclusive Framework on BEPS*.

2.2 Mezinárodní iniciativy EU

Legální definice, ani taxativní výčet charakteristických znaků agresivního daňového plánování neexistuje. Právě i s ohledem na neexistenci legální definice se historické i aktuální iniciativy na úrovni EU snaží spíše o vymezení a kategorizaci charakteristických znaků uspořádání, které jsou výsledkem agresivního daňového plánování, než o konkrétní definici. Nicméně i tato snaha o vymezení charakteristických prvků s časem spíše ustupuje a pozornost se primárně zaměřuje na nástroje, které jsou obecně vytvořené za účelem omezování nežádoucích daňových praktik. Tento přístup je z mého pohledu logický, neboť jak se ukazuje i v textu této práce, vymezení pojmu agresivního daňového plánování je velice těžké. Navíc i terminologie je nejednotná, různé dokumenty z jednoho zdroje pracují s několika typy pojmů, které jsou užívány bez jakéhokoli bližšího vysvětlení. Spíše mám za to, že se jednotlivé pojmy používají jako zastřešující kategorie, ale bez bližšího nastínění jejich obsahu. V následujících bodech jsou rozebrány základní iniciativy EU proti agresivnímu daňovému plánování.

2.2.1 Doporučení k agresivnímu daňovému plánování

První oficiální pokus o vymezení agresivního daňového plánování představuje Doporučení Komise 2012/772/EU ze dne 6. prosince 2012, o agresivním daňovém plánování (dále jen „**Doporučení k agresivnímu daňovému plánování**“). V rámci bodu 2 Doporučení k agresivnímu daňovému plánování⁵⁸ je agresivní daňové plánování vymezeno jako využití drobných technických detailů jednoho daňového systému, nebo rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy, za účelem snížení daňové povinnosti. Doporučení k agresivnímu daňovému plánování akcentuje skutečnost, že agresivní daňové plánování může nabývat různých podob, přičemž je vždy třeba sledovat jeho důsledky spočívající ve dvojím odpočtu, či dvojím nezdaněním. **Dvojím odpočtem** se přitom myslí například situace, kdy je stejná daňová ztráta odečtena od základu daně jak ve státě zdroje, tak ve státě, v němž je odečítající daňový subjekt usazen. Za **dvojí nezdanění** se pak považuje například situace, kdy jeden stejný příjem není zdaněn ve státě zdroje, a ve státě, v němž je daňový subjekt usazen, je od daně osvobozen. Doporučení k agresivnímu daňovému plánování v tomto ohledu předkládá jednotlivým členským státům návrhy k úpravám příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění, aby k těmto nežádoucím důsledkům nedocházelo. Čl. 4.2 Doporučení k agresivnímu

⁵⁸ „Agresivní daňové plánování spočívá v tom, že využívá drobných technických detailů jednoho daňového systému nebo rozdílů mezi dvěma či více daňovými systémy za účelem snížení daňové povinnosti. Agresivní daňové plánování může nabývat mnoha podob. Mezi jeho důsledky patří dvojí odpočet (např. stejná ztráta je odečtena jak ve státě zdroje, tak ve státě, ve kterém je společnost usazena) a dvojí nezdanění (např. příjem, který není zdaněn ve státě zdroje, je ve státě, ve kterém je společnost usazena, od daně osvobozen).“

daňovému plánování dokonce obsahuje původní návrh znění obecného pravidla proti zneužívání (k implementaci finálního znění obecného pravidla proti zneužívání viz dále kapitulu 6.1), které cílí na opatření, nebo řadu opatření, která byla přijata s hlavním cílem vyhnout se zdanění a která vedou k daňovým zvýhodněním. Takto definovaná opatření se neberou v úvahu, a pro daňové účely je vnitrostátní orgány řeší podle jejich ekonomické podstaty.⁵⁹

Za umělá se považují ta opatření, která postrádají komerční povahu. Za účelem posouzení komerční povahy předkládá Doporučení k agresivnímu daňovému plánování členským státům ke zvážení následující situace:

- **právní nekonzistentnost jednotlivých kroků opatření** - právní charakteristika jednotlivých kroků opatření není konzistentní s právní podstatou opatření jako celku;
- **způsob provedení je mimo rozumné podnikatelské chování** – opatření jsou prováděna způsobem, který by nebyl běžně použit při činnosti, která se považuje za rozumné podnikatelské chování;
- **vzájemné rušení účinku prvků opatření** – opatření obsahuje prvky, které mají za účinek, že se vzájemně nahrazují nebo ruší;
- **kruhový charakter transakcí** – uzavřené transakce mají kruhový charakter
- **daňové výhody nejsou dostatečně vyváženy podnikatelským rizikem** – opatření přináší daňovému poplatníkovi značné daňové výhody, přičemž tato skutečnost se neodráží v podnikatelských rizicích nesených daňovým poplatníkem, nebo v jeho peněžních tocích;
- **zanedbatelný očekávaný zisk před zdaněním ve srovnání s daňovým zvýhodněním**
– očekávaný zisk před zdaněním je zanedbatelný ve srovnání s částkou očekávaného daňového zvýhodnění;

Pro účely definice obecného pravidla proti zneužívání je účelem opatření nebo řady opatření vyhnout se daňové povinnosti v takovém případě, kdy, bez ohledu na subjektivní záměry daňového subjektu, maří cíl, ducha a účel daňových předpisů, které by se jinak použily. Cíl vyhnout se zdanění se považuje za hlavní, jestliže se jakýkoli jiný cíl, který souvisí, nebo by mohl souviset s opatřením, jeví vzhledem ke všem okolnostem případu jako velmi zanedbatelný.

⁵⁹ „Uměle vytvořené opatření nebo uměle vytvořená řada opatření, která byla přijata s hlavním cílem vyhnout se zdanění a která vede k daňovému zvýhodnění, se nebere v úvahu. Vnitrostátní orgány řeší tato opatření pro daňové účely podle jejich ekonomické podstaty.“

Pro posouzení, zda opatření vedla k daňovému zvýhodnění, jsou vnitrostátní orgány vyzvány, aby porovnalý částku, kterou má daňový subjekt zaplatit s ohledem na uvedené opatření, s částkou, kterou by tentýž daňový subjekt měl zaplatit za stejných okolností, avšak při absenci uvedeného opatření. Pro tyto účely mají vnitrostátní orgány posoudit, zda nenastala některá ze situací níže:

- částka není zahrnuta v základu daně,
- daňový subjekt využívá odpočet,
- vznikla ztráta pro daňové účely,
- žádná daň vybíraná srážkou není splatná,
- zahraniční daň je kompenzována.⁶⁰

2.2.2 Doporučení k minimálním standardům

Ve stejný den, kdy bylo publikováno Doporučení k agresivnímu daňovému plánování, bylo ještě publikováno Doporučení Evropské komise 2012/771/EU ze dne 6. prosince 2012, týkající se opatření, která mají pobídnout třetí země k uplatňování minimálních standardů řádné správy v oblasti daní (dále jen „**Doporučení k minimálním standardům**“).

Doporučení k minimálním standardům bylo přijato jako reakce na realitu některých třetích zemí, které se vyznačují nízkou, případně žádnou daní z příjmů, a jsou velice často doprovázeny nedostatky v transparentnosti nebo výměně informací s jinými státy. Tyto dotčené státy lákají investice prostřednictvím nabídky útočiště nerezidentům pro některé druhy mobilních příjmů nebo kapitálu, a umožňují jim skrývat existenci takových příjmů nebo kapitálu před daňovými orgány státu, v němž jsou usazeni.⁶¹

Doporučení k minimálním standardům deklaruje jasnou potřebu stanovení minimálních standardů řádné správy v daňové oblasti týkající se transparentnosti a výměny informací. Současně je vyjádřen i požadavek na přijetí řady opatření, které je nutno přijmout ve vztahu k třetím zemím za účelem dodržování standardů z jejich strany.⁶² Dle článku 3 Doporučení k minimálním standardům splňují třetí země minimální standardy řádné správy v daňové oblasti pouze tehdy, pokud:

- a) přijaly právní a správní opatření za účelem dosažení souladu s minimálními standardy transparentnosti a výměny informací, které jsou stanoveny v příloze k Doporučení k minimálním standardům,

⁶⁰ Doporučení k agresivnímu daňovému plánování, čl. 4.7 písm. a) až e).

⁶¹ Doporučení k minimálním standardům, bod 2.

⁶² Tamtéž, bod 8.

b) neuplatňují škodlivá opatření v oblasti zdanění společností.⁶³

Za potenciálně škodlivá jsou považována ta daňová opatření, která vedou k nižší efektivní úrovni zdanění (včetně nulového zdanění), než je obecná úroveň zdanění v dotčené třetí zemi. Pro posouzení škodlivosti jsou stanovena tato kritéria:

- a) zda jsou výhody poskytované pouze nerezidentům nebo se vztahují pouze na operace s nerezidenty,
- b) zda se výhody nevztahují na vnitrostátní trh, tedy nemají dopad na vnitrostátní daňovou základnu,
- c) zda jsou výhody nabízené a poskytnuté na území třetí země poskytnuty i bez jakékoliv skutečné hospodářské činnosti a podstatné hospodářské přítomnosti na území této třetí země,
- d) zda se pravidla pro stanovení zisku, pokud jde o činnosti v rámci nadnárodní skupiny podniků, odchylují od mezinárodně uznávaných zásad, zejména pravidel dohodnutých v rámci OECD, nebo
- e) zda daňová opatření postrádají transparentnost, včetně situace, kdy jsou ustanovení právních předpisů netransparentním způsobem změkčována.⁶⁴

Minimální standardy transparentnosti a výměny informací stanovené přílohou k Doporučení k minimálním standardům obsahují tři oblasti pravidel: dostupnost informací, přístup k informacím a výměnu informací. **Dostupnost informací** zahrnuje povinnost třetí země zajistit, aby příslušným orgánům byly přístupné informace o vlastnictví a totožnosti týkající se všech relevantních subjektů a dohod. Pro všechny relevantní subjekty a dohody mají být vedeny spolehlivé účetní záznamy a speciálně bankovní informace mají být dostupné všem držitelům účtu. Přístup k informacím upravuje pravomoc příslušných orgánů dotčených třetích zemí získat a poskytnout informace, které jsou předmětem žádosti v rámci dohody o výměně informací, a to od jakékoliv osoby nacházející se na jejím území, která takovou informaci drží nebo nad ní má kontrolu. **Výměna informací** pak má být prováděna efektivním způsobem a to prostřednictvím mechanismu výměny informací. Síť mechanismu výměny informací má zahrnovat všechny členské státy, má obsahovat ustanovení k zajištění důvěrnosti informací, které byly poskytnuty členskými státy, a respektuje práva a záruky daňových poplatníků a třetích osob. Poslední požadavek týkající se výměny informací se vztahuje ke včasnosti poskytování informací.⁶⁵

⁶³ Tamtéž, čl. 3 písm. a) a b).

⁶⁴ Tamtéž, čl. 3 druhá část, písm. a) až e).

⁶⁵ Tamtéž, příloha.

Doporučení k minimálním standardům v zásadě položilo podklad pro budoucí konkrétní opatření v podobě podávání zpráv podle zemí, které je blíže rozebráno v bodu 2.2.4.

2.2.3 Akční plán EU

Akční plán Evropské komise pro spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů byl členskými státy EU představen prostřednictvím sdělení Evropské komise EU dne 17. června 2015 (dále jen „**akční plán EU**“).⁶⁶ Akční plán EU představuje reakci členských států EU na aktivitu OECD v boji proti nežádoucím daňovým strukturám a konkrétně na publikaci akčních plánů BEPS. Kromě reakce na akční plány BEPS měla EU ještě řadu dalších důvodů k sestavení a publikaci akčního plánu EU. Jedním z hlavních důvodů byla potřeba reformovat daňové systémy členských států EU, které převážně vznikly ve 30. letech 20. století, tedy v době, kdy byl přeshraniční obchod omezenější a samotné obchodní struktury byly jednodušší a produkty byly hmatatelné. S tím, jak se vyvíjelo podnikání, bylo nezbytné, aby se vyvíjel také daňový systém. Stávající pravidla již v globalizovaném, digitálním a mobilním obchodním prostředí nefungují a nemohou obstát. Celý systém je zastaralý, neefektivní a vytváří příležitosti pro společnosti využívat sofistikovaných daňových struktur, jejichž cílem je uniknout zdanění. Příkladem jsou společnosti generující obrovské zisky, ale platící minimální, nebo žádné daně. Takové chování daňových poplatníků má ve výsledku velmi negativní dopad a projevuje se významným snížením příjmů členských států na jedné straně a vyšším daňovým zatížením občanů a místních společností ve členských státech na druhé straně, pro které to rovněž představuje značné narušení hospodářské soutěže. Negativní dopady to má samozřejmě pro samotnou EU, pro kterou takové praktiky představují zpomalení hospodářského růstu a zhoršení konkurenceschopnosti. Členské státy EU jsou nedobrovolně vtaženy do konkurenčního boje a snaží se udržet zisky společností na jejich vlastních územích. Prostřednictvím této soutěže často vzájemně podkopávají schopnost získávat legitimní příjmy nebo se soustředit na růst zdanění. Kromě toho jednostranné úsilí členských států chránit své daňové základy, prostřednictvím nekoordinovaných opatření proti zneužívání, vytváří překážky pro podniky na jednotném trhu a vyvolává související právní spory. Příčinou je rovněž nedostatečná koordinace mezi členskými státy v oblasti zdanění právnických osob, právní nejistota, administrativní zátěž a náklady na dodržování předpisů pro podniky a investory. Akční plán EU si klade za cíl stanovit řadu krátkodobých, střednědobých a dlouhodobých opatření za účelem přepracování rámce daně z příjmů

⁶⁶ Akční plán EU je ke stažení zde: Commission presents Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. European Commission [online]. 2015, 17. června 2015 [cit. 2024-05-19]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5188

právnických osob v EU a učinit takový rámec spravedlivým, účinným a vstřícným k hospodářskému růstu.⁶⁷

Konkrétně si akční plán EU klade za cíl vytvořit nový přístup ke zdanění právnických osob v EU, a to takový, který se vypořádá s vyhýbáním se daňovým povinnostem, zajistí udržitelné příjmy a bude podporovat lepší podnikatelské prostředí na jednotném trhu. Nový přístup by se měl řídit několika základními pravidly:

- Společnosti by měly platit daně tam, kde generují své zisky;
- Zdanění by mělo být vstřícné k růstu společností, nebrzdit je, ale přitom by nemělo narušovat konkurenci a hospodářskou soutěž;
- Preferenční režim v jednom státě by neměl vést ke ztrátě příjmů jiných zemí;
- Poctivé podniky by neměly prohrávat s konkurenty, kteří se vyhýbají zdanění;
- Třetí země by neměly mít možnost lákat společnosti k přesunu zisků mimo EU;
- Pravidla daně z příjmů je třeba přizpůsobit moderní realitě a potřebám členských států;
- Členské státy by měly velmi úzce spolupracovat v otázkách daně z příjmů právnických osob.

Obecná pravidla a východiska jsou v akčním plánu EU naformulovány do podoby konkrétních oblastí, které mohou zásadním způsobem vylepšit právní rámec daně z příjmů právnických osob. Jednotlivé oblasti jsou pro účely této práce představeny velmi stručně níže.

Opětovné spuštění společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob – Akční plán EU upravuje, jakým způsobem plánuje Evropská komise znovu zahájit přípravu společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (Common Consolidated Corporate Tax Base, dále jen „CCCTB“), s některými změnami, které lépe řeší současné priority v oblasti daně z příjmů právnických osob. CCCTB, původně navržený Komisí EU v roce 2011, nabízí holistické řešení reformy daně z příjmů právnických osob. Jednání členských států na konkrétní podobě CCCTB však vázla kvůli jeho rozsahu a ambicióznosti. V každém případě akční plán EU potvrdil zájem na oživení CCCTB s ohledem na velký přínos, který může představovat. Cílem akčního plánu EU je zahájit práce na novém návrhu povinného CCCTB (k aktuálnímu stavu CCCTB viz text dále v tomto bodu).

Zajištění spravedlivého zdanění tam, kde jsou generovány zisky – Akční plán EU má ambici zajistit obnovení vazby mezi zdaněním a místem výkonu činnosti, a to prostřednictvím uzavření příležitostí pro přesun zisku a řádného přezkoumání relevantních skutečností (kdy a kde by měla být společnost zdaněna). Členské státy společně s Komisí mají

⁶⁷ Otázky a odpovědi k Akčnímu plánu EU. Ke stažení zde https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5188

za úkol prozkoumat různá opatření, aby zjistili, zda jsou společnosti působící v regionu EU reálně daněny v EU. Součástí plánu v této oblasti je i zlepšení systému převodních cen, zajištění přísnějšího omezení preferenčních daňových režimů a harmonizace pravidel na ochranu vnitrostátních daňových základů.

Vytvoření lepšího podnikatelského prostředí – Zdanění podniků může podpořit růst a konkurenceschopnost v EU tím, že zajistí stabilitu, právní jistotu a jednoduchost, které jsou ze strany investorů a podniků očekávány. Akční plán EU v této oblasti nastiňuje opatření k odstranění současných daňových překážek pro podniky na jednotném trhu EU a usnadnění a zvýšení atraktivity přeshraničního podnikání pro podniky v EU.

Zvýšení transparentnosti – Vysoká priorita je kladena na zlepšení daňové transparentnosti v regionu EU, jejímž prostřednictvím bude zajištěno spravedlivější zdanění a efektivnější boj se zneužíváním. Akční plán EU v této oblasti navazuje na původní plán zvýšení transparentnosti z března 2015 a představuje další a ambicióznější kroky. Zahrnuje společný přístup členských států k nespolupracujícím jurisdikcím, přičemž prvním bodem má být vytvoření seznamu takových zemí. Součástí je rovněž plán na zahájení veřejné diskuze o daňové transparentnosti, jako součást probíhajících prací na posouzení, zda by společnosti neměly zveřejňovat určité daňové informace, například prostřednictvím hlášení podle zemí.

Konkrétně tato oblast akčního plánu EU byla přetvořena do podoby konkrétního opatření a to směrnice upravující povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní, jež je detailně rozebrána v bodu 2.2.4 níže.

Zlepšení spolupráce mezi členskými státy EU – Pro úspěšné řešení vyhýbání se daňovým povinnostem je nezbytná fungující spolupráce mezi členskými státy. Akční plán EU uvádí, jak by bylo možné zlepšit současné nástroje k usnadnění této spolupráce, společně s nápady na několik nových způsobů, jak maximalizovat potenciál již existujících spolupracujících skupin. Společně s akčním plánem EU přijala Evropská komise i rozhodnutí rozšířit činnost platformy pro řádnou správu daní, což je skupina složená z daňových úřadů členských států, podniků a občanů EU. Součástí této oblasti je rovněž příprava návrhu reformy Skupiny pro kodex chování (Code of Conduct Group),⁶⁸ která se zabývá škodlivou daňovou zátěží v regionu EU.⁶⁹

⁶⁸ Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU ze dne 17. června 2015. Dokument ke stažení zde: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5188

⁶⁹ Code of Conduct Group je velmi důležitý instrument EU, který podporuje férovou soutěž jak v rámci EU, tak i za jejími hranicemi. Úplně první kodex byl schválen ministry financí členských států v roce 1997 jako mezivládní a právně nezávazný nástroj. Více ke kodexu chování viz <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

Z akčního plánu EU je zřejmá snaha o zavedení konkrétních nástrojů za účelem omezení nežádoucích daňových praktik. S odstupem 9 let od publikace akčního plánu EU je možné konstatovat, že většina bodů z akčního plánu EU je stále relevantní. Jedinou výjimku pravděpodobně tvoří CCCTB, v průběhu let několikrát resuscitovaný koncept, který byl na podzim roku 2023 definitivně vyřazen z legislativního procesu EU. Důvodem byly dlouhodobé neshody a nemožnost najít jednotný pohled na několik technických oblastí:

- zda by měl být rozsah návrhu rozšířen,
- jak zacházet s pobídkami na růst a investice / super odpočtem na výzkum a vývoj, a
- jak zacházet s pravidly proti vyhýbání se daňovým povinnostem.⁷⁰

Koncept CCCTB byl nahrazen novou iniciativou, a to konkrétně návrhem rámce s názvem Business in Europe: Framework for Income Taxation (rámec pro zdanění příjmů, dále jen „BEFIT“). BEFIT byl přijatý Evropskou komisí dne 12. září 2023 a obsahuje návrh skládající se z balíčku pravidel pro určení základu daně skupiny podniků v regionu EU. Hlavním důvodem pro přijetí nového rámce je skutečnost, že v současné době musí velké mezinárodní skupiny podniků připravovat daňová přiznání skupinových entit v jednotlivých jurisdikcích EU, podle 27 různých daňových systémů a pravidel. To je proces nejenom poměrně náročný, ale rovněž velmi nákladný. Nový rámec se setem pravidel pomůže mezinárodním skupinám podniků se stanovením skupinového základu daně a umožní jim podat pouze jedno informační přiznání, obsahující základy daně všech členů skupiny, a to pouze jednomu daňovému úřadu v jednom členském státě. Základy daně pak budou agregovány na skupinové úrovni a následně alokovány jednotlivým skupinovým entitám. Členské státy budou následně aplikovat jejich vlastní úpravy a sazby daně z příjmů právnických osob na základ daně alokovaný skupinové entitě založené v tomto členském státě. Nová pravidla by měla být povinná pro skupiny působící v regionu EU, s ročními kombinovanými výnosy ve výši alespoň 750 milionů eur. Pro skupiny, jejichž mateřská společnost je umístěna v třetí zemi, bude platit limit alespoň 50 milionů eur ročních kombinovaných výnosů, za alespoň dvě zdaňovací období v posledních čtyřech zdaňovacích obdobích, nebo alespoň 5 % celkových příjmů skupiny. Tyto limity zajistí, že požadavky návrhu BEFIT budou přiměřené vůči souvisejícím benefitům. Malým skupinám podniků, které připravují konsolidované finanční výkazy, bude umožněno vybrat si, zda se chtějí účastnit, či nikoliv.

⁷⁰ EUROPEAN PARLIAMENT. *Common consolidated corporate tax base (CCCTB)*. Legislative Train Schedule [online]. [cit. 2024-05-20]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-action-plan-on-corporate-taxation/file-common-consolidated-corporate-tax-base-\(ccctb\)?sid=7501](https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-action-plan-on-corporate-taxation/file-common-consolidated-corporate-tax-base-(ccctb)?sid=7501)

Pokud se podaří jednomyslné schválení návrhu BEFIT všemi členskými státy EU, mohly by mít jednotlivé kroky návrhu BEFIT následující podobu:

- 1) Všichni členové stejné skupiny podniků (tzv. BEFIT skupina) si vypočítají základ daně v souladu s běžnými pravidly, která již byla aplikována při přípravě jejich finančních výkazů.
- 2) Základy daně všech členů BEFIT skupiny jsou agregovány do jednoho základu daně, přičemž ztráty jsou automaticky započítány vůči přeshraničním ziskům.
- 3) Tým složený ze zástupců daňových orgánů členských států (tzv. BEFIT tým) posoudí a odsouhlasí obsah a způsob zacházení s BEFIT informačním přiznáním.
- 4) Všem entitám BEFIT skupiny, nacházejícím se v členských státech EU, bude alokováno určité procento agregovaného základu daně, přičemž se toto procento stanoví na základě průměru zdanitelných hospodářských výsledků dané entity za období předcházejících tří let.
- 5) Každý členský stát pak bude mít možnost takto alokovaný základ daně ještě upravit a (v souladu se svými vlastními národními pravidly) vypočítat zisky a daň v souladu s národní sazbou daně z příjmů právnických osob.⁷¹

Při pozorování vývoje iniciativy týkající se CCCTB bylo čím dál tím pravděpodobnější, že se jedná o slepou vývojovou větev. Historické iniciativy se většinou snažily o přípravu konkrétních opatření, která by upravovala danou problematiku komplexně a pokud možno konkrétně a detailně. To se však příliš neosvědčilo, a z mého pohledu se jedná o nejméně efektivní způsob. Navrhovaný koncept BEFIT je vlastně velice obecný, poměrně přímočarý a velmi pravděpodobně bude ze strany EU a členských států proveditelný (pokud tedy dojde ke shodě mezi členskými státy). Stejným způsobem se podařila prosadit iniciativa týkající se dorovnávacích daní, která představuje první konkrétní nástroj cílící na efektivní daň mezinárodních skupin podniků (tzv. Pilíř 2, který je rozebrán v kapitole 6.5 jako konkrétní příklad implementace EU iniciativy do českého právního řádu).

2.2.4 Směrnice CBCR

Směrnice Rady 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní (dále jen „**CBCR směrnice**“) představuje jedno z konkrétních opatření, které bylo deklarováno již akčním

⁷¹ TAXATION AND CUSTOMS UNION. *Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT)*. Taxation and Customs Union [online]. [cit. 2024-05-20]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en

plánem BEPS č. 13 (zprávy podle zemí) a rovněž konkrétní výstup sbližování aktivit OECD a EU v oblasti potírání nežádoucích struktur daňového plánování.

CBCR přímo navazuje na Doporučení k minimálním standardům (viz bod 2.2.2 výše) a zdůrazňuje nutnost důsledného prosazování automatické výměny informací jako budoucího evropského a mezinárodního standardu pro transparentnost a výměnu informací v daňové oblasti.⁷² Dle úvodních bodů preambule CBCR představuje výměna informací významný nástroj v boji proti daňovým podvodům a únikům. Mezinárodní skupiny podniků, působící v různých zemích, mají příležitost dopouštět se praktik agresivního daňového plánování, které čistě domácím společnostem není k dispozici, případně je jim k dispozici ve velmi omezeném rozsahu.⁷³ Uvážíme-li, že většina struktur agresivního daňového plánování, které byly doposud popsány v této práci, vyžadují přeshraniční aranžmá, často využívají hybridních nesouladů smluv o zamezení dvojího zdanění, pak jsou možnosti pro tuzemské agresivní plánování opravdu velmi limitované, ale dle mého názoru nikoli vyloučené.

Obdobně jako ostatní analyzované prameny, i CBCR směrnice byla transponována do českého právního řádu, a to prostřednictvím novely zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „**zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní**“).

2.2.5 Směrnice ATAD

Směrnice Rady 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (tzv. Anti-Tax Avoidance Directive, dále jen „**ATAD**“)⁷⁴ představuje jeden z aktuálních základních pramenů, které se týkají implementace konkrétních pravidel zaměřených na eliminaci nežádoucího vyhýbání se daňovým povinnostem.⁷⁵

Dle úvodních bodů preambule ATAD je jedním z jejích základních cílů stanovit pravidla za účelem zvýšení průměrné úrovně ochrany proti agresivnímu daňovému plánování

⁷² CBCR, bod 1.

⁷³ CBCR, bod 2.

⁷⁴ K dopadům ATAD na zdanění společností, dluhové financování a erozi základu daně viz např. BIZIOLI, Gianluigi; GRANDINETTI, Mario; PARADA, Leopoldo; VANZ, Giuseppe a VICINI RONCHETTI, Alessandro. *Corporate taxation, group debt funding and base erosion: new perspectives on the EU Anti-Tax Avoidance Directive*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2020. 250 s.

⁷⁵ K pojmu vyhýbání se daňovým povinnostem v historickém, mezinárodním a zejména unijním kontextu viz např. BROWN, Karen B. *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Dordrecht: Springer, 2012. 383 s.

KEESOONY, Selina. *Tax avoidance and the law. Understanding the UK general anti-abuse rule*. Abingdon, Oxon: Routledge, Taylor & Francis Group, 2022. 233 s.

ALMUDÍ CID, José Manuel; FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto a HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo Andrés. *Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International B.V., 2019. 605 s.

v rámci vnitřního trhu. Vzhledem k tomu, že by tato pravidla musela odpovídat různým systémům daně z příjmů právnických osob ve všech členských státech EU, měla by být tato pravidla omezena na obecná ustanovení a jejich provádění by mělo být ponecháno na jednotlivých členských státech, které jsou lépe schopné utvářet konkrétní prvky uvedených pravidel způsobem, který nejlépe odpovídá jejich systémům daně z příjmů právnických osob. Tohoto cíle by bylo možné dosáhnout vytvořením minimální úrovně ochrany vnitrostátních systémů daně z příjmů právnických osob, zaměřené proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem v celé EU. Dle ATAD je nutné koordinovat reakce členských států při provádění výstupů 15 akčních plánů BEPS (OECD), za účelem zvýšení efektivity vnitřního trhu, jako celku, při boji proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem. Za tímto účelem je nezbytné stanovit společnou minimální úroveň ochrany vnitřního trhu ve specifických oblastech.⁷⁶

Dle ATAD je dále potřebné stanovit pravidla proti erozi základu daně na vnitřním trhu a přesouvání zisků mimo vnitřní trh. Za účelem dosažení tohoto cíle je nezbytné přijmout pravidla v následujících oblastech: omezení uznatelnosti úroků, zdanění při odchodu (exit tax), obecné pravidlo proti zneužívání, pravidla pro ovládané zahraniční společnosti a pravidla pro řešení hybridních nesouladů. Pokud by použití uvedených pravidel vedlo ke dvojímu zdanění, měli by daňoví poplatníci obdržet úlevu prostřednictvím odpočtu daně zaplacené v jiném členském státě, popřípadě ve třetí zemi. Účelem těchto pravidel není pouze boj proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, ale také zamezení vzniku dalších překážek trhu, jakým je dvojí zdanění.⁷⁷

K obecným pravidlům proti zneužívání ATAD uvádí, že daňové systémy členských států obsahují obecná pravidla proti zneužívání, určená k boji proti nekalým daňovým praktikám, které doposud neupravují jiná zvláštní ustanovení. Dle ATAD spočívá funkce obecných pravidel proti zneužívání v zaplnění mezer, čímž by neměla být dotčena použitelnost zvláštních pravidel proti zneužívání. V rámci EU by se měla obecná pravidla proti zneužívání uplatňovat na operace, které nejsou skutečné. V ostatních případech by měl mít daňový poplatník právo zvolit si pro své obchodní záležitosti tu nejefektivnější daňovou strukturu. Dále je důležité zajistit, aby se obecná pravidla proti zneužívání uplatňovala ve vnitrostátních situacích, v rámci EU i vůči třetím zemím jednotně tak, aby se oblast jejich působnosti a výsledky uplatňování ve vnitrostátních a přeshraničních situacích nelišily. V případech, kdy členské státy použijí obecná pravidla proti zneužívání, nemělo by jim být

⁷⁶ ATAD, bod 3.

⁷⁷ ATAD, bod 5.

bráněno v uplatňování sankcí. Při posuzování toho, zda by měla být určitá operace považována za operaci, která není skutečná, by členské státy měly vzít v úvahu všechny platné hospodářské důvody, včetně finančních činností.⁷⁸

Na výše uvedeném shrnutí východisek ATAD je zajímavá skutečnost, že v zásadě terminologicky používá několik druhů daňových praktik, jejichž výsledkem jsou nežádoucí daňové struktury. Konkrétně se jedná o použití slovních spojení agresivního daňového plánování, vyhýbání se daňovým povinnostem, nekalé daňové praktiky a pravidla proti zneužívání (omezující koncept zneužití práva). Opět se zde tedy setkáváme s terminologickou nevyhraněností a nejednotností v používání jednotlivých pojmů, na což bylo v rámci této disertační práce již několikrát upozorňováno. Tento fakt svědčí ve prospěch dílčího závěru, že jsou hranice mezi jednotlivými pojmy opravdu tenké a velice pravděpodobně často dochází k jejich prolínání, což jen umocňuje právní nejistotu.

V rámci ATAD se také setkáváme s konkrétním vymezením se vůči iniciativám OECD. Z pohledu historického vývoje byly jednotlivé iniciativy spíše v paralelním postavení, byť se mohly v určitých oblastech tematicky překrývat. Zjednodušeně lze pro představu uvést, že OECD se hluboce zabývala velkým tématem treaty shoppingu a v rámci EU bylo významně řešeno zneužití práva v daňové oblasti (zejména v oblasti daně z přidané hodnoty, dále jen „DPH“). S postupem let se však začaly iniciativy obou institucí přibližovat, až dosáhly v zásadě sjednocení. Toto je vysledovatelné i v textu této disertační práce, kdy z popisu a analýzy jednotlivých iniciativ vyplývá jejich sblížení, spočívající v používání stejné terminologie a řešení obdobných či stejných případů nežádoucích daňových struktur. K tomuto ATAD výslovně odkazuje a uvádí, že na úrovni EU je zdůrazněna potřeba nalezení společných, ale dostatečně flexibilních řešení, která budou v souladu se závěry OECD v oblasti BEPS. EU závěry akčních plánů BEPS plně akceptuje a podporuje účinné, urychlené a koordinované zavádění opatření namířených proti BEPS. Tato opatření by měla být přijímána na úrovni EU a preferovaným nástrojem, pro naplňování závěrů BEPS na úrovni EU, by v příslušných případech měly být unijní směrnice (s povinností implementace v členských státech). Pro řádné fungování trhu je nezbytné, aby členské státy splnily jako minimum své závazky v rámci akčních plánů BEPS. V obecné rovině je nezbytné, aby členské státy přijaly opatření odrazující od praktik vyhýbání se daňovým povinnostem a zajistily spravedlivé a účinné zdanění v EU. Na členské státy je apelováno, aby tato opatření byla přijata dostatečně jednotným a koordinovaným způsobem. S ohledem na to, že se pohybujeme na trhu vysoce

⁷⁸ ATAD, bod 11.

integrovaných ekonomik, existuje zde potřeba společných strategických přístupů a koordinovaných akcí pro lepší fungování vnitřního trhu a maximalizaci pozitivních účinků iniciativy proti BEPS. Pouze prostřednictvím společného rámce je možné zabránit fragmentaci trhu a ukončit tak stávající nesoulady a narušení trhu. Vnitrostátní prováděcí opatření, která sledují v celé EU jednotný účel, by v neposlední řadě měla poskytnout jistou míru právní jistoty daňovým poplatníkům spočívající v tom, že uvedená opatření budou v souladu s právem EU.⁷⁹

Bylo předvídatelné, že i ATAD bude nutné řádným způsobem implementovat do českého právního řádu. Transpozice ATAD je obsahem kapitoly 6.2, v podobě konkrétního případu implementace nástroje zaměřeného proti agresivnímu daňovému plánování do českého právního řádu (omezení daňové uznatelnosti úroků).

2.2.6 Směrnice DAC 6

Prostřednictvím směrnice Rady 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat (dále jen „DAC 6“) byla zavedena povinná oznamovací povinnost u přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním.

Cílem DAC 6 je bojovat proti agresivnímu daňovému plánování včasnou výměnou informací, díky které dostanou orgány členských států příležitost přijmout konkrétní opatření v případech, kdy na základě obdržených informací zaznamenají agresivní daňové praktiky.⁸⁰

Z pohledu definice pojmu agresivního daňového plánování je velmi důležitý následující text:

„Uspořádání agresivního daňového plánování se v průběhu let vyvíjela, jsou čím dál tím složitější a podléhají neustálým změnám a úpravám v reakci na obranná protioopatření daňových orgánů. Uváží-li se tato skutečnost, pak by spíše než vymezit pojem agresivního daňového plánování bylo účinnější usilovat o podchycení uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, sestavením seznamu rysů a prvků transakcí, které jasně naznačují, že dochází k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužívání daňového systému. Tyto náznaky jsou označovány jako „charakteristické znaky“.“⁸¹ To je vůbec poprvé, kdy se v oficiálním, a právně závazném dokumentu EU, nepřímou objevuje myšlenka, že hledání přesné definice, vymezení agresivního daňového plánování, pravděpodobně není tou

⁷⁹ ATAD, body 1 a 2.

⁸⁰ DAC 6, bod 3.

⁸¹ DAC 6, bod 9.

nejefektivnější a nejlepší cestou. Důvodem je skutečnost, že daňová uspořádání, tvořená daňovými poplatníky, se mění příliš rychle, jsou složitá, velice často je řídí velmi vzdělaní a chytrí lidé, kteří dokážou flexibilně reagovat na opatření daňových orgánů zaváděná ve snaze taková uspořádání omezit, nebo jim zabránit. Vývoj se proto odklonil směrem k sestavování seznamů charakteristických znaků, kterými se projevuje agresivní daňové plánování. DAC 6 však v tomto bodu výslovně uvádí, že se jedná o znaky, kterými se projevuje vyhýbaní se daňovým povinnostem a zneužití práva. Z takové formulace bychom opět mohli dovodit, že i EU, jakožto zákonodárce, vnímá agresivní daňové plánování jako určitou zastřešující kategorii, v jejímž rámci se nachází další specifické typy nežádoucích daňových praktik (v tomto případě vyhýbaní se daňovým povinnostem a zneužití práva).

Charakteristické znaky přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, jsou uvedeny v části II. v příloze k DAC 6.⁸² Některé charakteristické prvky jsou navíc ještě testovány testem hlavního přínosu, jehož prostřednictvím se ověřuje, zda hlavním, nebo jedním z hlavních přínosů, s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, je získání daňové výhody. Vzhledem k obecnému popisu jednotlivých charakteristických znaků jsou u každé skupiny uvedeny konkrétní znaky pouze heslovitě, což je pro účely této práce dostačující, neboť implementace DAC 6 do českého právního řádu je blíže rozebrána dále v textu této práce. Charakteristické znaky jsou tedy rozděleny do několika skupin:

- a) **Obecné** charakteristické znaky **spojené s testem** hlavního přínosu – závazek důvěrnosti daňového poplatníka, závislost odměny na výši daňové výhody, podmíněnost odměny získáním daňové výhody, standardizovaná dokumentace (krabicová struktura)⁸³;
- b) **Specifické** charakteristické znaky **spojené s testem** hlavního přínosu – vykonstruované kroky týkající se daňových ztrát, využívání různých kategorií příjmu s různou mírou zdanění, kruhové transakce vyznačující se vloženými subjekty bez funkcí, či transakcemi jež se vzájemně započítávají, nebo ruší;
- c) **Specifické** charakteristické znaky týkající se **přeshraničních transakcí** – absence rezidentství, absence zdanění, zapojení nespolupracující země ze seznamu OECD, využívání plného osvobození plateb, dvojí odpočty, dvojí nezdanění, převody aktiv s protiplněním ve formě aktiva v dotčené jurisdikci;

⁸² DAC 1, Příloha IV., ve znění všech novel.

⁸³ Vlastní přirovnání disertantky. V oblasti daní se používá termín „krabicový software“, který se vyznačuje tím, že je univerzálně použitelný, implementovatelný a plně funkční bez nutnosti dalšího vývoje. Zde je to obdobný případ, jen se jedná o tvorbu daňových struktur, které jsou téměř totožné a využívají stejnou dokumentaci a může je bez větších úprav využít větší počet daňových poplatníků.

- d) **Specifické** charakteristické znaky týkající se **automatické výměny informací a skutečného vlastnictví** – narušení oznamovací povinnosti, zneužití finančních účtů, převody účtů do zemí bez výměny informací, reklasifikování příjmů do kategorií mimo výměnu informací, převod nebo konverze účtu či aktiva mimo rámec výměny informací, uspořádání narušující postupy náležitě péče, uspořádání zahrnující netransparentní právní řetězec nebo řetězec skutečných majitelů, absence výkonu ekonomické činnosti, zaměstnanců, vybavení a aktiv, nemožnost identifikace skutečného majitele;
- e) **Specifické** charakteristické znaky týkající se **převodních cen** – jednostranné využití pravidel bezpečného přístavu, převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv, vnitroskupinový převod funkcí, rizik nebo aktiv.

DAC 6 zcela jistě představuje zajímavý nástroj vyžadující oznamování přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním. Implementace DAC 6 do českého právního řádu a analýza problematických oblastí je obsahem kapitoly 6.4.

2.2.7 Směrnice Pilíř 2

Směrnice Rady 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii (dále jen „**Pilíř 2**“) je posledním z pramenů agresivního daňového plánování, který bude zpracován v rámci této části disertační práce. Pilíř 2 je hoden pozornosti z mnoha důvodů. S ohledem na tuto práci se však jedná zejména o skutečnost, že se jedná o nástroj, který zcela jasně odkazuje na iniciativu BEPS 2.0 a představuje realizaci závazku EU k provedení opatření zde uvedených. Tento závazek je ostatně rekapitulován i v preambuli Pilíře 2, kde se výslovně uvádí, že EU (prostřednictvím Rady) výrazně podporuje reformu zavádějící globální minimální daň, a zavazuje se k rychlému provedení této reformy prostřednictvím práva EU.⁸⁴

Pilíř 2 je zhmotněním a realizací předchozích snah týkajících se efektivního zdanění společností. Představuje konkrétní nástroj nacházející se někde mezi CCCTB a BEFIT, který je založený na systému dvou vzájemně propojených pravidel. Jedná se o pravidlo zahrnutí příjmů a pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk. Prostřednictvím těchto pravidel má být zajištěna minimální úroveň zdanění, a to díky dodatečně vybírané dani, tzv. dorovnávací dani. Dorovnávací daň je relevantní v případech, kdy je efektivní daňová sazba nadnárodního podniku v dané jurisdikci nižší než 15 %, v takovém případě se daná jurisdikce považuje za jurisdikci s nízkým zdaněním. V rámci **pravidla pro zahrnutí příjmů** by měl mít mateřský

⁸⁴ Pilíř 2, bod 3.

subjekt nadnárodního podniku, který se nachází v členském státě EU, povinnost uplatňovat toto pravidlo na svůj podíl dorovnávací daně vztahující se k jakémukoli nízce zdaněnému subjektu skupiny, a to bez ohledu na to, zda se tento subjekt nachází v EU, nebo mimo ni. Vedle toho **pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk** by mělo fungovat jako pojistka k pravidlu pro zahrnutí příjmů. Toto pravidlo by mělo umožnit přerozdělení zbytkové částky dorovnávací daně v případech, kdy by mateřské subjekty nemohly vybrat celou částku dorovnávací daně týkající se nízce zdaněných subjektů na základě uplatnění pravidla pro zahrnutí příjmů.⁸⁵

Stejně tak jako u ostatních iniciativ, i u Pilíře 2 je hlavním cílem zabránit praktikám agresivního daňového plánování a vyhýbání se daňovým povinnostem. Implementace Pilíře 2 do národních právních řádů členských států však představuje, dle mého názoru, velký průlom. Pilíř 2 má, na rozdíl od ostatních iniciativ, opravdu obrovský potenciál. Pilíř 2 totiž nesleduje žádné konkrétní struktury daňového plánování, ani nesleduje žádné specifické transakce, nevyžaduje sběr velkého množství informací. Pilíř 2 vlastně donutí daňové poplatníky, aby si sami povinně spočítali hodnotu efektivní sazby daně svých skupinových entit v jednotlivých jurisdikcích a následně doplatili daň, která nedosahuje výše minimální sazby daně. Ve výsledku tedy mohou ztrácet význam různá přeshraniční uspořádání, minimálně v regionu EU. Navíc, uvážíme-li provázanost spolupráce OECD a EU, lze přepokládat, že se ještě zvýší tlak na spolupráci se třetími zeměmi, konkrétně na další omezování zneužívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění. Pilíř 2 sice na jedné straně opravdu může být prvním efektivním nástrojem v boji proti nežádoucím daňovým praktikám, ale na straně druhé přinese spoustu problémů, nejasností a cesta jeho realizace bude ještě složitá. Jak pro jednotlivé členské státy, tak i pro daňové poplatníky (např. zvýšení nákladů na spočítání efektivních sazeb daně za jednotlivé jurisdikce, terminologie těžko převeditelná do konkrétních výpočtů a účetnictví, složitost a nejasnost textu právních předpisů implementujících Pilíř 2 atd.).

S ohledem na významnost, a v předchozím odstavci nastíněné problematice body Pilíře 2, byla jeho implementace do českého právního řádu zařazena do kapitoly 6.5, která se blíže věnuje nejenom samotné implementaci,⁸⁶ ale zejména potenciálně problematickým oblastem aplikace.

⁸⁵ Tamtéž, bod 5.

⁸⁶ Lhůta stanovená členskými státy k provedení byla stanovena do 31. prosince 2023.

2.2.8 Shrnutí kapitoly 2.1 a 2.2

Všechny výše uvedené prameny v podobě iniciativ OECD a EU, vytvořených za účelem eliminace agresivního daňového plánování buď představují, nebo přímo předkládají členským státům k zavedení, konkrétní nástroje zaměřené na **omezování agresivního daňového plánování** (ATAD, Doporučení k agresivnímu daňovému plánování), **vyhýbání se daňovým povinnostem** (CBCR, Akční plán EU, Pilíř 2), a **škodlivá opatření v daňové oblasti** (Doporučení k minimálním standardům). Již na začátku této části disertační práce bylo avizováno, že používaná terminologie je nejednotná, a jednotlivé pojmy se v uvedených pramenech vzájemně prolínají. Analýza pramenů agresivního daňového plánování provedená v kapitolách 2.1 a 2.2 tento předpoklad potvrdila.

Sledujeme-li a vyhodnotíme-li totiž historický vývoj jednotlivých iniciativ, vidíme nejprve snahu postihnout konkrétní jednání, učinit z určitých nežádoucích daňových praktik jasně definované kategorie a tyto pak komplexně obsáhnout a nastavit účinné nástroje v boji proti nim. Tyto první iniciativy, velkorysé rozsahem a bohaté na ušlechtilé pojmy, přinesly sice kvalitní a aktuální nápady, ale jejich konkrétní proveditelnost vážla. Právě z tohoto důvodu bylo pravděpodobně upuštěno od hledání konkrétních struktur agresivního daňového plánování a snah o jeho definování. Snaha o konkrétní zakotvení termínů jednotlivých nežádoucích daňových praktik se z iniciativ zaměřených na agresivní daňové plánování (a vlastně všechny další související nežádoucí praktiky daňového plánování) v následujících letech vytratila, a rezidua různých typů nežádoucího daňového plánování zůstala pouze v preambulích a obecných proklamacích cílů iniciativ. Nové iniciativy přišly s konkrétními nástroji zaměřenými na ztížení, či eliminaci nežádoucích daňových struktur (zejména povinná výměna informací, povinné oznamování přeshraničních uspořádání, omezení uznatelnosti úroků, zavedení dorovnávacích daní, zdanění při odchodu a mnohá další).

Z původní aktivity hledání různých struktur nežádoucího daňového plánování, sestavování jednotlivých znaků struktur agresivního daňového plánování (viz modelové struktury agresivního daňového plánování, jež jsou obsahem třetí části této disertační práce) se iniciativa přesunula k mohutnému sběru a výměně informací, snaze vybudovat nástroje, které daňovým poplatníkům buď znemožní, nebo velmi ztíží, provedení nežádoucích struktur daňového plánování. Nově jsou již zaváděny nástroje, které vlastně ani ty samotné struktury v rámci členských států EU neřeší a cílí až na výsledek, finální zdanění. V tomto ohledu se dorovnávací daň z Pilíře 2, a v budoucnu možná i BEFIT, jeví jako velmi, na první pohled, jasný a efektivní nástroj s velkým potenciálem. Na pohled druhý bude situace samozřejmě

komplikovanější, neboť se bude bez sporu nutné vypořádat s řadou problémů, které přinesou nejasné výklady právních předpisů, jejichž prostřednictvím byly tyto nástroje implementovány do národních právních řádů členských států.

Nelze samozřejmě pominout, že výše uvedené závěry jsou prozatím založené na analýze primárních pramenů, v podobě konkrétních iniciativ OECD a EU, zaměřených na boj proti agresivnímu daňovému plánování. Za účelem provedení komplexní analýzy je však nezbytné podrobit detailnějšímu zkoumání i rozhodovací praxi soudů a analyzovat, zda již učiněné dílčí závěry obstojí i po dokončení kompletní analýzy pramenů agresivního daňového plánování.

2.3 Rozhodovací a jiná činnost SDEU

V rámci přípravné fáze zpracování disertační práce provedla disertantka relativně rozsáhlou vyhledávací činnost v oblasti rozhodovací praxe soudů týkající se agresivního daňového plánování. Očekávání na začátku výzkumné části bylo takové, že zcela jistě musí existovat řada rozhodnutí zabývajících se agresivním daňovým plánováním. Tento předpoklad byl založen na skutečnosti, že agresivní daňové plánování je pojem používaný v rámci mezinárodních iniciativ zaměřených na omezování nežádoucího daňového plánování pomalu stejně intenzivně, jako zneužití práva. Rovněž agresivní daňové plánování nebylo, stejně jako zneužití práva, právně definováno. Zneužití práva však svou definici získalo v judikatuře, byly identifikovány a definovány konstrukční prvky zneužití práva. Nejprve zejména v oblasti DPH a následně i v oblasti přímých daních. Disertantka proto předpokládala, že u agresivního daňového plánování by mohla být situace obdobná. V následujících bodech jsou rozebrány všechny relevantní nálezy z vyhledávací činnosti.

2.3.1 Rozsudek SDEU ve věci C-694/20 (Ordre van Vlaamse Balies)

Předmětem rozsudku SDEU ve věci C-694/20, ze dne 8. prosince 2022, je žádost o rozhodnutí předběžné otázky týkající se povinnosti zprostředkovatele přeshraničního uspořádání (v tomto případě advokáta) takové přeshraniční oznámení oznámit v souladu s povinnostmi stanovenými v DAC 6.

Argumentace agresivním daňovým plánováním je zde uvedena výhradně v souvislosti s vysvětlením účelu DAC 6, kterým je oznamování přeshraničních daňových uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním. SDEU v bodu 44 uvádí, že mezi cíle obecného zájmu, které jsou uznávané EU, patří boj proti agresivnímu daňovému plánování a předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem.⁸⁷ Ve stejném rozsahu, tedy pouze

⁸⁷ Rozsudek SDEU ze dne 8. prosince 2022, ve věci C-694/20, bod 44.

formou odkazu na boj EU s agresivním daňovým plánováním, je agresivní daňové plánování zmíněno např. v bodech 27 a 52 rozsudku SDEU ze dne 20. ledna 2021, ve věci C-484/19, a v bodu 75 rozsudku SDEU ze dne 25. ledna 2023, ve věci T-163/21.⁸⁸

2.3.2 Stanovisko GA Juliane Kokott ve věci C-75/18

Stanovisko generálního advokáta (dále jen „GA“) Juliane Kokott ve věci C-75/18, přednesené dne 13. června 2019, se vztahuje k předběžné otázce položené SDEU týkající se zejména posouzení toho, zda zdanění příjmu podniku podle jeho obratu je již daní z obratu, nebo přímou daní z příjmu, a zda progresivní sazba daně u ekonomicky silnějších podniků nepředstavuje nepřímou diskriminaci a protiprávní podporu ve prospěch jiných podniků.⁸⁹

Argumentace agresivním daňovým plánováním se objevuje výhradně v bodech 101 a 123, přičemž je využita u posouzení první uvedené otázky, týkající se zdanění příjmu podniku podle jeho obratu. GA se odkazuje na akční plány BEPS a uvádí, že zdanění podle obratu ponechává menší prostor pro optimalizační modely nadnárodních společností a dále poukazuje na odůvodnění návrhu na zavedení daně z digitálních služeb, které zavedení této daně odůvodňuje mimo jiné tím, že velké společnosti mají příležitost zapojit se do agresivního daňového plánování.⁹⁰ Navíc obrat může mít mnohem lepší vypovídací hodnotu, ve vztahu k finanční výkonnosti podniku, než zisk. Na rozdíl od zisku je totiž obrat mnohem menší měrou manipulovatelný. Dle GA tedy může být obrat účinným prostředkem, jak předcházet agresivnímu daňovému plánování.⁹¹

2.3.3 Stanovisko GA Nicholase Emilioua ve věci C-623/22

Stanovisko GA Nicholase Emilioua ve věci C-623/22, přednesené dne 29. února 2024, se vztahuje k několika předběžným otázkám položeným SDEU, týkajícím se DAC 6, konkrétně zákonnosti povinného poskytování informací zprostředkovateli a daňovými poplatníky, ve spojení s automatickou výměnou informací mezi daňovými orgány členských států. Některé otázky se týkají konkrétních ustanovení DAC 6, jiné jsou obecnější (např. týkající se zásahu do soukromého života jednotlivců, kteří jsou povinni podávat informace).⁹²

Argumentace agresivním daňovým plánováním se v celém textu dokumentu objevuje opakovaně. Obdobně jako v bodu 2.3.2 výše, i zde se jedná zejména o pasáže textu opodstatňující zavedení DAC 6 a nezbytnost boje proti agresivnímu daňovému plánování.

⁸⁸ Případně dále také bod 66 Stanoviska GA Manuela Campos Sánchez-Bordony ve věci C-28/17 ze dne 21. února 2018.

⁸⁹ Stanovisko GA Juliane Kokott ve věci C-75/18 přednesené dne 13. června 2019, body 1-4.

⁹⁰ Tamtéž, bod 101.

⁹¹ Tamtéž, bod 123.

⁹² Stanovisko GA Nicholase Emilioua ve věci C-623/22 přednesené dne 29. února 2024, body 1-4.

Nad rámec těchto obecných odkazů je zajímavá poznámka, že u struktur agresivního daňového plánování nelze přehlížet skutečnost, že se obvykle jedná o složité a nákladné nástroje, které navrhuji a řídí specializovaní odborníci,⁹³ a vyjádření příklonu k postupu zákonodárce (EU), který se místo snahy o definici agresivního daňového plánování zaměřil na vymezení jeho charakteristických znaků, které mohou být vyhodnoceny jako potenciální znaky agresivního daňového plánování.⁹⁴

2.3.4 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-171/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-171/23, doručená dne 20. března 2023, byla SDEU předložena chorvatským správním soudem. Obsahem žádosti je otázka daňové povinnosti / nároku na odpočet DPH v případech, kdy skutečnosti případu naznačují, že došlo ke spáchání podvodu na DPH.⁹⁵

Argumentace agresivním daňovým plánováním se objevuje pouze na jednom místě, a to v popisu skutkových okolností případu, kdy na základě provedené speciální daňové kontroly zaměřené na DPH bylo konstatováno, že jediným důvodem vytvoření společnosti bylo agresivní daňové plánování, s cílem vyhnout se povinnosti platit DPH.⁹⁶ Dále je v textu pracováno s termínem daňový podvod na DPH a agresivní daňové plánování již zmíněno není.⁹⁷

Z pohledu zaměření této disertační práce zde nenacházíme žádné poznatky konkretizující agresivní daňové plánování, ale jedna zajímavá skutečnost se zde objevuje. Pojem agresivního daňového plánování je zde použitý jako obecný, zastřešující pojem, přičemž je situace dále kvalifikována jako daňový podvod, což je pojem právně definovaný a ve vztahu k agresivnímu daňovému plánování speciální. Způsob použití by tedy mohl podporovat dílčí závěr týkající se povahy agresivního daňového plánování, jakožto obecného zastřešujícího pojmu.

2.3.5 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-432/23

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-432/23, doručená dne 12. července 2023, byla SDEU předložena lucemburským Nejvyšším správním soudem. Obsahem žádosti jsou opět otázky související s DAC 6 a oznamovací povinností advokátů. V daném případě

⁹³ Tamtéž, 118.

⁹⁴ Tamtéž, body 85-92

⁹⁵ SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. *Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce - Věc C-171/23*. Soudní dvůr Evropské unie [online]. [cit. 2024-05-23]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=7EC9C815824AB365100EE380ADFB1873?text=&docid=273443&pageIndex=0&doclang=CS&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=12676821>

⁹⁶ Tamtéž, bod 3.

⁹⁷ Tamtéž, např. body 17 a 18.

byla advokátní kanceláři udělena pokuta za to, že odmítla vydat celý spis týkající se klienta, kterého prověřoval tamní správce daně. Žádost na vydání spisu, resp. vyjmenovaných informací, byla opravdu velice obsáhlá a v jejím rámci bylo požadováno (i) vydání veškeré komunikace mezi klientem a advokátní kanceláři za specifikované období, (ii) poskytnutí veškerých informací vztahujících se k nabytí obchodních podílů.⁹⁸

V rámci předběžné otázky se opět řeší limity advokátní mlčenlivosti ve vztahu k oznamovací povinnosti zprostředkovatelů u přeshraničních uspořádání, která mohou být potenciálně agresivním daňovým plánováním.

Předkládaná žádost sice nepřináší žádné nové poznatky ve vztahu k definici agresivního daňového plánování, poukazuje ale na zajímavý fakt, že advokátní mlčenlivost a DAC 6 je velké téma a v jednotlivých členských státech vznikají výkladové spory o to, jaké jsou limity advokátní mlčenlivosti. Tento poznatek je dále rozveden v příslušné části této disertační práce zabývající se implementací mezinárodních iniciativ do českého právního řádu, konkrétně implementací DAC 6.

2.3.6 Shrnutí kapitoly 2.3

Hypotéza stanovená disertantkou na začátku vyhledávací činnosti v judikatuře SDEU se v průběhu realizace vyhledávací části nepotvrdila. Rozsudků SDEU obsahujících agresivní daňové plánování je velmi málo a ty, které existují, tento pojem využívají v podobě odkazu na iniciativy OECD a EU v boji proti nežádoucím daňovým praktikám, případně jako zastřešující pojem těchto praktik. Za tímto účelem byl původní vyhledávací dotaz (rozsudky) rozšířen a do analýzy byly zahrnuty i další dokumenty v rámci činnosti SDEU, tedy konkrétně stanoviska GA a žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách.

Po zpracování všech relevantních výsledků vyhledávání je nutno dojít k závěru, že v rozhodnutích, ani v žádných jiných dokumentech SDEU, není meritorně rozhodnuto o agresivním daňovém plánování. Všechny případy použití pojmu agresivního daňového plánování byly pouze ve formě odkazu na příslušené iniciativy OECD a EU. Jeden zajímavý poznatek související s iniciativami proti agresivnímu daňovému plánování je však ten, že se objevuje řada žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce související s limity advokátní mlčenlivosti ve vztahu k oznamovací povinnosti u přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním (DAC 6).

⁹⁸ SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. *Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora - Věc C-432/23*. Soudní dvůr Evropské unie [online]. [cit. 2024-05-23]. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=054CD155854E7C2A3B1B158AD8C68FF1?text=&docid=277147&pageIndex=0&doclang=CS&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2064247>

2.4 Rozhodovací činnost NSS a soudů nižšího stupně

V předchozí kapitole byly vyhodnoceny výsledky vyhledávací činnosti v rozhodnutích a jiných dokumentech SDEU. Původní rozsah vyhledávání se vztahoval pouze na rozsudky týkající se merita věci, s ohledem na výsledek vyhledávání byl však rozsah rozšířen na další typy dokumentů SDEU (stanoviska GA a žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách). V případě vyhledávací činnosti v rozhodnutích NSS bylo vycházeno ze stejných původních předpokladů a situace byla obdobná, jako v případě SDEU. Z tohoto důvodu bylo nezbytné rozšířit vyhledávání o rozhodnutí soudů nižšího stupně. Navzdory rozšíření vyhledávacích parametrů jsou výsledky velmi skromné. V jednotlivých bodech níže jsou uvedeny všechny relevantní výsledky, které obsahují pojem agresivního daňového plánování.

2.4.1 Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 292/2017-37 (kontinentální šelf)

V rozsudku NSS ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, se soud zabýval sporem mezi daňovým subjektem a správcem daně spočívajícím v posouzení aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Spojeným královstvím. Konkrétně se spor týkal zdanění příjmů pracovníka na plošině nacházející se na kontinentálním šelfu a výkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Toto rozhodnutí bude dále rozebráno v kapitole zabývající se modelovými strukturami agresivního daňového plánování a to konkrétně ve vztahu k treaty shoppingu. Z tohoto důvodu zde nejsou popsány další skutkové okolnosti případu.

Co se týče argumentace agresivním daňovým plánováním, v celém textu rozsudku je tento pojem použit pouze jednou, a to formou odkazu na Doporučení k agresivnímu daňovému plánování. Soud dále odkazuje na iniciativu OECD a EU v oblasti nežádoucího zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění, konkrétně v podobě dvojího nezdanění. Další posouzení problematiky prostřednictvím podrobného rozboru bohužel, dle konstatování NSS, přesahuje nezbytné odůvodnění rozsudku, a proto mu již dále není věnována pozornost.⁹⁹ Zajímavá je snad ještě závěrečná poznámka NSS o sbližujících se iniciativách OECD a EU ve vztahu ke změnám mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.

2.4.2 Rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 Af 33/2020-81 (investiční pobídky)

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. ledna 2024, č. j. 30 Af 33/2020-81,¹⁰⁰ se zabývá sporem mezi správcem daně a daňovým subjektem ohledně uplatněného nároku na

⁹⁹ Rozsudek NSS ze dne 9. srpna 2018 č. j. 1 Afs 292/2017-37, bod 53.

¹⁰⁰ Srov. totožné rozhodnutí v samostatné věci Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. prosince 2021 č. j. 30 Af 33/2020 – 62.

slevu z titulu investičních pobídek. Správce daně uplatněný nárok na slevu daňovému subjektu snížil, neboť dle jeho názoru nebyly splněny zákonné podmínky, spočívající v uplatnění odpisů hmotného majetku v nejvyšší možné míře.

Argumentace agresivním daňovým plánováním se v textu rozsudku objevuje pouze jednou a to v argumentaci žalobce (daňového subjektu), který uvádí:

*„Zvýšeným odpisem nedochází ke zkrácení doby odpisování, ale pouze k jinému rozložení výše částky uplatňovaných odpisů. Účelem sporného ustanovení je zajistit, aby nedocházelo k **agresivní daňové optimalizaci** v režimu investičních pobídek tím, že by poplatník záměrně posouval uplatnění daňových výdajů (snižoval daňové základy) až za období uplatňování slevy. Proto také zákon zakazuje přerušování odpisování v tomto období.“¹⁰¹*

Žalobce zde pracuje s termínem agresivní daňové optimalizace (plánování), aniž by ho, ke škodě této práce, dále rozvedl. Ani krajský soud na tento pojem v rozsudku žádným způsobem nereagoval. O motivaci žalobce použít pojem agresivního daňového plánování lze pouze spekulovat, ale zřejmě ho bylo použito jako zastřešujícího termínu, neboť jednání spočívající v cíleném odkladu daňových odpisů hmotného majetku, za účelem získání slevy z titulu investiční pobídky, by mohlo být kvalifikováno jako různé typy jednání (podvod, obcházení zákona apod.).

2.4.3 Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 37/2018-60 (odpočet DPH)

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2021, č. j. 9 Af 37/2018-60, se týká sporu daňového subjektu a správce daně v oblasti nároku na odpočet DPH. Dle správce daně daňový subjekt neprokázal přijetí zdanitelných plnění, z nichž je možno uplatnit nárok na odpočet DPH.

Obdobně jako v případě výše, i zde je pojem agresivního daňového plánování použit v argumentaci žalobce (daňového subjektu), který uvádí:

„Žalobkyně dodržuje české zákony a nepoužívá agresivní daňové plánování (dlouhodobě platí daň z příjmů okolo 10 mil. Kč), proto očekává dodržování českých zákonů též od finančních orgánů a profesionalitu při správě daní.“

Bohužel, tento rozsudek tuto práci nikam neposouvá, ani samotné použití agresivního daňového plánování v argumentaci žalobce nepovažuji za příliš vhodné, neboť placení daně z příjmů v určité výši obecně nevylučuje realizaci agresivního daňového plánování.

¹⁰¹ Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. ledna 2024, č. j. 30 Af 33/2020-81, bod 4.

2.4.4 Shrnutí kapitoly 2.4

Již v úvodu této kapitoly byla konstatována skromnost výsledků vyhledávací činnosti v rozhodnutích NSS a soudů nižšího stupně. Po analýze vyhledaných rozhodnutí je nutno dojít k závěru, že judikatura NSS, ani soudů nižšího stupně, nikdy meritorně neřešila pojem agresivního daňového plánování. S pojmem agresivního daňového plánování je v judikatuře pracováno pouze ve formě odkazů na iniciativy OECD a EU proti nežádoucímu daňovému plánování. V rámci argumentace je tento pojem využíván stranami řízení, toliko v podobě zastřešujícího pojmu pro nežádoucí daňové plánování.

S ohledem na výsledky analýzy provedené v rámci této kapitoly je třeba klást tím větší důležitost na třetí a čtvrtou část disertační práce. Část třetí obsahuje analýzu modelových struktur agresivního daňového plánování. Čtvrtá část se pak zabývá důkazním břemenem daňového subjektu a jeho limity. Jestliže se totiž nacházíme v situaci, kdy doposud absentují meritorní rozhodnutí o agresivním daňovém plánování, je třeba zaměřit se na analýzu posledních oblastí, které by mohly přinést určité závěry k pojmu agresivního daňového plánování a jeho limitům. Těmito oblastmi analýzy jsou modelové struktury agresivního daňového plánování a proces dokazování v rámci daňového řízení, zejména důkazní břemeno nesené daňovým subjektem a jeho limity. Pro srovnání, zneužití práva se historicky nacházelo v obdobném postavení, bez legální definice a vymezení. Až s prvním soudním rozhodnutím, navazující judikaturou a zakotvením obecných a speciálních pravidel proti zneužívání do právních řádu byl vytvořen koncept zneužití práva.

3 Modelové příklady struktur (agresivního) daňového plánování

Úvodem této části je důležité uvést, že vzhledem k neurčitosti pojmu agresivního daňového plánování je velmi obtížné vybrat specifické typy struktur, které by byly dostatečně reprezentativní a měly by vypovídací hodnotu za celou množinu struktur, jež mohou být výsledkem agresivního daňového plánování. Ostatně nalezení specifických a definičních prvků je i samotným cílem této práce. OECD v rámci svého boje proti agresivnímu daňovému plánování ustanovila speciální expertní skupinu, která se touto problematikou zabývá (tzv. ATP Expert Group). V rámci této skupiny byla vytvořena speciální databáze, která v současné době obsahuje přes 400 schémat daňového plánování, včetně sekce věnované hybridním nesouladům. Součástí databáze jsou informace týkající se daňového ošetření těchto schémat v různých zemích. OECD má tedy k dispozici poměrně rozsáhlou databázi a porovnání daňového posouzení dané struktury v jednotlivých státech. Přístup do databáze je určen výhradně vládám jednotlivých členských států OECD za účelem sdílení aktuálních informací týkajících se agresivního daňového plánování a trendů v této oblasti. Sdílené informace pomáhají jednotlivým státům pochopit techniky daňového plánování, detekovat je a rychle adaptovat jejich strategie rizikového řízení, případně přijmout a aplikovat vhodnou legislativu. Na základě analýzy OECD bylo díky této databázi zabráněno daňovým únikům v rozsahu 1,5 miliardy eur a to zejména prostřednictvím včasné identifikace dříve neznámých struktur agresivního daňového plánování.¹⁰² Větší detail ke strukturám využívajícím výhody z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je obsažen v kapitole 3.1.

Materiály EU uvádí sedm typických uspořádání, které mohou být výsledkem agresivního daňového plánování (úvěrové struktury částečně lokalizované v daňových rájích, hybridní úvěrové struktury, struktury s hybridními entitami, bezúročné úvěrové struktury, struktury využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví, dvoustupňové struktury duševního vlastnictví, struktury zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů).¹⁰³
¹⁰⁴ ¹⁰⁵ Tato kategorizace je v rámci pracovních dokumentů EU již několik let ustálená, a vybrané struktury jsou dále rozpracovávány a zkoumány v rámci jednotlivých členských států EU. Na tomto místě se sluší pouze stručně představit jednotlivé typové struktury agresivního

¹⁰² Co-operation and exchange of information on ATP [online].[cit. 2024-04-29]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm>

¹⁰³ Offshore loan ATP structure, Hybrid loan ATP structure, Hybrid entity ATP structure, Interest free-loan structure, Patent box ATP structure, Two-tiered IP ATP structure, ATP structure based on IP and cost-contribution agreements.

¹⁰⁴ MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. *Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report*. 2016, roč. 61 - 2015.

¹⁰⁵ LORETZ, Simon; SELLNER, Richard; BRANDL, Bianca; ARACHI, Giampaolo; BUCCI, Valeria et al. *Aggressive tax planning indicators: final report*. 2018, roč. 71 - 2017.

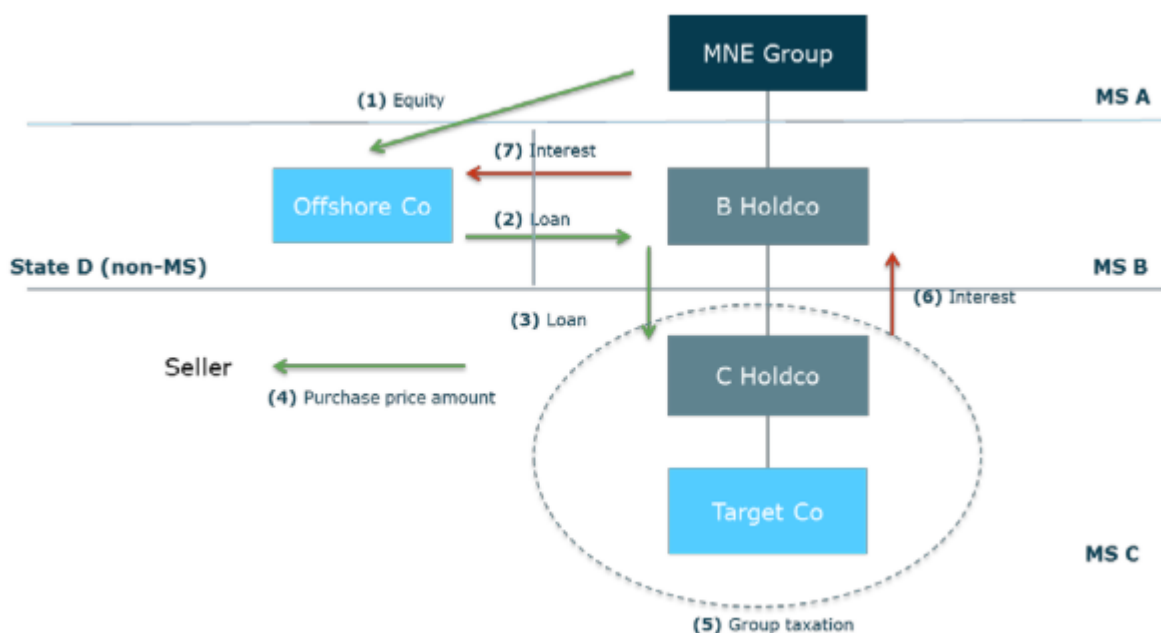
daňového plánování. Větší detail k vybraným strukturám agresivního daňového plánování je pak obsahem samostatných kapitol v rámci této části disertační práce.

Úvěrová struktura částečně lokalizovaná v daňových rájích – Struktura s dluhem alokovaným v daňovém ráji je jednou ze základních plánovacích struktur a je založená na tom, že úroky z úvěru jsou považovány za daňově uznatelný náklad na straně dlužníka, a příjemce je od daně osvobozený, a to z titulu toho, že se příjemce nachází v daňovém ráji. Rys agresivního daňového plánování je zde tedy daný daňovým osvobozením příjmu entity alokované v daňovém ráji (absencí srážkové daně při výplatě úroku z členského státu) v kombinaci s daňovým režimem nákladových úroků z úvěru v členském státě EU.¹⁰⁶ Obrázek níže popisuje v detailu celou strukturu včetně kontextu. Cílem struktury je dosáhnout daňové úlevy pro uměle vytvořené interní náklady na financování, které nereflektují žádné externí náklady na financování. Tohoto cíle je dosaženo mezinárodní skupinou podniků prostřednictvím navýšení kapitálu v daňově osvobozené společnosti, nacházející se v daňovém ráji, která následně poskytne vnitroskupinový úvěr jiné společnosti ze stejné skupiny, nacházející se v členském státě, za příslušný úrok (kroky 1, 2, 7 níže). Další kroky ve struktuře dále řetězí vnitroskupinový dluh poskytnutý mezi skupinovými společnostmi nacházejícími se ve dvou členských státech (krok 3), vyplácení úroků (6), a akvizici nové společnosti (kroky 4 a 5). Výsledkem je dosažení skupinového zdanění, jehož prostřednictvím dosáhne kupující společnost uplatnění nákladových úroků z úvěru vůči zdanitelným příjmům cílové společnosti (krok 5).¹⁰⁷

¹⁰⁶ MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. *Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report*. 2016, roč. 61 – 2015, s. 25.

¹⁰⁷ Tamtéž, s. 26.

Obrázek č. 1 - Úvěrová struktura částečně lokalizovaná v daňovém ráji



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 27.

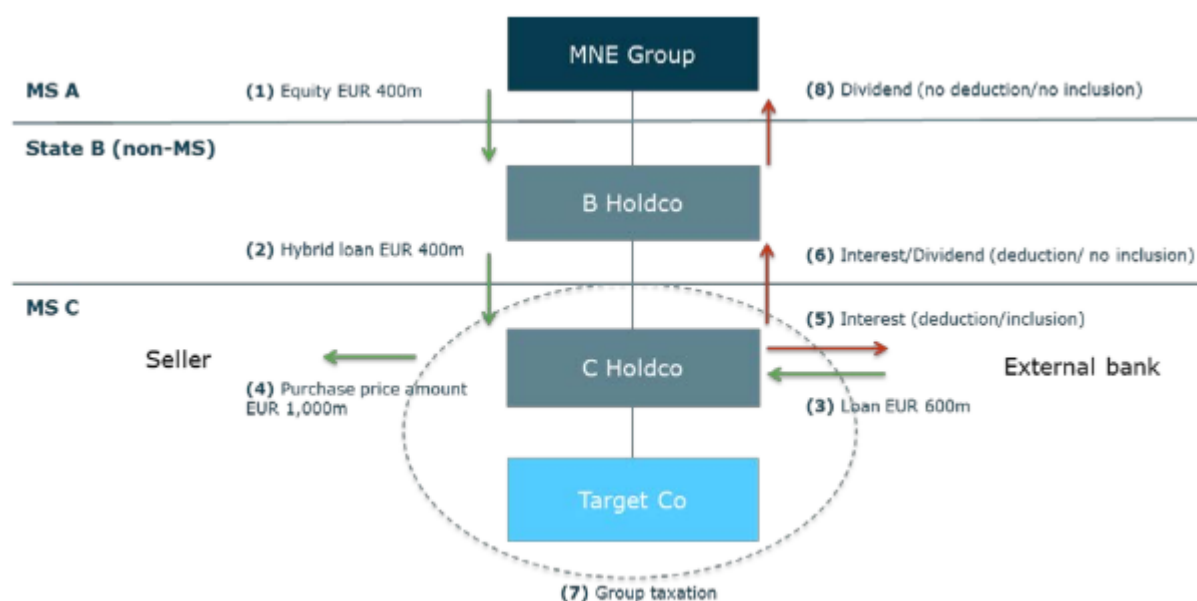
Hybridní úvěrové struktury – Hybridní úvěrová struktura je velice podobná první jmenované struktuře. Rozdíl je v tom, že struktura čerpá z hybridních nesouladů v kvalifikaci finančního instrumentu. Kombinuje v sobě uplatnění daňově uznatelného úroku v jednom členském státě a nezahrnutí v druhém členském státě, například v podobě osvobození dividendy (na základě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech). Tato struktura rovněž funguje i v případě zapojení třetí země.¹⁰⁸ Rys agresivního daňového plánování je zde daný existencí hybridního nesouladu v kvalifikaci finančního instrumentu (v různých jurisdikcích může být tentýž finanční nástroj považovaný za úvěr nebo vklad do kapitálu) a umělou povahou hybridního úvěru.¹⁰⁹ Celou strukturu lze lépe ilustrovat na obrázku níže. Struktura je zaštitěna akvizicí společnosti v jiném členském státě. Za účelem akvizice nové společnosti je navýšen kapitál ve společnosti nacházející se v nečlenském státě, přičemž z navýšeného kapitálu plyne dividendy (krok 1 a 8). Společnost v nečlenském státě poskytne úvěr další společnosti, tentokrát v členském státě a za to jí plyne související úrok (krok 2 a 6).

¹⁰⁸ Tamtéž, s. 29-30.

¹⁰⁹ Hybridní úvěr je poměrně moderní finanční nástroj, který je relativně variabilní. Standardně je poskytován za určitým účelem, např. na akvizici společnosti, jako je to v tomto konkrétním případě. Hybridní úvěr může mít v prvotní fázi akvizice povahu tzv. nadřazeného (seniorního úvěru) a úrok tedy může být nastavený na nižší hodnotu, neboť reflektuje lepší postavení úvěru vůči úvěrům ostatních věřitelů a případné zajištění pohledávky věřitele. V další fázi realizace akvizice může do celé transakce vstoupit bankovní úvěr a v ten moment se hybridní úvěr stává podřízeným úvěrem a ztrácí svou výhodnější pozici, což je reflektováno vyšším úrokem.

V tento moment vstupuje do struktury externí bankovní úvěr, za který přísluší bance sjednaný úrok (krok 3 a 5). Společnost přijímající oba úvěry dokončí akvizici s cílovou společností a uhradí kupní cenu z půjčených finančních prostředků (krok 4). Vzhledem k tomu, že kupující společnost bývá zpravidla pouhou holdingovou společností bez další ekonomické činnosti zajišťující zdanitelný příjem, potřebuje najít způsob jak využít nákladové úroky plynoucí z úvěrového financování proti dostatečným příjmům. Toho lze dosáhnout společným zdaněním s kupovanou společností, která zpravidla mívá zaběhnutou obchodní činnost a generuje dostatečný zdanitelný příjem (krok 7).¹¹⁰

Obrázek č. 2 - Hybridní úvěrová struktura



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 32.

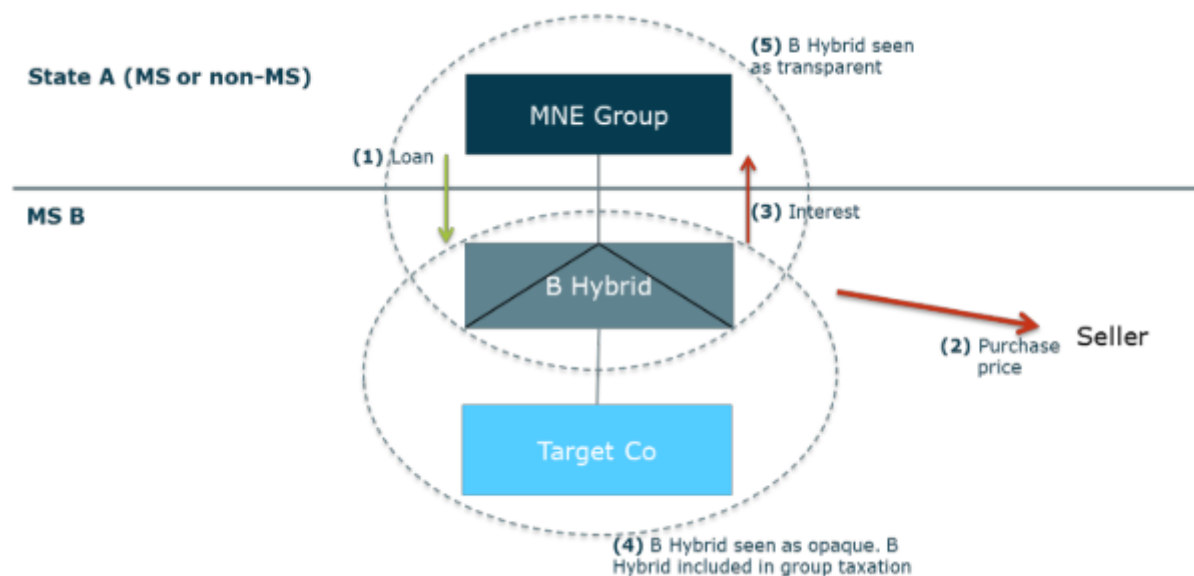
Struktury s hybridními entitami – Struktura s hybridními entitami využívá nesoulady v posouzení hybridních entit a spoléhá na alokaci úrokových nákladů na entitu, která je považována za zdanitelnou ve státě svého založení, a která je přitom považována za transparentní entitu¹¹¹ pro daňové účely ve státě svých účastníků. Právě takový nesoulad je důvodem k přisouzení přízviska hybridní. Tato struktura agresivního daňového plánování

¹¹⁰ Tamtéž, s. 32-33.

¹¹¹ K pojmu transparentní entita v českém daňovém prostředí viz Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, ve kterém se uvádí: „Jedná se podle případu většinou o entity označované anglicky jako Partnership (Limited Partnership, General Partnership, Ordinary Partnership apod.), Trust - většinou v anglosaských jurisdikcích, ale i třeba v Polsku (spólka jawna, spółka komandytowa), Nizozemí, Norsku, Finsku, Dánsku a Lucembursku. Jde samozřejmě i o slovenské v.o.s. a k.s. Dále pak jde o entity označované jako KG, OHG, OEG, KEG, GesnBR, GbR, atypische (unechte) stille Gesellschaft, apod. – v Rakousku, Německu, Švýcarsku atd. V případě např. SRN a Rakouska je třeba dále brát do úvahy právní institut tzv. Treuhandu, což není entita sama o sobě, nicméně smluvní vztah, kdy nominální příjemce příjmu není jeho skutečným vlastníkem.“

benefituje z hybridního nesouladu spočívajícího v kvalifikaci entity, jejímž výsledkem je daňová uznatelnost úrokového nákladu v jednom členském státě a nezahrnutí platby v jiném členském státě.¹¹² Celou strukturu blíže popisuje obrázek níže. Skupina založí hybridní entitu v jiném členském státě a poskytne ji vnitroskupinový úvěr za příslušný úrok (krok 1 a 3). Z pohledu členského státu zakládající entity je nově založená společnost považována za transparentní společnost pro daňové účely (krok 5). Hybridní entita využije 100 % finančních prostředků z úvěru na úhradu kupní ceny za nakupovanou společnost (krok 2). Ve členském státě svého založení je hybridní entita považována za zdanitelnou a uplatní si úroky z úvěru jako daňově uznatelné. Vzhledem k tomu, že má hybridní entita pouze holdingovou povahu a nevykonává žádnou činnost generující zdanitelný příjem, opět využije nakupovanou společnost, a její zdanitelné příjmy, k uplatnění úrokových nákladů prostřednictvím společného zdanění s kupovanou společností (krok 4).¹¹³

Obrázek č. 3 - Struktura s hybridní entitou



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 36.

Bezúročné úverové struktury – Bezúročná úverová struktura čerpá výhody ze skutečnosti, že některé členské státy neupravují zdanitelný příjem společnosti, která poskytuje bezúročnou půjčku spřízněné společnosti v jiném členském státě. Tento druhý členský stát přitom umožňuje domnělé úrokové náklady považovat za daňově účinné. Účelem struktury je zajistit provozní společnosti v jiném členském státě dostatečné finanční prostředky, ať již za účelem

¹¹² Tamtéž, s. 34-35.

¹¹³ Tamtéž, s. 35.

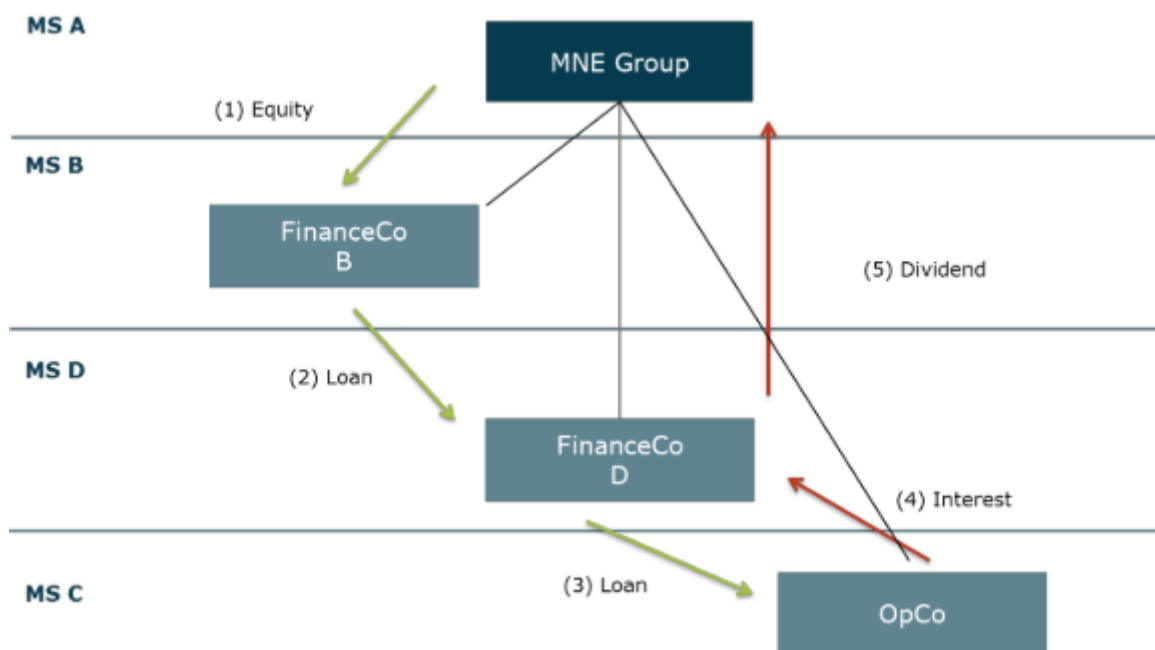
akvizice, nebo z provozních důvodů. Cílem struktury je získat daňové zvýhodnění pro interní uměle vytvořené finanční náklady, které nereflektují žádné externí finanční náklady skupiny entit. Tohoto cíle je dosaženo prostřednictvím bezúročného úvěru, u kterého je umožněn daňový odpočet domnělých úroků na jedné straně, a absence příslušného zdanitelného příjmu na druhé straně.¹¹⁴ Celou strukturu lze lépe ilustrovat na obrázku níže. Mezinárodní skupina založí 100% vlastněné společnosti ve dvou různých členských státech (krok 1). První dceřiná společnost poskytne bezúročný úvěr druhé dceřiné společnosti. Z důvodu absence pravidel převodních cen, nebo z jiných obdobných důvodů, je možné ve členském státě příjemce úvěru považovat domnělé úroky za daňově účinné, aniž by došlo k příslušné korekci zdanitelného příjmu u společnosti poskytující úvěr (krok 2). Společnost přijímající bezúročný úvěr následně poskytne další vnitroskupinový úvěr, tentokrát s příslušným úrokem, a v souladu s pravidly tržního odstupu (krok 3 a 4). Společnost přijímající úrok jej sice kvalifikuje jako zdanitelný příjem, ale současně oproti tomuto zdanitelnému příjmu započítá domnělé úroky z bezúročného úvěru, který načerpala od své sesterské společnosti. Tyto přijaté úroky následně vyplatí mateřské společnosti jako podíl na zisku, přičemž zpravidla bude i tato dividenda osvobozena od daně, a ani se na ni nebude vztahovat žádná srážková daň (krok 5).^{115 116}

¹¹⁴ Tamtéž, s. 38.

¹¹⁵ Tamtéž, s. 39-40.

¹¹⁶ Osvobození je zpravidla aplikováno na základě tzv. Participation Exemption režimu, který se týká osvobození držitele podílu při výplatách podílu na zisku nebo zisku z prodeje podílu. Osvobození od srážkové daně je pak aplikováno buď na základě příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo na základě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (v podobě implementované do domácí právní úpravy).

Obrázek č. 4 – Bezúročná úvěrová struktura



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 39.

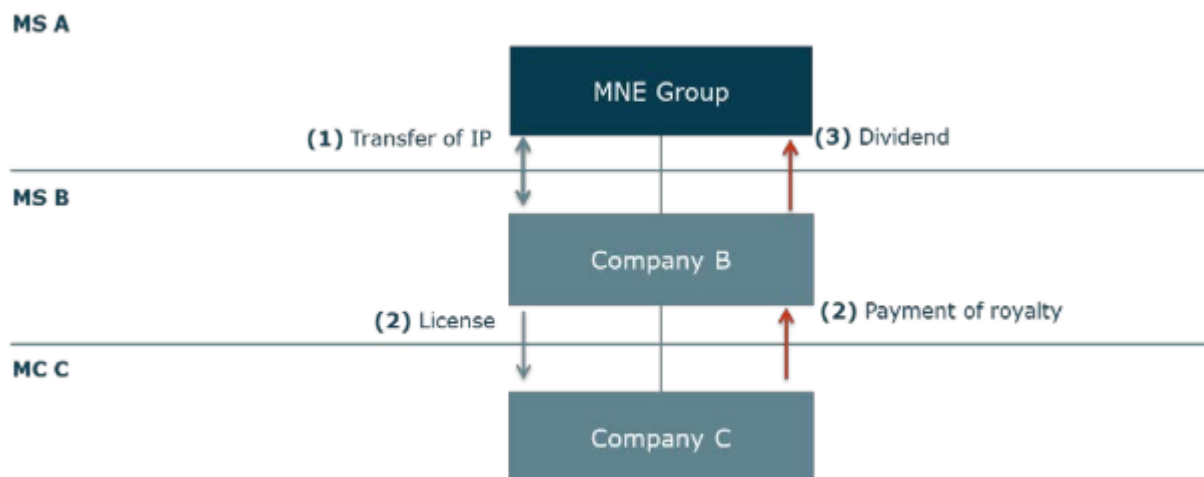
Struktury využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví – V originále je tato struktura nazývána jako IP/Patent box structure.¹¹⁷ Struktura je založená na využívání práv duševního vlastnictví v rámci mezinárodní skupiny podniků, výhodném daňovém režimu tzv. IP/patent boxů a daňové uznatelnosti plateb licenčních poplatků na jedné straně, a absence srážkové daně při výplatě licenčního poplatku na druhé straně. IP/patent box představuje výhodnější daňový režim příjmu plynoucího v souvislosti s duševním vlastnictvím. Účelem struktury je alokovat duševní vlastnictví v zemi, v níž je implementován výhodnější daňový režim na příjmy plynoucí z duševního vlastnictví.¹¹⁸ Kompletní strukturu lépe ilustruje obrázek níže. Mezinárodní skupina založí 100% vlastněnou dceřinou společnost v jiném členském státě a převede na ní stěžejní předměty duševního vlastnictví (krok 1 a 2). Dceřiná společnost následně uzavře licenční smlouvu k předmětům duševního vlastnictví, za níž je jí vyplácen příslušný licenční poplatek. Vzhledem k tomu, že je společnost vlastnící předměty duševního vlastnictví alokována v zemi s implementovaným IP/patent boxem, spadá příjem plynoucí z předmětů duševního vlastnictví (licenční poplatek) pod nižší, nebo dokonce žádnou, sazbu daně z příjmů (závisí na podmínkách každého členského státu). Platba licenčního poplatku představuje pro platící společnost daňově uznatelný výdaj a zpravidla se

¹¹⁷ Jistě stojí za zmínku databáze OECD s přehledem všech IP/patent box režimů, dostupná zde: https://qdd.oecd.org/data/IP_Regimes

¹¹⁸ Tamtéž, s. 41.

zde neaplikuje žádná srážková daň při výplatě.¹¹⁹ Následuje výplata podílu na zisku mateřské společnosti, přičemž na základě Participation Exemption režimu nebude zpravidla podléhat žádné srážkové dani (krok 3).¹²⁰ Hlubší analýza této struktury je pak obsahem kapitoly 3.3.

Obrázek č. 5 – Struktura využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 41.

Dvoustupňové struktury duševního vlastnictví – Dvoustupňová struktura duševního vlastnictví je jakousi variací na předchozí strukturu s tím rozdílem, že je vícestupňová, a využívá nesouladu v pravidlech týkajících se daňového rezidenství společností založených v členských státech. Tyto nesoulady umožňují skupině benefitovat z daňově uznatelných nákladů na licenční poplatky a současně z nezahrnutého příjmu z licenčních poplatků. Rozdíl oproti předchozí struktuře rovněž spočívá v alokaci předmětu duševního vlastnictví do společnosti, která je sice založena ve členském státě, ale pro daňové účely je rezidentem mimo tento členský stát, a ve státě své rezidence je osvobozená od daně.¹²¹ Mechanismus struktury je lépe popsán v obrázku níže. Mezinárodní skupina podniků založí společnost v jiném členském státě a převede do ní relevantní předměty duševního vlastnictví. Nově založená dceřiná společnost je však pro daňové účely rezidentem v jiném, nečlenském, státě a nepodléhá zde dani z příjmů (krok 1). Následuje řetězení sublicenčních smluv přes společnosti, které figurují pouze jako holdingové společnosti a nenesou téměř žádné funkce a rizika. Na základě sublicenčních smluv jsou vypláceny licenční poplatky, které se následně

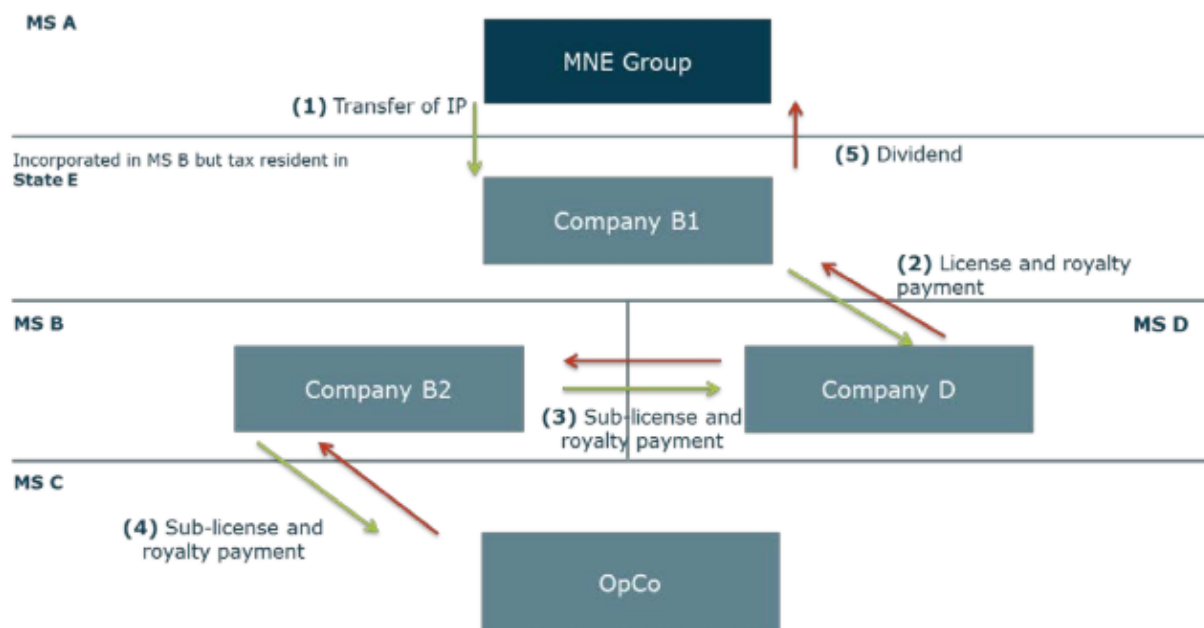
¹¹⁹ Osvobození od srážkové daně je v rámci členských států aplikováno na základě směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.

¹²⁰ Tamtéž, s. 42.

¹²¹ Tamtéž, s. 43.

kumulují ve společnosti držící předměty duševního vlastnictví (jež je daňovým rezidentem ve státě, kde nepodléhá dani z příjmů) (krok 2, 3 a 4). Kumulované zisky jsou následně vyplaceny mateřské společnosti jako podíl na zisku, který opět zpravidla nebude podléhat srážkové dani.¹²²

Obrázek č. 6 – Dvoustupňová struktura duševního vlastnictví



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 44.

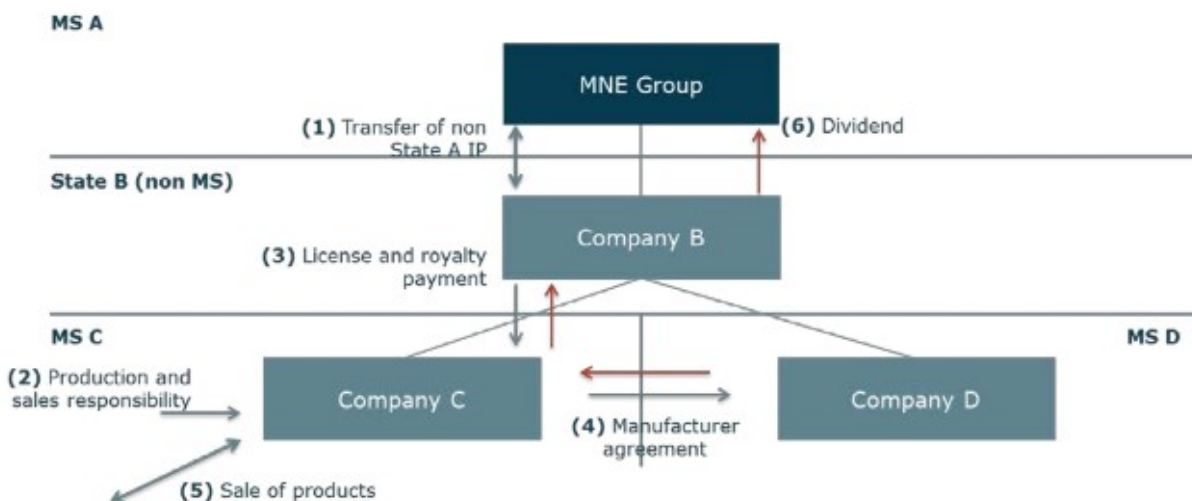
Struktury zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů – Poslední struktura, z uvedeného výčtu modelových struktur agresivního daňového plánování, je struktura zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů (tzv. cost sharing nebo cost-contribution agreement). Tato struktura předpokládá, že mezinárodní skupina podniků převede svou výrobní činnost a související nehmotný majetek na nově založené společnosti ve skupině. Cílem celé struktury je dosáhnout minimálního zdanění z pohledu celoskupinového příjmu. Tohoto cíle je dosaženo zejména prostřednictvím výplaty licenčních poplatků do společnosti, v níž nepodléhají zdanění.¹²³ Celý kontext je lépe pochopitelný z obrázku níže. Mezinárodní skupina podniků založí dceřinou společnost v nečlenském státě, daňovém ráji a převede na dceřinou společnost odpovědnost za výrobu a prodej zboží, včetně, pro tyto aktivity nezbytných, předmětů nehmotného majetku. Aktivity výzkumu a vývoje nadále zůstávají na mateřské entitě. Převod je proveden na základě cost-sharing nebo cost-

¹²² Tamtéž, s. 44-45.

¹²³ Tamtéž, s. 47.

contribution smlouvy (krok 1). Společnost alokovaná v nečlenském státě založí dvě samostatné společnosti v dalších členských státech, přičemž s jednou společností uzavře licenční smlouvu a převede na ni veškerou zodpovědnost za výrobu a prodej produktů. Na základě licenční smlouvy pak tato společnost inkasuje licenční poplatek (krok 2, 3, a 5). Společnost odpovědná za výrobu a prodej si smluvním ujednáním zaváže svou sesterskou společnost jako smluvního výrobce, který se nachází v členském státě např. s levnější pracovní silou (krok 4). Kumulované příjmy ve společnosti v nečlenském státě jsou pak distribuovány mateřské společnosti v podobě podílu na zisku (opět bez uplatnění srážkové daně – viz text výše u ostatních struktur).¹²⁴

Obrázek č. 7 – Struktura zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů



Zdroj: MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 – 2015, s. 48.

Výše uvedený výčet struktur agresivního daňového plánování nelze považovat za taxativní. Také je třeba podotknout, že struktury, které naplňují vybrané charakteristické znaky a z formálního hlediska představují, nebo by mohly představovat, některou z výše kategorizovaných struktur agresivního daňového plánování, nelze bez dalšího klasifikovat jako uspořádání, které je výsledkem agresivního daňového plánování. Každé jednotlivé uspořádání je vždy třeba individuálně analyzovat, zjistit všechny relevantní skutečnosti a informace a tyto ve vzájemné souvislosti posoudit.

Zmíněné iniciativy na úrovni OECD a EU sice napomáhají utvářet určitou představu o agresivním daňovém plánování, ale s ohledem na jejich právní nezávaznost a

¹²⁴ Tamtéž, s. 47-48.

nevymahatelnost, nemají v aplikační praxi dostatečnou právní sílu, a je velmi těžké je argumentačně využít (např. v rámci daňových kontrol, nebo soudního řízení). Slouží jako jakási vodítka pro rozhodující soudy a v budoucnu by (snad) mohly tvořit základ pro zákonnou úpravu agresivního daňového plánování. Pro prohloubení analýzy je tedy nezbytné vyhledat a analyzovat prameny v podobě rozhodnutí kompetentních soudů, jejichž rozhodovací praxe by mohla položit základy pro vytvoření obsahu a limitů pojmu agresivního daňového plánování. Disertantka provedla poměrně rozsáhlou vyhledávací činnost v oblasti rozhodnutí SDEU a NSS (v některých případech i soudů nižšího stupně) a k jednotlivým modelovým strukturám agresivního daňového plánování, které jsou rozebrány v samostatných kapitolách níže, uvádí konkrétní případy soudních rozhodnutí, v nichž jsou tyto struktury řešeny. Nutno však podotknout, že tak bylo učiněno pouze u těch struktur, kde měla vyhledávací činnost pozitivní výsledek.

3.1 Využívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění (treaty shopping)

Úvodem se v této kapitole sluší alespoň rámcově představit termín a problematiku mezinárodního dvojího zdanění. Mezinárodním dvojitým zdaněním se rozumí současné zdanění téhož příjmu nebo majetku u téhož subjektu daně, ve dvou nebo i více státech. Výsledkem dvojího zdanění je nadměrná daňová zátěž, která představuje nežádoucí faktor ovlivňující rozvoj mezinárodních obchodních vztahů, politických a kulturních styků. Mezinárodní dvojitý zdanění je výsledkem kolize daňových předpisů dvou nebo více států. Kolize může být způsobena například tím, že tatáž osoba splňuje podmínky osobní daňové příslušnosti v obou nebo více státech. Jiným příkladem vzniku kolize může být konflikt osobní a věcné daňové příslušnosti. K vyloučení nežádoucího efektu dvojího zdanění může být využita řada nástrojů, ať již na úrovni národní nebo mezinárodní. Takovým nástrojem může být například odstranění dvojí osobní daňové příslušnosti, alokace zdaňovacích práv mezi dotčenými státy, různé formy daňových úlev a osvobození a samozřejmě jednotlivé metody¹²⁵ zamezení dvojího zdanění.¹²⁶

Zneužívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, treaty-shopping, byl rámcově představen v bodu 2.1.1, zabývající se akčními plány BEPS, zaměřenými na omezení struktur agresivního daňového plánování (v tomto případě akčním plánem BEPS č. 6). Treaty shopping byl a je jedním z velkých témat OECD v oblasti agresivního daňového plánování. Z tohoto důvodu byl vybrán k hlubší analýze.

¹²⁵ Metodami se rozumí metoda zápočtu, vynětí a jejich různé varianty.

¹²⁶ KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 163.

V této kapitole je pozornost věnována jednak jednotlivým nástrojům, které by dle OECD měly být jednotlivými členskými státy implementovány za účelem omezení agresivního daňového plánování v podobě treaty shoppingu, a v návaznosti na to zajímavým soudním rozhodnutím k problematice treaty shoppingu. Všechny nástroje směřující k omezení treaty shoppingu ctí stejná základní pravidla. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění nejsou určeny k tomu, aby docházelo k dvojímu nezdanění a příjmy mají být primárně zdaněny tam, kde je vykonávána ekonomická činnost a vytvářena hodnota.

Treaty shopping a pochyby o řádném využívání smluv o zamezení dvojího zdanění, v souladu s jejich smyslem a účelem, nejsou žádnou velkou novinkou. Formulace a obsah úmluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti příjmu a kapitálu se staly významným tématem již na začátku 20. let 20. století. V této době to byla Společnost národů,¹²⁷ která usilovala o vytvoření jednotné praxe, legislativy a zejména nástroje, který by byl natolik flexibilní, aby se dal přizpůsobit různým podmínkám. Tyto snahy vyústily v podobě modelových bilaterálních smluv, které se staly základem budoucí Modelové smlouvy OECD.¹²⁸ Již v roce 1963 a následně v roce 1977 byly představeny první texty Modelové smlouvy OECD,¹²⁹ včetně konceptu skutečného vlastníka dividend, úroků a licenčních poplatků. Integrace skutečného vlastníka k jednotlivým typům příjmů a vysvětlení termínu platit/vyplatit vyřešila jednoduché treaty shoppingové situace, kdy je příjem vyplácený prostředníkovi, který je rezidentem smluvního státu a který se nepovažuje za vlastníka tohoto příjmu pro daňové účely (jako například agent nebo pověřená osoba). Obecně platí, že veškeré nástroje navrhované ze strany OECD směřující k řádnému používání smluv o zamezení dvojího zdanění, v souladu s jejich smyslem a účelem, jsou automaticky implementovány do Modelové smlouvy OECD.

Modelová smlouva OECD, originále Model Tax Convention on Income and Capital, představuje vzor bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění a obsahuje jednotlivá ustanovení, která by měla být vyjednávána a uzavírána mezi jednotlivými státy. Primárním účelem Modelové smlouvy OECD je odstraňovat daňové bariéry objevující se u přeshraničního obchodu a investic, a eliminovat nežádoucí efekt v podobě dvojího zdanění

¹²⁷ Společnost národů vznikla v roce 20. ledna 1920 jako organizace mezinárodní spolupráce, založená z iniciativy vítězných mocností po 1. světové válce. Viz Britannica [online]. [cit. 2024-05-13]. Dostupné z: <https://www.britannica.com/topic/League-of-Nations>

¹²⁸ BERNAL, Marie-Louise H. Model Income Tax Treaties. A comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), United Nations (1980), and United States. International journal of legal information. 1984, roč. 12, č. 3-4, s. 177-178.

¹²⁹ VAN RAAD, Kees. 1963 And 1977 OECD Model Income Tax Treaties And Commentaries, 2d Ed // Review. Canadian Tax Journal. 1990, roč. 38, č. 6, s. 1549.

nebo na druhé straně daňových úniků, či vyhýbání se daňovým povinnostem.¹³⁰ Plnohodnotná verze Modelové smlouvy OECD byla publikována 19. října 1992 a navázala na předchozí publikace z let 1963 a 1977.¹³¹ Od okamžiku této publikace proběhla řada aktualizací, které vždy reflektovaly aktivitu OECD v boji proti treaty shoppingu.¹³²

Mezi základní dva nástroje, obsažené v Modelové smlouvě OECD, směřující k ochraně a řádnému využívání smluv o zamezení dvojího zdanění je pravidlo omezení benefitů (výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění) a pravidlo obsahující test hlavního účelu.

Limitation on benefits (LOB) – Pravidlo omezení výhod je speciálním pravidlem proti zneužívání,¹³³ jehož cílem je zajistit, aby pro dosažení určité výhody, vyplývající ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, byly splněny podmínky na straně společností usilujících o takovou výhodu. Obecně jsou tyto podmínky založeny na právní povaze dané společnosti, jejím vlastnictví a aktivitách vykonávaných touto společností. Účelem těchto podmínek je zajistit dostatečně silné pouto mezi společnostmi a jejím státem daňové rezidence.¹³⁴ Pravidlo LOB je vymezeno v § 1 až 7 článku 29 Modelové smlouvy OECD.

Principal purposes test (PPT) – Test hlavního účelu je pravidlo navazující na LOB. V případech, kdy není aplikace LOB dostatečná a nepokrývá specifické případy, nastupuje aplikace PPT, které představuje více obecné pravidlo proti zneužívání. PPT vymezuje situace, kdy je odmítnuto přiznání výhod ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud je dle PPT hlavním účelem transakce, nebo uspořádání, získání výhod vyplývajících ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je poskytnutí těchto výhod odmítnuto, pokud není prokázáno, že přiznání těchto výhod je v souladu s předmětem a účelem příslušných ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění.¹³⁵ Pravidlo PPT je vymezeno v § 9 článku 29 Modelové smlouvy OECD.

Členské státy OECD se, v rámci zabezpečení alespoň minimální úrovně ochrany před treaty shoppingem, zavázaly k zajištění tzv. **minimálního standardu**. Tento závazek vyžaduje, aby jednotlivé členské státy zahrnuly do svých smluv o zamezení dvojího zdanění

¹³⁰ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD [online]. [cit. 2024-05-13]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

¹³¹ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD [online]. [cit. 2024-05-13]. Dostupné z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en

¹³² Dle informací dostupných na internetových stránkách OECD byly aktualizované verze Modelové smlouvy OECD publikovány v letech 1998, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2014 a 2017.

¹³³ Speciální pravidla proti zneužívání jsou označena jako tzv. SAAR (Special Anti-Avoidance Rule).

¹³⁴ OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. s. 9.

¹³⁵ Tamtéž, s. 9.

explicitní vyjádření, že hlavním smyslem a účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je eliminovat dvojí zdanění, a to bez vytvoření příležitostí pro nezdanění nebo minimalizaci zdanění prostřednictvím daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem (zejména prostřednictvím treaty shoppingu). Možností zajištění minimálního standardu je několik: (i) kombinovaný přístup zahrnující LOB a PPT (kombinace konkrétního a obecnějšího nástroje), (ii) pravidlo PPT použité samostatně, nebo (iii) pouze LOB pravidlo, ale podporované mechanismem, který by ošetřil finanční uspořádání, se kterými se v aktuálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění ještě nepočítá.¹³⁶

3.1.1 Treaty shopping v judikatuře SDEU a NSS

Rozsudek SDEU ve spojených věcech C 115/16, C 118/16, C 119/16 a C 299/16

Rozsudek SDEU ze dne 26. února 2019, ve spojených věcech C 115/16, C 118/16, C 119/16 a C 299/16 (Luxembourg 1 a další), se týká rozhodnutí o předběžných otázkách týkajících se pojmu skutečného vlastníka a práva členského státu odeprít společnosti status skutečného vlastníka úroků, a tím i nárok na čerpání daňových výhod. Stěžejní otázka, kterou SDEU v daném případě řešil, je (mimo jinými) otázka skutečného vlastníka a zneužití práva. Řetězec společností realizoval vyplácení dividend a úroků, přičemž se některé z těchto společností domáhaly osvobození na základě směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a směrnice o úrocích a licenčních poplatcích. Národní správce daně přiznání nároku odmítl s tím, že žádající společnosti nelze považovat za skutečné vlastníky příjmů.

SDEU se zabýval pojmem skutečného vlastníka, a v tomto ohledu se (mimo jiné) výslovně odkázal na znění a výklad Modelové smlouvy OECD.¹³⁷ Dle SDEU se za skutečného vlastníka považuje entita, která má skutečný prospěch z úroků, které jí byly vyplaceny. Společnost se považuje za skutečného vlastníka úroků a licenčních poplatků pouze za podmínky, že je přijímá pro sebe a nikoliv pro nikoho jiného, jako například zprostředkovatel, zmocněnec nebo pověřený správce.¹³⁸ Rozhodnutí SDEU představuje důležitý precedens pro všechny členské státy,¹³⁹ neboť je v něm soudem aplikováno obecné pravidlo proti zneužívání a stanovuje se povinnost členskému státu odmítnout daňovou výhodu poplatníkovi, jestliže se předmětných výhod domáhá podvodným nebo zneužívajícím

¹³⁶ Tamtéž, s. 10.

¹³⁷ Rozsudek SDEU ze dne 26. února 2019, ve spojených věcech C 115/16, C 118/16, C 119/16 a C 299/16, bod 90.

¹³⁸ Tamtéž, bod 88.

¹³⁹ Ke skutečnému vlastníkovi viz např. rozsudek NSS ze dne 10. dubna 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-48; nebo rozsudek NSS ze dne 21. února 2024, č. j. 4 Afs 63/2022-48.

způsobem. Konečné posouzení, zda byly naplněny znaky podvodu nebo zneužití práva, je pak na členském státu.

„Obecná zásada unijního práva, podle níž se právní subjekty nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat unijních právních norem, musí být vykládána v tom smyslu, že v případě podvodného nebo zneužívajícího jednání mají vnitrostátní orgány a soudy povinnost odepřít daňovému poplatníkovi nárok na osvobození od veškerých daní z úroků.“ K tomuto SDEU ještě v bodu 119 rozsudku dále uvádí, že *„zneužívající nebo podvodná jednání nemohou zakládat nárok stanovený unijním právním řádem, odmítnutí přiznat výhodu podle směrnice, v daném případě směrnice 2003/49, tedy neznamená, že je dotyčnému jednotlivci uložena povinnost na základě této směrnice, ale je pouhým důsledkem zjištění, že objektivní podmínky pro přiznání požadované výhody, které jsou v souvislosti s tímto nárokem stanoveny uvedenou směrnicí, jsou ve skutečnosti splněny toliko formálně.“*

Pro účely této disertační práce je rovněž důležitý poznatek, že ačkoliv je treaty shopping uvedený jako modelová struktura agresivního daňového plánování, ve zkoumaném soudním rozhodnutí je konzistentně argumentováno zneužitím práva. Toto rozhodnutí SDEU opět svědčí spíše ve prospěch dílčího závěru učiněného v předchozích částech disertační práce, že agresivní daňové plánování je v zásadě nutno používat výhradně jako zastřešující pojem, pod nějž je subsumovatelné zneužití práva (v tomto případě).

Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 292/2017-37 (práce vykonávaná na kontinentálním šelfu)

Rozsudek NSS ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, byl již zmiňovaný v souvislosti s používáním termínu agresivního daňového plánování v předchozí části disertační práce. Nyní je však třeba jej rozebrat z pohledu treaty shoppingu.

Soud se zabýval sporem mezi daňovým subjektem a správcem daně spočívajícím v posouzení aplikace smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Spojeným královstvím. Konkrétně se spor týkal zdanění příjmů pracovníka na plošině nacházející se na kontinentálním šelfu a výkladu čl. 3 odst. 1 písm. a) předmětné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (vymezení Spojeného království)¹⁴⁰ a čl. 22 odst. 2 (metoda zamezení dvojího zdanění).¹⁴¹ Správce daně byl toho názoru, že správce daně Spojeného

¹⁴⁰ (a) výraz "Spojené království" označuje Velkou Británii a Severní Irsko včetně každé oblasti vně výsostných vod Spojeného království, která v souladu s mezinárodním právem byla nebo v budoucnu bude podle zákonů Spojeného království, týkajících se kontinentálního šelfu, označena jako území, na němž mohou být vykonávána práva Spojeného království, týkající se mořského dna a podloží a jejich přírodních zdrojů;

¹⁴¹ (a) jestliže osoba, která je rezidentem v Československu pobírá příjmy a zisky z majetku, které mohou být podle ustanovení této smlouvy zdaněny ve Spojeném království, vyjme Československo s výhradou ustanovení uvedených pod písmenem (b) tohoto odstavce, tyto příjmy nebo zisky z majetku ze zdanění, může však při výpočtu částky daně z ostatních příjmů a zisků z majetku této osobou použít sazbu daně, která by byla použita, kdyby vyjmuté příjmy nebo zisky z majetku nebyly takto vyjmuty;

království nebyl oprávněn zdanit příjem pracovníka na ropné plošině, neboť daňový subjekt neprokázal, že se plošina nacházela na kontinentálním šelfu, tedy v místech, kde má Spojené království svou jurisdikci. A pokud by i Spojené království danou jurisdikci mělo, stejně předmětný příjem nezdani, neboť daňový subjekt označilo v dokumentech kódem NT (no tax). Z toho český správce daně dovodil, že Spojené království nevyužilo možnost zdanit příjem pracovníka ropné plošiny a je tedy dána pravomoc českému správci daně předmětný příjem zdanit. NSS však tento názor správce daně nesdílel.¹⁴²

*„Ke dvojímu nezdanění může dojít za různých okolností, přičemž v některých případech se může jednat o zcela legitimní a zamýšlený důsledek. Může k němu dojít, jak již bylo výše naznačeno, v situaci, kdy se uplatní metoda vynětí a současně stát, jenž je oprávněn ke zdanění, své právo nevykoná. Obdobně k němu může dojít, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění přiznává právo zdanit výlučně jednomu státu (k uplatnění některé z metod pro zamezení dvojího zdanění tak nedochází) a tento stát své právo nevykoná. K dvojímu nezdanění může dojít také tehdy, pokud smluvní státy kvalifikují typ příjmu odlišně a podřadí jej pod odlišné články smlouvy, které ve své kombinaci vedou k výsledku, že právo ke zdanění nepřísluší ani jednomu ze smluvních států, nebo tehdy, pokud státy nahlížejí na určitou entitu odlišně z toho hlediska, zda je podle jejich práva daňovým subjektem. **V některých případech tak dvoji nezdanění může být nežádoucím důsledkem nebo i případně snahou o daňový únik, zatímco v jiných bude zamýšleným důsledkem rozhodnutí vnitrostátního zákonodárce.**“¹⁴³*

Jestliže se tedy správce daně Spojeného království rozhodl daný příjem nezdanit, má na to plné právo a nezakládá to pravomoc českého správce daně daný příjem zdaňovat. V daném konkrétním případě se tedy nemůže jednat o treaty shopping a ze skutečnosti, že zahraniční správce daně nevyužije svou pravomoc, nelze dovozovat, že se daňový subjekt dopouští zneužívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

3.2 Struktura dluhového financování (debt push-down)

Debt push-down je z výběru struktur agresivního daňového plánování pravděpodobně jednou z nejklaštějších struktur. V oblasti fúzí a akvizic jsou velmi běžné transakce, kde speciálně založená entita (tzv. special purpose vehicle, dále jen „SPV“) koupí podíl v cílové společnosti. Na SPV je za tímto účelem alokovaný akviziční úvěr, který je po akvizici cílové společnosti konsolidován se zdanitelným příjmem společnosti. Akviziční úvěr může být

¹⁴² V rámci tohoto rozsudku je komentována výhradně část týkající se funkce smluv o zamezení dvojího zdanění a treaty shoppingu. Část týkající se vymezení kontinentálního šelfu je mimo předmět této disertační práce a nemá vliv na prezentovaný závěr.

¹⁴³ Rozsudek NSS ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, bod 52.

poskytnutý interně, prostřednictvím vnitroskupinového úvěru, případně externě, prostřednictvím bankovního financování (existuje i možnost kombinovaného financování). Možností dosažení konsolidace úvěru a souvisejících nákladů se zdanitelným ziskem cílové společnosti je několik. Jednou z možností je například využití skupinového zdanění (v některých státech existuje možnost vytvoření skupiny pro daňové účely), nebo fúze SPV a cílové společnosti. V případě fúze SPV a cílové společnosti se může jednat o tzv. upstream merger – fúzi směrem nahoru, kdy nástupnická společnost je SPV, nebo o tzv. downstream merger – fúzi směrem dolů, kdy nástupnickou společností je cílová společnost. Důvod je jednoduchý, úroky z úvěru jsou zpravidla daňově uznatelným nákladem.¹⁴⁴ Samozřejmě za předpokladu, že taková daňová uznatelnost není limitována například testem nízké kapitalizace nebo testem nadměrných výpůjčních výdajů. SPV však nevykonává žádnou ekonomickou činnost, bylo založeno za jediným účelem, a tím je akvizice cílové společnosti. Nemá tedy dostatečnou bázi zdanitelných příjmů, vůči kterým by byly úroky z akvizičního úvěru uplatnitelné. Z tohoto důvodu je potřeba propojit náklady SPV se zdanitelnými příjmy cílové společnosti, ať již čistě prostřednictvím daňově-ekonomického nástroje (daňová skupina) nebo právním propojením obou společností (fúze).

Popularita debt push-down struktury u daňových poplatníků spočívá obecně v tom, že úroky z úvěru bývají daňově uznatelným nákladem, ale výplata podílu na zisku nikoliv (případně až po splnění podmínek stanovených pro osvobození). Negativním projevem takové struktury může být předlužení cílové společnosti, nadměrné snížení jejích zdanitelných příjmů, případně i vykázání ztráty.

Samozřejmě kombinace této struktury mohou být velice pestré, může se jednat o variace s různým počtem entit, úvěrových linek, kombinací vnitroskupinového a externího financování, atd. V závislosti na okolnostech a všech relevantních skutečnostech se může jednat o zcela legální konstrukt, nemusí se vždy nutně jednat o agresivní daňové plánování. Z tohoto důvodu je příhodnější zaměřit se na konkrétní judikaturu a provést analýzu této modelové struktury agresivního daňového plánování na konkrétních případech daňového plánování.

¹⁴⁴ BOULOGNE, G.F. Debt Push-Downs in Times of BEPS Action 4 and the ATAD. Intertax. 2019, roč. 47, č. 5, s. 444, odstavec 1.

3.2.1 Debt push-down v judikatuře NSS a soudů nižšího stupně

Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 57/2015-120 (CTP)

Rozsudek NSS ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120, byl první ze série rozhodnutí týkajících se společností ze skupiny CTP.¹⁴⁵ Jedná se o velmi populární sadu rozsudků, které byly probírány i neodbornou veřejností. V konkrétním případě byla konstrukce debt push-down struktury relativně komplikovaná, proto byla v rámci této analýzy pro přehlednost zjednodušena, ale se zachováním všech důležitých kroků a skutečností.

Skupina CTP (sídlicí v České republice, Nizozemsku a Lucembursku), prováděla velkou vnitroskupinovou restrukturalizaci v jejímž rámci proběhl nákup obchodních podílů ve společnostech skupiny CTP. V rámci restrukturalizace poskytla společnost CTP Property Lux úvěr společnosti CTP Property za účelem financování nákupu obchodních podílů ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta (akviziční úvěr). Společnosti mající obchodní podíly ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta nepřímo ovládaly společnost CTP Property Lux. V rámci mezinárodní spolupráce českého a nizozemského správce daně, a na základě získaných informací, český správce daně uzavřel, že takto provedená restrukturalizace skupiny CTP měla pouze jediný cíl, a tím je daňová optimalizace, provedená takovým způsobem, aby se výsledný efekt eliminace daňové povinnosti projevil na území České republiky.

Krajský soud při posouzení výše uvedené restrukturalizace došel k závěru, že restrukturalizace provedená tímto způsobem naplňuje koncept zneužití práva. Formálně sice byly naplněny zákonné podmínky pro získání daňové výhody, ale jediným smyslem celé restrukturalizace bylo umělé vytvoření podmínek pro uplatnění daňově uznatelných úroků z úvěru. Do okamžiku provedení restrukturalizace byla CTP Property ziskovou společností, přičemž po provedení restrukturalizace se dostala do neúměrně vysoké ztráty. Důvodem bylo úvěrové zatížení od společnosti CTP Property Lux, která ji poskytla akviziční úvěr na nákup obchodních podílů ve společnostech CTP Alpha a CTP Beta. Soud došel k závěru, že stejného ekonomického výsledku, tedy získání majetku společnosti CTP Alpha a CTP Beta, by bylo dosaženo i prostřednictvím přímé fúze s cílovými společnostmi. Samotný model financování realizovaný spojenými osobami nebyl krajským soudem, ani NSS rozporován.

„Soud nezpochybňuje model financování mezi spojenými osobami, kdy mateřská společnost financuje aktivity dceřiné společnosti formou úvěru. Nezpochybňuje ani možnost

¹⁴⁵ Konkrétně se jedná o další rozsudky NSS ze dne 27. října 2015, č. j. 2 Afs 64/2015-75; ze dne 3. listopadu 2015, č. j. 2 Afs 65/2015-81; ze dne 10. listopadu 2015, č. j. 1 Afs 56/2015-67; ze dne 2. prosince 2015, č. j. 4 Afs 62/2015-71; ze dne 13. ledna 2016, č. j. 3 Afs 53/2015-117; ze dne 7. června 2016, č. j. 8 Afs 34/2015-71.

*nákupu majoritních podílů v určité společnosti s následnou fúzí sloučením. Za zcela klíčové však považuje, aby takové jednání mělo i jasný (jiný než daňový) ekonomický racionálně odůvodněný smysl. Naplnění tohoto kritéria se stěžovatelce prokázat nepodařilo.*¹⁴⁶

V rámci restrukturalizace navíc vůbec nedošlo ke změně vlastnické struktury, k nové akvizici, sjednocení managementu či úspoře provozních nákladů, ale pouze k obrovskému zadlužení dosud prosperujícího daňového subjektu (CTP Alpha), které nemá ekonomické opodstatnění.¹⁴⁷ Po nabytí obchodních podílů společností CTP Property proběhla fúze společnosti CTP Alpha do prázdny společnosti CTP Property (upstream merger). V důsledku této fúze vykázala nástupnická společnost CTP Property hospodářský výsledek ve výši minus 1,7 miliardy Kč. Důvodem takového hospodářského výsledku byly jednak úvěrové úroky a také vysoké platby poradcům za poradenství poskytnuté v rámci akvizic (zhruba 85 milionů Kč). Celá restrukturalizace byla provedena s jediným cílem, a to uměle vytvořit podmínky k eliminaci korporátního zdanění v České republice a profitu faktických vlastníků, v podobě úvěrových úroků plynoucích z České republiky, bez jakéhokoliv daňového zatížení.¹⁴⁸ NSS vyslovil souhlas se závěrem krajského soudu ohledně naplnění konceptu zneužití práva a vysvětlil jeho funkci, ačkoliv nebylo v době rozsudku součástí právního řádu.¹⁴⁹

*„Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně v tuzemských právních předpisech zakotven, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že konkrétní pravidla by při svém „doslovném“ uplatnění vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva (jeho smyslem a účelem). Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, zákaz obcházení zákona.*¹⁵⁰

Na tomto případě je možné vysledovat několik znaků, které ve svém výsledku vedly k celkovému vyhodnocení restrukturalizace jako umělé:

- Daňový poplatník neprokázal žádný ekonomicky racionální důvod provedené restrukturalizace. Zefektivnění managementu, úspora nákladů, akvizice nových obchodních příležitostí, změna vlastnické struktury, nic z toho nebylo prokázáno.
- Konečné podoby restrukturalizace mohlo být dosaženo jednodušeji a bez vynaložení takových nákladů.

¹⁴⁶ Rozsudek NSS ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120, bod 45.

¹⁴⁷ Tamtéž, bod 47.

¹⁴⁸ Tamtéž, bod 56.

¹⁴⁹ Obecné pravidlo proti zneužívání bylo do českého právního řádu implementováno až s účinností od 1. dubna 2019.

¹⁵⁰ Tamtéž, bod 61.

- Objevují se transakce u nichž absentuje fyzická úhrada, reálný převod peněžních prostředků. Provádí se vzájemné zápočty závazků a pohledávek z různých titulů.

Odhlédneme-li od významu, který má tento rozsudek pro definování hranic struktur s dluhovým financováním, je tu ještě jeden důležitý poznatek pro tuto práci. Ačkoliv byla debt push-down struktura uvedena jako modelová struktura agresivního daňového plánování, v rozsudku tento termín nenalezneme ani jednou. Celá argumentace, a vlastně celý rozsudek, se týká konceptu zneužití práva. Opětovně to tedy svědčí o závěru, že pojem agresivního daňového plánování se v judikatuře neobjevuje. Pokud se v judikatuře objeví, je použit formou odkazu na iniciativy OECD a EU, případně jako zastřešující pojem nežádoucího daňového plánování.

Rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 55 Af 4/2020-137 (Teleplan)

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. září 2022, č. j. 55 Af 4/2020-137, byl do této práce zařazen, protože se jedná o potenciálně velmi zajímavý případ. V projednávané věci správce daně neuznal jako daňově uznatelný náklad úrok z akvizičního bankovního úvěru a snažil se daňovému subjektu dokázat zneužití práva. Správce daně celou strukturu přirovnal k případu CTP a ze skutkových okolností dovozoval splnění obou složek konceptu zneužití práva.

V daném případě došlo v rámci restrukturalizace k poskytnutí akvizičního úvěru na nákup obchodního podílu v cílové společnosti a k následné fúzi. V rámci jednotlivých kroků byl dluh stlačen do provozní společnosti, přičemž tento požadavek přímo vycházel z podmínek financujícího konsorcia bank.

Pro naplnění konceptu zneužití práva je potřeba naplnit kumulativně objektivní i subjektivní složku. K podmínce objektivní složky soud konstatuje, že *„posuzování naplnění objektivního kritéria má spočívat v jednoduchém a obecném porovnání cílů právní úpravy a následku způsobeného jednáním daňových subjektů. Dále objektivní kritérium nesahá. Účelem konkrétního jednání ani tím, zda daňový subjekt vytvořil k získání daňové výhody umělé podmínky, je třeba posuzovat až v souvislosti s otázkou naplnění subjektivní podmínky zneužití práva.“*¹⁵¹ Toto vyjádření je důležité, neboť správce daně v průběhu řízení opakovaně směřoval objektivní a subjektivní složku zneužití práva. Soud tedy uzavřel, že objektivní složka sice naplněna byla, ale v hodnocení složky subjektivní se již se správcem daně neshodl. Jednak z výše uvedeného důvodu, kdy správce daně nesprávně smísl kritéria objektivní a subjektivní složky, ale pak i v samotném závěru o naplnění subjektivní složky

¹⁵¹ Rozsudek krajského soudu v Praze ze dne 27. září 2022, č. j. 55 Af 4/2020-137, bod 88.

zneužití práva. Pro splnění subjektivní složky zneužití práva bylo třeba prokázat, že hlavním smyslem a účelem celé transakce bylo získání daňového zvýhodnění, a za tímto účelem byly vytvořeny umělé podmínky. Toto se správci daně prokázat nepodařilo, a byly to zejména níže uvedené skutečnosti, které se lišily od případu CTP, a ve výsledku rozhodly o nenaplnění subjektivního kritéria:

- Stlačení úvěru na provozní společnost byla jedna z podmínek financujících bank, pokud by k tomuto kroku nedošlo, banka by pravděpodobně financování neposkytla a převzetí celé skupiny novým investorem by neproběhlo.
- Správce daně se snažil prokázat personální propojenost osob ve vedení skupiny a konsorcia bank, což se mu nepovedlo.
- Rovněž nebylo prokázáno získání neoprávněné výhody (úrokový náklad z úvěru byl sice daňově uznatelným nákladem, ale u věřitele se jednalo o klasický zdanitelný příjem).
- Nebylo prokázáno, že by provedení restrukturalizace jiným způsobem bylo efektivnější, snazší, s menšími náklady, respektive se správci daně nepodařilo prokázat, že by se jednalo o umělé uspořádání.

Bude velice zajímavé sledovat rozhodnutí NSS v řízení o kasační stížnosti, která je evidovaná pod č. j. 8 Afs 246/2022. Pokud bych ale měla vyhodnotit oba prezentované případy, domnívám se, že v tomto případě koncept zneužití práva naplněn nebyl.¹⁵²

3.3 Struktura s výhodnějším zdaněním duševního vlastnictví (IP/patent box)

Struktura využívající výhodnějšího zdanění duševního vlastnictví byla stručně představena v úvodu této části disertační práce. IP/patent boxy představují formu zvýhodnění, zpravidla daňového, vyplývající z duševního vlastnictví. Jednotlivé státy, které mají ve své právní úpravě zavedené IP/patent boxy se prostřednictvím těchto výhodnějších režimů snaží podporovat vědeckou, výzkumnou a vývojovou činnost daňových poplatníků. Duševní vlastnictví může být relativně hodnotným aktivem v portfoliu daňových poplatníků a zpravidla jsou s ním spojené vysoké příjmy, například z licenčních poplatků.

V České republice žádný IP/patent box bohužel zavedený není. Určité daňové zvýhodnění představuje daňový odpočet na výzkum a vývoj upravený v § 34 a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „ZDP“). Jednak se nejedná o IP/patent box

¹⁵² Ke zneužití práva srovnej též např. rozsudek NSS ze dne 13. listopadu 2023, č. j. 10 Af 29/2019-210.

v pravém smyslu slova a také jde o poměrně komplikovanou a kontroverzní formu podpory, která není ve vztahu k daňovým poplatníkům příliš vstřícná.¹⁵³

IP/patent box je ale zavedený např. na Slovensku nebo v Polsku, takže je možné je využít pro ilustraci použití IP/patent boxu v praxi. Na **Slovensku** je obecně na příjem plynoucí z patentů a software aplikovaná snížená sazba daně z příjmů ve výši 10,5 %. Konkrétně, dle § 13a odst. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů, se zvýhodnění vztahuje na příjem z titulu poskytnutí licence k předmětu duševního vlastnictví, kterým je:

- a) vynález chráněný patentem, nebo technické řešení chráněné užitným vzorem, které jsou výsledkem výzkumu a vývoje vykonávaného daňovým subjektem, a to i vynálezu, který je předmětem patentové přihlášky, a technického řešení, které je předmětem přihlášky užitného vzoru;
- b) software (počítačový program), který je výsledkem vývoje vykonávaného daňovým subjektem a podléhá autorskému právu podle zvláštního právního předpisu.

Daňové zvýhodnění je poskytnuto ve formě osvobození 50 % příjmů plynoucích z výše uvedených předmětů duševního vlastnictví (což efektivně odpovídá sazbě daně ve výši 10,5 %).

V **Polsku** byl IP/patent box zavedený s účinností od 1. ledna 2019 v podobě Innovation Box Regime. V rámci tohoto režimu, jehož cílem je podporovat aktivity výzkumu a vývoje, se uplatňuje preferenční sazba daně ve výši 5 % na příjem plynoucí z kvalifikujících se předmětů práv duševního vlastnictví. Preferenční daňová sazba se vztahuje pouze na kvalifikující se příjem, tedy příjem plynoucí z kvalifikujícího se duševního vlastnictví, které bylo vytvořeno, vyvinuto nebo vylepšeno daňovým poplatníkem, v rámci jím vykonávané činnosti výzkumu a vývoje. Mezi kvalifikující se předměty duševního vlastnictví patří patenty, rozšíření patentové ochrany, chráněné užitné vzory, zapsané průmyslové vzory, zapsané topografie polovodičových výrobků, rozšíření patentové ochrany na léčivé přípravky a přípravky na ochranu rostlin, registrované lékařské a veterinární přípravky přijaté k obchodování, registrované nové odrůdy rostlin a plemen zvířat, práva k počítačovým programům chráněným podle národního nebo mezinárodního práva.¹⁵⁴

¹⁵³ Více k tématu daňového odpočtu na výzkum a vývoj viz např. JANSOVÁ, Gabriela. *Daňový odpočet na výzkum a vývoj v teorii a aplikační praxi*. Olomouc, 2018. Dostupné z: <https://stag.upol.cz/portal/studium/prohlizeni.html>. Rigorózní práce. Univerzita palackého v Olomouci, Právnická fakulta.

¹⁵⁴ EY. *Worldwide Corporate Tax Guide 2023*. EYGM Limited. s. 1435-1436. [online]. [cit. 2024-05-28]. Ke stažení zde: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-corporate-tax-guide

Slovensko a Polsko nejsou jedinými státy v evropském regionu, které nabízí zvýhodnění v podobě IP/patent boxu.¹⁵⁵ Tabulka níže obsahuje aktuální přehled IP/patent boxů v Evropě.¹⁵⁶

	Kvalifikující se předměty duševního vlastnictví			Daňová sazba IP/patent box	Sazba daně z příjmů právnických osob
	Patenty	Software	Ostatní ^(a)		
Albánie		✓		5 %	15 %
Belgie	✓	✓		3,75 %	25 %
Kypr	✓	✓	✓	2,5 %	12,5 %
Francie	✓	✓		10 %	25,83 %
Maďarsko	✓	✓		4,5 %	9 %
Irsko	✓	✓	✓	6,25 %	12,5 %
Litva	✓	✓		5 %	15 %
Lucembursko	✓	✓		4,99 %	24,94 %
Malta	✓	✓		1,75 %	35 %
Holandsko	✓	✓	✓	9 %	25,8 %
Polsko	✓	✓		5 %	19 %
Portugalsko	✓	✓		4,73 %	31,5 %
Srbsko	✓	✓	✓	3 %	15 %
Slovensko	✓	✓		10,5 %	21 %
Španělsko - hlavní ^(b)	✓	✓		10 %	25 %
Španělsko – Baskicko	✓	✓		7,2 %	24 %
Španělsko – Navarra	✓	✓		8,4 %	28 %
Švýcarsko ^(c)	✓			Liší se podle kantonů, osvobození od daně z příjmů právnických osob až do výše 90 %	Liší se podle kantonů; od 11,9 % do 21,6 %
Turecko ^(d)	✓			10 %	20 %
Spojené království	✓			10 %	25 %

Poznámky:

^(a) „Ostatní“ se vztahuje k předmětům duševního vlastnictví, které nejsou zřejmé, jsou užitečné a nové. Tyto se vztahují pouze na malé a střední podniky.

¹⁵⁵ Tabulka je aktuální k červenci 2023.

¹⁵⁶ Upraveno disertantkou z původního zdroje: MENGDEN, Alex. *Patent Box Regimes in Europe*, 2023 [online]. [cit. 2024-05-25]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2023/>.

^(b) Španělské regiony Baskicko a Navarra mají vlastní systém daně z příjmů právnických osob a z tohoto důvodu mají i samostatný IP/patent box.

^(c) V roce 2020 představilo Švýcarsko IP/patent box na kantonální úrovni. Maximální možné zvýhodnění je v podobě 90% snížení základu daně z příjmu souvisejícího s patenty a podobnými právy vytvořenými ve Švýcarsku. Jednotlivé kantony mohou aplikovat nižší zvýhodnění.

^(d) Turecko má ještě další, speciální, IP/patent box, který umožňuje plné zvýhodnění (efektivní sazbu daně ve výši 0 %) u příjmu, který je výsledkem aktivit výzkumu a vývoje realizovaných v tureckých zónách technologického rozvoje (Turkish Technology Development Zones).

Z výše uvedených hodnot je evidentní, proč je režim IP/patent boxu pro daňové poplatníky zajímavý a proč vznikají struktury snažící se z tohoto daňového zvýhodnění profitovat. Umístění nehmotného majetku v některém ze států s takto výhodným režimem je jistě lákavé, je ale potřeba si uvědomit, že ve většině států je již zavedená tzv. exit tax, tedy zdanění při odchodu (více viz v kapitole 6.3) a není tedy již tak snadné manipulovat a přemisťovat předměty duševního vlastnictví, jako tomu bylo v dřívějších dobách. Navíc je potřeba upozornit na skutečnost, že předměty duševního vlastnictví mají zpravidla vysokou hodnotu ocenění a potenciální zdanění při odchodu by jistě nebylo zanedbatelné.

V rámci této kapitoly není prezentována žádná judikatura. V rámci vyhledávací činnosti nebyla nalezena žádná meritorní rozhodnutí řešící účelové přesuny předmětů duševního vlastnictví, které by představovaly agresivní daňové plánování. Dle zkušeností disertantky je většina soudních případů týkajících se IP/patent boxů čistě na národní úrovni, a týká se splnění podmínek (formálních a materiálních) pro aplikaci daňového zvýhodnění daňovými subjekty.

4 Důkazní břemeno daňového subjektu

Hlavní důvod, proč disertantka zakomponovala do této práce samostatnou část zabývající se důkazním břemenem, je nutno hledat v průběžných výsledcích vědecké práce. S ohledem na současný stav poznání týkající se agresivního daňového plánování, je nezbytné hledat odpovědi na výzkumné otázky zejména v rozhodnutích soudů. Jsou to totiž právě reálné soudní případy, kde jsou řešeny konkrétní struktury agresivního daňového plánování. Názorově se zde střetávají daňové subjekty, hájící své struktury daňového plánování, na jedné straně, a na straně druhé, daňové správy argumentující v neprospěch daňových subjektů. Téma důkazního břemene je o to důležitější, uvážíme-li absenci legální definice agresivního daňového plánování a konkrétních struktur zneužití práva. Jestliže totiž v průběhu daňového řízení dojde správce daně ke konstatování, že se jedná o agresivní daňové plánování nebo zneužití práva, nemůže se opřít o legální definici (kromě obecného pravidla proti zneužívání v § 8 odst. 4 Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“)) a odkazuje se na podobné případy řešené v soudní praxi. Každý případ struktury daňového plánování je však třeba posuzovat individuálně a o jejím konečném posouzení zpravidla rozhodnou ty nejmenší detaily. Velmi často ale tyto daňové kontroly končí až u NSS. Právě díky soudním rozhodnutím bude pravděpodobně možné objevit určité limity agresivního daňového plánování, nebo alespoň limity a obsah důkazního břemene, které je daňový subjekt nucen unést.

Základním principem, který se uplatňuje u dokazování v rámci daňového řízení, je povinnost daňového subjektu dokázat skutečnosti, které tvrdil nebo měl tvrdit v rámci svých daňových tvrzení. Břemeno důkazní tedy úzce navazuje na břemeno tvrzení. DŘ blíže stanovuje podmínky a pravidla dokazování jak pro daňový subjekt, tak pro správce daně. Základním cílem v rámci této části disertační práce je však, jak již bylo uvedeno výše, bližší analýza rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu. Rozsah důkazního břemene totiž není blíže legislativně upraven a z toho vyplývají četné problémy v aplikační praxi. V rámci této části disertační práce je nejprve úvodem stručně představen legislativní rámec a problematika rozsahu důkazního břemene, přičemž v navazujících kapitolách je pozornost věnována judikatuře s obecně aplikovatelnými závěry a následně judikatuře se závěry specifickými pro důkazní břemeno týkající se agresivního daňového plánování/zneužití práva.

4.1 Důkazní břemeno – legislativní rámec a problematika rozsahu

Základní úprava dokazování v rámci daňového řízení je upravena v § 8 a § 92 a násl. DŘ. Obsahem § 8 DŘ jsou základní zásady dokazování v rámci daňového řízení. Jedná se o následující zásady:

- **Zásada volného hodnocení důkazů** – Správce daně v rámci dokazování není vázán žádnými pevně stanovenými pravidly, která by upravovala váhu jednotlivých důkazních prostředků. Při hodnocení důkazů přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo a postupuje podle své úvahy, přičemž každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy pak ve vzájemné souvislosti.
- **Zásada legitimního očekávání** – Skutkově shodné případy by měly být správcem daně rozhodovány konzistentně a při rozhodování těchto případů by neměly vznikat nedůvodné rozdíly.
- **Zásada materiální pravdy** – Správce daně při rozhodování vychází ze skutečného obsahu právních jednání (převaha obsahu nad formou).
- **Zásada nepřihlízet k jednání, které se kvalifikuje jako zneužití práva** – Poslední zásada byla do DŘ inkorporována před pěti lety a představuje explicitní úpravu zákazu zneužití práva.¹⁵⁷ Správce daně nepřihlíží k právnímu jednání, a jiným skutečností rozhodným pro správu daně, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

Ustanovení § 92 a násl. DŘ dále upravuje základní pravidla, postupy a důkazní prostředky využívané v rámci dokazování. Ve vztahu k povinnostem daňového subjektu je třeba uvést § 92 odst. 3 DŘ, který stanoví povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních. Toto ustanovení upravuje důkazní břemeno nesené daňovým subjektem, které přímo navazuje na jeho povinnost tvrzení. Nikde se však dále neuvádí, jaký je rozsah takového důkazního břemene a jaké jsou jeho limity.

Právě absence bližší úpravy rozsahu důkazního břemene způsobuje v aplikační praxi nemalé problémy, neboť se samotné dokazování velice často dostane do fáze, kdy daňový

¹⁵⁷ S účinností od 1. dubna 2019 byl do DŘ přidán § 8 odst. 4, který stanoví, že: „Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“ Dle důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb., kterým byl zákaz zneužití práva inkorporován do českého právního řádu, byla hlavním důvodem pro zavedení obecného pravidla proti zneužívání (GAAR) do českého právního řádu snaha postihnout ty případy agresivního daňového plánování, které nejsou postižitelné podle jiných ustanovení zvláštních pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Dalším důvodem byla samozřejmě povinnost implementace ATAD, vyplývající ze závazků České republiky vůči EU.

subjekt neustále předkládá další a další důkazy, a správce daně pak i poměrně rozsáhlé dokazování ze strany daňového subjektu prohlásí za neprůkazné, či nedostatečné, a daňovou kontrolu uzavře se závěrem, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení a v nich uvedené skutečnosti. Daňovému subjektu pak nezbývá jiná možnost obrany, než podání žaloby k soudu.

4.2 Judikatura NSS – univerzálně aplikovatelné závěry

Vzhledem k absenci právní úpravy rozsahu a limitů daňového břemene v DŘ, je třeba hledat určitá vodítka v rozhodovací praxi soudů, v tomto případě NSS.

4.2.1 Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 191/2019–32 (DPH, přechod důkazního břemene, konkretizace pochybností)

Rozsudek NSS ze dne 18. května 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, se týká prokazování přijetí zdanitelných plnění a uplatnění nároku na odpočet DPH daňovým subjektem. V řešené věci byla sporná otázka týkající se okamžiku přechodu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Rovněž bylo řešeno samotné důkazní břemeno ve vztahu k nároku na odpočet DPH. Daňový subjekt v projednávané věci primárně prokazoval přijatá plnění a nárok na odpočet DPH daňovými doklady, což správce daně zjednodušeně vyhodnotil jako nedostačující, považoval předložení dalších důkazů a neakceptoval přechod důkazního břemene zpátky na správce daně. NSS k tomuto uvedl: „*V souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu leží po předložení daňového dokladu důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (tj. i daňového dokladu). Tato důkazní povinnost neznamená, že by správce daně musel prokázat rozpor účetního případu se skutečností (nejde tedy o povinnost prokázat absolutní jistotu), proto ne každá chyba v účetnictví bude představovat požadovanou intenzitu pochybností. Správce daně pro unesení svého důkazního břemene musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné; srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS a ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 62.*“¹⁵⁸

Z uvedeného vyplývá, že důkazní břemeno primárně nesené daňovým subjektem, se po předložení účetních dokladů přenáší na správce daně, který je dále povinen prokázat, že

¹⁵⁸ Rozsudek NSS ze dne 18. května 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32, bod 31.

předložené důkazy jsou nevěrohodné, neprůkazné, nesprávné, nebo neúplné. Soud rovněž upozorňuje, že nedostatky zjištěné správcem daně musí mít určitou míru intenzity. Ne každý nedostatek automaticky znamená, že důkazy předložené daňovým subjektem jsou stíženy nedostatky uvedenými výše. Rovněž je třeba upozornit na to, že správce daně je povinen konkretizovat skutečnosti, na jejichž základě hodnotí důkazy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné a to tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě bránit a prokázat svá tvrzení jiným způsobem, jak uvádí NSS *„Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených daňových dokladů však není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě (byť lze jistě tento postup označit za vhodný), ale ve **faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem.**“*¹⁵⁹

Tyto závěry jsou pro praxi velmi důležité, neboť se velmi často stává, že správce daně opakovaně požaduje důkazy k prokázání tvrzení daňového subjektu, aniž by však blíže specifikoval své pochybnosti, a důkazy předložené daňovým subjektem odmítá jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Je tedy legitimní požadovat po správci daně, aby své pochybnosti zcela jasně konkretizoval a odůvodnil, proč jsou důkazy předložené daňovým subjektem nedostatečné.

4.2.2 Rozsudek NSS č. j. 8 Afs 265/2016-59 (přenos důkazního břemene 2)

Rozsudek NSS ze dne 28. srpna 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-59, se stejně jako předchozí analyzované rozhodnutí, zabývá spornou otázkou týkající se prokázání přijetí zdanitelných plnění a uplatnění nároku na odpočet DPH. V předchozím rozhodnutí byla věnována pozornost okamžiku, kdy důkazní břemeno přechází z daňového subjektu na správce daně. V nyní zkoumaném rozhodnutí se soud vyjadřuje k podmínkám, za jakých se důkazní břemeno přelévá od správce daně zpět k daňovému subjektu.

*„Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně však nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, ale to, že **o jejich souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné,***

¹⁵⁹ Tamtéž, bod 42.

*neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení upravil. Daňový subjekt tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.*¹⁶⁰

Výše uvedeným se potvrzuje, že správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě považuje předložené důkazy (v tomto případě účetnictví, které představuje primární úroveň důkazních prostředků) za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné, nebo nesprávné. Pokud jsou tyto pochybnosti konkrétní a dostatečně závažné a řádně odůvodněné, přenáší se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který musí správci daně předložit další důkazní prostředky, kromě již dříve předloženého účetnictví a evidencí.

4.2.3 Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 93/2021-69 (uznatelnost služeb, izolované hodnocení důkazů)

Rozsudek NSS ze dne 16. května 2023, č. j. 10 Afs 93/2021-69 se týká prokazování nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP). V řešené věci se jedna ze sporných otázek týkala daňové uznatelnosti nákladů vynaložených na výrobně-poradenské služby poskytnuté spřízněným subjektem. Daňový subjekt předložil správci daně účetní doklady, smluvní dokumentaci, ale i řadu dalších listinných důkazů a kalkulací. Správce daně vyhodnotil předložené důkazy jako nedostačující.

Ačkoliv důkazní břemeno leží primárně na daňovém subjektu, správce daně by měl dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, jak je uvedeno v rozhodnutí „*NSS nezpochybňuje, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt, a je tedy na něm, aby konkrétně prokázal tvrzené skutečnosti a nesl následek v podobě neuznaných nákladů, když se mu to nepodaří, ovšem i daňové orgány by měly dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§92 odst. 2 daňového řádu). To v konkrétním případě může znamenat i to, že by se měly umět správně zeptat a doptat.*“¹⁶¹ V konkrétním případě správce daně uzavřel, že svědek neuvedl určité podrobnosti týkající se poskytnutých služeb, přičemž pominul, že svědek odpověděl na všechny položené otázky a sám správce daně se na nic nedoptal. Z uvedeného vyplývá, že ačkoliv leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, nezbavuje to

¹⁶⁰ Rozsudek NSS ze dne 28. srpna 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-59, bod 31.

¹⁶¹ Rozsudek NSS ze dne 16. května 2023, č. j. 10 Afs 93/2021-69, bod 42.

správce daně jeho ostatních povinností v rámci daňového řízení, a to konkrétně zjišťování skutečností rozhodných pro zjištění a stanovení daně.

Z hlediska rozsahu důkazního břemene považuji za důležité zejména následující konstatování NSS *„Stěžovatelka již od daňového řízení vysvětluje, že nastavení odměny za jakékoli poradenské služby s nejistým výsledkem (typicky zlepšení produktivity, poradenství při procesech, hledání úspor) je problematické, neboť nejde o rutinní činnost. Konzultant může strávit mnoho času bezvýsledně, a naopak jen jedna myšlenka může vést k výrazné úspoře. Proto stěžovatelka navázala odměnu na přesná kritéria: na výsledek a dosaženou úsporu (a tím i zefektivnění) ve třech uvedených oblastech [efektivnější využití materiálu (hodnotové plánování), snížení režijních nákladů a snížení přímých nákladů]. Netvrdila však, že úspor bylo dosaženo jen poradenskou činností. Vysvětluje, že právě proto činí odměna dvacetiprocentní podíl z vypočtených úspor, ne více.¹⁶² Toto vysvětlení je logické, racionální a přesvědčivé, naproti tomu je nepřiměřené požadovat po stěžovatelce, aby konkrétně označila každou jednotlivou „výrobní radu“ a přesně vyčíslila její ekonomický přínos, z něhož by měla být vypočtena odměna. To by bylo jednak velmi obtížně proveditelné, pokud vůbec; jednak takový požadavek ani jednoznačně nevyplývá ze smlouvy mezi účastníky.“¹⁶³* V daném případě NSS konstatuje, že i důkazní břemeno má své limity a není absolutní. Není akceptovatelné, aby byl daňový subjekt povinen prokazovat skutečnosti způsobem, který je velmi obtížně proveditelný, nebo z logiky věci nemožný, a to v situaci, kdy již poskytnuté vysvětlení je logické, racionální a přesvědčivé.

Rovněž je třeba poukázat na skutečnost, že správce daně je povinen posuzovat každý důkazní prostředek jednotlivě a všechny pak ve vzájemné souvislosti. Izolované hodnocení důkazních prostředků je nepřípustné, a právě takového pochybení se správce daně ve zkoumaném případě dopustil.

„Žalovaný hodnotil tyto důkazní prostředky izolovaně, a nikoli v souvislosti s ostatními důkazy, jak mu ukládá § 8 odst. 1 daňového řádu. Argument, že časová náročnost některých podkladů nebyla zjiřitelná, je mimoběžný, zvláště když na to ani nijak nebyla navázána sjednaná odměna za služby. Poznámka, že přínos mnohých podkladů nebyl zjiřitelný, je nekonkrétní; závěru, že není jasné, kdo podklady vypracoval, zase chybí vazba na výpovědi svědků, z nichž právě tyto informace vyplývají.“¹⁶⁴

Výše uvedená část rozhodnutí NSS nás přivádí k dalšímu problému, kterému v rámci

¹⁶² Tamtéž, bod 26.

¹⁶³ Tamtéž, bod 27.

¹⁶⁴ Tamtéž, bod 41.

dokazování daňové subjekty velmi často čelí. Jak vyplývá z výše uvedeného, správci daně je v zásadě vyčítána obecnost, nekonkrétnost a nedostatečná provázanost argumentů. V praxi se velmi často stává, že správce daně ve snaze narušit věrohodnost, průkaznost, úplnost a správnost důkazů předložených daňovým subjektem vyskládá za sebou, v rámci své argumentace, několik nic neříkajících konstatování, která se snaží vydávat za dostatečně závažné a podmiňující vznik pochybností. Ve světle zkoumaného rozhodnutí je daňový subjekt oprávněn požadovat, aby se správce daně zdržel obecných a neurčitých konstatování a argumentoval věcně, logicky a strukturovaně. Důkazní břemeno může daňový subjekt unést pouze tehdy, když je vůbec schopen reagovat na požadavky správce daně. Pokud jsou tyto požadavky a výtky formulovány obecně, nekonkrétně a nelogicky, není možné se k nim adekvátně vyjádřit.

Závěry NSS v části týkající se dokazování u přijatých výrobně-poradenských služeb tedy považuji za pozitivní, a to zejména s ohledem na explicitní vyjádření NSS týkající se důkazního břemene a jeho rozsahu a limitů. V rámci této kapitoly disertační práce byla analyzována tři rozhodnutí NSS z různých daňových oblastí, přičemž pozornost disertantky byla zaměřena na důkazní břemeno nesené daňovým subjektem, a zejména na jeho rozsah a limity.

Byť je problematika dokazování a důkazního břemene velmi rozsáhlá, ráda bych ty nejdůležitější poznatky týkající se rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu shrnula do několika praktických bodů, které mohou jednak sloužit k teoretickému vymezení rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu, a dále mohou posloužit jako praktické vodítko v aplikační praxi.

Účetní evidence a doklady představují primární úroveň důkazních prostředků. Po jejich předložení se důkazní břemeno přenáší na správce daně. Ten, pokud chce doloženou evidenci a doklady rozporovat, musí daňovému subjektu sdělit své pochybnosti, které činí předložené evidence a doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.

Pochybnosti správce daně musí být konkrétní, musí dosáhnout určité intenzity závažnosti (ne každá chyba v účetnictví automaticky znamená, že účetnictví je nevěrohodné, nebo je stíženo jinými vadami).

Přenos důkazního břemene na daňový subjekt nastává v okamžiku, kdy má správce daně natolik závažné pochybnosti, že lze pochybovat o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti předložených důkazních prostředků. V tomto momentě je daňový subjekt povinen prokázat pravdivost svých tvrzení dalšími důkazními prostředky, kromě již předloženého účetnictví a dokladů.

Důkazní břemeno daňového subjektu není neomezené a absolutní. Může se stát, že správce daně bude v rámci daňového řízení opakovaně požadovat předložení dalších důkazních prostředků k prokázání tvrzení daňového subjektu. Pokud je daňový subjekt přesvědčený o tom, že správci daně doložil veškeré dostupné důkazní prostředky, a jím poskytnutá vysvětlení jsou logická, racionální a přesvědčivá, má právo upozornit správce daně na omezenost důkazního břemene a rozporovat nepřiměřené požadavky správce daně.

Daňovému subjektu se požadavky správce daně jeví jako nelogické, nekonkrétní a příliš obecné. Je zcela legitimní požadovat po správci daně, aby své požadavky konkretizoval tak, aby na ně daňový subjekt mohl adekvátně reagovat, a měl tak možnost unést své důkazní břemeno.

Správce daně hodnotí důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti. Tato základní zásada by měla být správci daně v rámci řízení neustále připomínána, neboť se velice často stává, že dokazování v rámci daňových řízení je velmi rozsáhlé, a ze strany správce daně dochází k selektivnímu hodnocení důkazních prostředků. Správce daně by měl vždy dbát o zjišťování skutečností rozhodných pro zjištění a stanovení daně.

4.3 Judikatura NSS – specifické závěry

S ohledem na dílčí závěr týkající se povahy agresivního daňového plánování, jakožto zastřešujícího pojmu pro veškerá nežádoucí daňová plánování, měly by být specifické závěry u zneužití práva obecně aplikovatelné, v případě procesní potřeby, i u agresivního daňového plánování. Jak již bylo zjištěno v rámci předchozích částí této disertační práce, na rozdíl od agresivního daňového plánování, je institut zneužití práva obsažen v řadě soudních rozhodnutí SDEU a NSS, a to již více než 20 let. Nejčastější oblastí, ve které historicky docházelo ke zneužití práva, a ke které se váže nejstarší judikatura SDEU, je oblast DPH.¹⁶⁵ SDEU vytvořil svými rozhodnutími kritéria, kterými má být posuzováno zneužití práva. Jedná se o kritérium objektivní a subjektivní. **Objektivní kritérium** je naplněno, jestliže přes formální splnění podmínek plynoucích z unijního práva není naplněn účel právní úpravy. **Subjektivní kritérium** je naplněno, jestliže hlavním účelem určitého jednání je získat daňové zvýhodnění, a vytvářejí se tak umělé podmínky k jeho dosažení. Historické závěry (objektivní a subjektivní kritérium zneužití práva), ke kterým judikatura dospěla, jsou stále platné a

¹⁶⁵ Viz např. rozsudky SDEU ze dne 14. prosince 2000, ve věci C-110/99, Emsland-Stärke; ze dne 21. února 2006, ve věci C-255/02, Halifax; a ze dne 26. února 2019 ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16, T Danmark a Y Denmark Aps.

základní definice zneužití práva dovozená SDEU je i nadále potvrzována recentní judikaturou NSS.¹⁶⁶

Podle historického rozsudku NSS je zneužitím práva „*situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené*“.¹⁶⁷ V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu je třeba „*pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění*“.¹⁶⁸

U objektivního kritéria je tedy nezbytné zkoumat jednak splnění formálních zákonných podmínek, a dále účel konkrétní právní úpravy. Kontrolní orgán by si měl tedy položit otázku, jaký je účel právní úpravy a zda tohoto účelu, při splnění formálních požadavků zákona, bylo dosaženo. Tento závěr byl ostatně potvrzen i v bodu 3.2.1 této práce.

Pokud jde o subjektivní kritérium, zde je třeba zkoumat hlavní účel samotného jednání a racionální opodstatněnost takového jednání. Z hlediska jednání daňového subjektu je třeba tuto opodstatněnost zkoumat před i po jednání, přičemž cílem takového zkoumání je na základě objektivních okolností případu „*dovodit, zda konkrétní jednání daňového subjektu mohlo mít jiné vysvětlení než snahu o neoprávněné získání daňové výhody*“, a identifikovat „*umělou konstrukci sloužící k získání daňové výhody*“.¹⁶⁹ Je třeba zohlednit „*právní, hospodářské i personální vztahy mezi zainteresovanými subjekty i celkovou ekonomickou racionalitu transakcí*“.¹⁷⁰ Pro posouzení motivu, či záměru, je kromě samotné ekonomické racionality jednání, údajně zakládajícího zneužití práva, významný též způsob „*zapojení spojených osob, resp. členů jejich statutárních orgánů, do řetězce transakcí*“.¹⁷¹ V souladu s rozhodovací činností NSS lze rovněž uzavřít, že při posuzování všech výše uvedených skutečností lze vycházet i z okolností, které byly zohledněny v rámci posuzování naplnění objektivního kritéria zneužití práva.¹⁷²

¹⁶⁶ K oblasti přímých daní viz např. rozsudky NSS ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108; ze dne 14. listopadu 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46, body 33 a 34; ze dne 26. dubna 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42, bod 17; ze dne 31. května 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60, bod 25; ze dne 21. prosince 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 27; či ze dne 8. srpna 2023, č. j. 2 Afs 167/2022-52.

¹⁶⁷ Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.

¹⁶⁸ Rozsudek NSS ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108.

¹⁶⁹ Rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42, body 31 a 40.

¹⁷⁰ Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 42.

¹⁷¹ Rozsudky NSS č. j. 4 Afs 376/2021-60, body 28 a 33, a č. j. 7 Afs 175/2022-37, bod 35.

¹⁷² Srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 289/2021-42 nebo č. j. 55 Af 4/2020-137.

V případě institutu zneužití práva je tedy nezbytné zevrubné zkoumání naplnění objektivního a subjektivního kritéria, přičemž je důležité zkoumat všechna fakta ve vzájemných souvislostech, a to nejenom v době jednání daňového subjektu, ale i před ním a po něm. Díky tomuto extenzivnějšímu přezkumu je možné nahlížet na jednání širší optikou, která umožní zkoumajícímu orgánu lépe identifikovat a prokázat, zda opravdu došlo k naplnění obou kritérií zneužití práva. Důkazní břemeno, zda došlo ke zneužití práva, totiž leží na správci daně.

Správce daně je povinen prokázat, že v dané věci byly splněny podmínky pro aplikaci institutu zneužití práva, tedy že došlo ke kumulativnímu naplnění subjektivního a objektivního kritéria.¹⁷³ Nelze však opomenout ani skutečnost, že ačkoliv důkazní břemeno nese správce daně, je nutné daňovému subjektu poskytnout dostatečný prostor, aby vysvětlil či vyvrátil správcem daně zjištěné skutečnosti. V tomto ohledu však nelze striktně hovořit o důkazním břemeni (či břemeni tvrzení), jedná se spíše o právo daňového subjektu nabízet důkazy a uplatnit prostředky ke své obraně.¹⁷⁴ Daňový subjekt tak může (respektive musí) prokazovat, že hlavním účelem jeho transakcí nebylo zneužití práva, a tedy že měl ekonomické důvody pro zkoumané transakce.

4.4 Shrnutí kapitoly 4.1 a 4.2

V rámci čtvrté kapitoly byla analyzována soudní rozhodnutí s cílem vymezit rozsah a limity důkazního břemene daňového subjektu s důrazem na koncept zneužití práva. Byť neexistuje relevantní judikatura týkající se agresivního daňového plánování, lze se domnívat, že závěry týkající se specifík důkazního břemene u zneužití práva by měla být v teoretické rovině aplikovatelná i u případných řízení týkajících se agresivního daňového plánování. S ohledem na výsledky výzkumu jsem však spíše toho názoru, že tato šance je minimální a aplikace závěrů i pro oblast agresivního daňového plánování je toliko teoretická. Navzdory tomuto závěru považuji za vhodné výsledky analýzy provedené v rámci čtvrté části stručně shrnout do jednotlivých bodů níže.

- Primárním důkazním prostředkem daňového subjektu jsou **účetní doklady**.
- **Pochybnosti** správce daně musí být **konkrétní** a musí dosáhnout **určité míry závažnosti**.

¹⁷³ Srov. rozsudky NSS ze dne 6. února 2019, č. j. 6 Afs 44/2018–31, či ze dne 12. června 2020, č. j. 5 Afs 114/2019–28.

¹⁷⁴ Srov. rozsudek NSS ze dne 28. listopadu. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019–33.

- **Přenos důkazního břemene** ze správce daně na daňový subjekt nastává v okamžiku, kdy má správce daně natolik závažné pochybnosti, že lze pochybovat o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti předložených důkazních prostředků.
- **Po přenosu** důkazního břemene na daňový subjekt je tento povinen prokázat pravdivost svých tvrzení **dalšími důkazními prostředky**, kromě již předloženého účetnictví a dokladů.
- **Důkazní břemeno** daňového subjektu **není neomezené a absolutní**.
- Daňový subjekt má **právo správce daně upozornit na omezenost důkazního břemene** a rozporovat nepřiměřené požadavky správce daně.
- Daňový subjekt má právo požadovat po správci daně **konkretizaci jeho požadavků**.
- Správci daně by měla být v rámci řízení připomínána **základní zásada**, že má hodnotit **důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti**.
- Kumulativní splnění **objektivního a subjektivního kritéria** u konceptu zneužití práva.
- **Objektivní kritérium** – Formálně jsou splněny podmínky stanovené právním předpisem, ale není naplněn jeho smysl a účel.
- **Subjektivní kritérium** – Hlavním účelem jednání je získání určité (daňové) výhody a s tímto cílem jsou vytvářeny umělé podmínky pro dosažení této výhody.

5 Definice a limity agresivního daňového plánování

V rámci páté části disertační práce je třeba shrnout dílčí závěry, ke kterým disertantka dospěla v rámci předešlých částí a kapitol. V první kapitole této části disertační práce jsou shrnuty všechny důležité dílčí výzkumné závěry a celkové vyhodnocení prvních čtyř částí této práce, týkající se definice a limitů agresivního daňového plánování. V kapitole druhé jsou pak zodpovězeny výzkumné otázky a nastíněn další vývoj a doporučení v oblasti agresivního daňového plánování.

5.1 Zhodnocení právní analýzy definice a limitů agresivního daňového plánování

V první části této disertační práce byl učiněn předběžný dílčí závěr, na základě analýzy pojmu agresivního daňového plánování v odborné literatuře, a vzájemného vztahu agresivního daňového plánování a zneužití práva. V rámci analýzy bylo vycházeno z předpokladu, že by měla existovat jakási terminologická oddělenost obou konceptů. Tento předpoklad se však na začátku nepotvrdil, neboť v rámci analýzy vybrané literatury (čerpající rovněž z iniciativ OECD a EU zaměřených na agresivní daňové plánování) bylo zjištěno, že se tyto termíny vzájemně prolínají a jejich vymezení a obsahová náplň je nejasná.

Na základě výzkumu provedeného v rámci této části disertační práce došla disertantka k předběžnému dílčímu závěru, že agresivní daňové plánování teoreticky představuje jakousi množinu umělých jednání, jejichž účelem je získání daňových výhod, kterých by za běžných okolností nebylo dosaženo. Z analýzy vyplynulo, že agresivní daňové plánování by mělo být konceptem obecnějším, který může obsahovat jak jednání v souladu se zákonem, tak i jednání protiprávní. U agresivního daňového plánování a zneužití práva byl identifikován jeden prvek, který je oběma konceptům neoddiskutovatelně společný, a tím je *umělost* jednání. Právě tento prvek pokládá společný základ těmito dvěma konceptům a umožňuje další teoretické úvahy. Čím se naopak zneužití práva od agresivního daňového plánování povahově liší, je skutečnost, že zneužití práva je vždy nutno vyhodnotit jako jednání protiprávní. Samozřejmě za předpokladu, že jsou naplněny jeho definiční prvky v podobě objektivního a subjektivního kritéria. Při kontrole naplnění definičních prvků pak nelze vynechat i třetí procesní prvek, kterým je unesení důkazního břemene správcem daně a prokázání skutečnosti, že se daňový subjekt dopustil zneužití práva. Další výraznou odlišnost představuje také fáze legislativního vývoje v oblasti implementace konkrétních pravidel, které jsou zaměřené na eliminaci daňových struktur, jež jsou výsledkem těchto dvou konceptů (viz GAAR zmíněný v první části).

V rámci **druhé části** této disertační práce bylo nezbytné výše uvedený dílčí závěr dále ověřit, a provést analýzu primárních pramenů, které se týkají agresivního daňového plánování. S ohledem na absenci legální definice, bylo přistoupeno k analýze pramenů, které tuto skutečnost reflektují a představují tak základní prameny agresivního daňového plánování. Primární prameny, které byly zkoumány poměrně detailně, byly jednotlivé iniciativy OECD a EU směřující proti agresivnímu daňovému plánování. V dalších kapitolách této části byla analyzována konkrétní rozhodnutí SDEU a NSS zabývající se konkrétními strukturami agresivního daňového plánování. Ze zkoumaných iniciativ OECD (Akční plán BEPS 2015 a BEPS 2.0) a EU (Doporučení k agresivnímu daňovému plánování, Doporučení k minimálním standardům, akční plán EU, CBCR, ATAD, DAC 6, Pilíř 2) a zejména z jejich vzájemného posouzení vyplynulo několik důležitých zjištění.

- Iniciativy OECD a EU byly a jsou primárně vytvořeny za účelem eliminace agresivního daňového plánování. V rámci jejich obsahu jsou členskými státy buď představeny, nebo přímo předloženy, konkrétní nástroje (určené k zavedení členskými státy) zaměřené na omezování agresivního daňového plánování (ATAD, Doporučení k agresivnímu daňovému plánování), vyhýbání se daňovými povinnostmi (CBCR, Akční plán EU, Pilíř 2), a na škodlivá opatření v daňové oblasti (Doporučení k minimálním standardům). Z jazykového porovnání textu vybraných iniciativ vyplývá nejednotné používání jednotlivých pojmů nežádoucích daňových praktik.
- Historické iniciativy OECD a EU se dříve snažily o zachycení struktur agresivního daňového plánování, o jejich definici, a o stanovení charakteristických rysů. S postupem času je na jednotlivých iniciativách zjevný posun zcela jiným směrem. Obecně se upouští od snah kategorizovat jednotlivé typy nežádoucích daňových praktik, určovat jejich charakteristické rysy a projevy. Snahy OECD a EU jdou směrem tvorby a implementace konkrétních nástrojů, které tvorbu či existenci nežádoucích daňových praktik buď eliminují, nebo významně omezují. Rovněž jsou kladeny zvýšené nároky na sběr informací a povinné oznamování určitých jednání, což opět přispívá k rychlé detekci nežádoucích daňových praktik a efektivnímu použití nástrojů k jejich eliminaci, či omezení.
- Novější iniciativy OECD a EU na sebe výslovně navazují, odkazují na sebe a postup OECD a EU v boji proti agresivnímu daňovému plánování je v zásadě jednotný.

Za účelem provedení analýzy soudních rozhodnutí SDEU a NSS, které se meritorně zabývají strukturami agresivního daňového plánování, provedla disertantka poměrně rozsáhlé vyhledávání. Bylo vycházeno z předpokladu, že by se pojem a obsah agresivního daňového

plánování mohl formovat v judikatuře obdobným způsobem, jako koncept zneužití práva. Výsledkem vyhledávací části, podle původně zadaných kritérií, je závěr, že rozhodnutí SDEU a NSS obsahujících argumentaci agresivním daňovým plánováním je velmi málo, a rozhodnutí, která by meritorně řešila konkrétní strukturu agresivního daňového plánování a součástí odůvodnění by byla argumentace agresivním daňovým plánováním, neexistují. Pojem agresivního daňového plánování se v soudních rozhodnutích objevuje pouze ve formě odkazu na příslušné iniciativy OECD a EU, případně jako součást argumentace procesních stran. V těchto argumentačních částech však není použití pojmu agresivního daňového plánování příliš relevantní, protože se zpravidla jedná jen o nahodilé využití tohoto termínu, nebo spíše o použití tohoto pojmu v podobě zastřešující množiny pro různá jednání považovaná ze nežádoucí daňové praxe. S ohledem na nízký počet výsledků vyhledávání v rozhodnutích SDEU a NSS, bylo nezbytné vyhledávací kritéria rozšířit. V případě SDEU byla do analýzy zahrnuta i stanoviska GA a žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách. V případě české rozhodovací praxe, bylo vyhledávání rozšířeno na soudy nižšího stupně (krajské soudy). Díky rozšíření vyhledávacích kritérií bylo sice nalezeno více výsledků, které určitým způsobem pracovaly s pojmem agresivního daňového plánování, ale nové poznatky ke zkoumané problematice nepřinesly. Ve zkoumaných dokumentech bylo agresivní daňové plánování opět využíváno jako odkaz na příslušné iniciativy, případně jako určitý zastřešující/zobecňující pojem. Co však disertantka považuje za zajímavé zjištění, je aktuální problematika řešená v několika členských státech EU, související s DAC 6, a z ní vyplývající oznamovací povinnost přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním a limity advokátní mlčenlivosti. Z této části disertační části rovněž vyplynul další poznatek týkající se odlišností agresivního daňového plánování a zneužití práva, kterým je množství (potažmo existence jako taková) soudních rozhodnutí, které se zabývají konkrétními strukturami agresivního daňového plánování/zneužití práva, a pomáhají tak utvářet konkrétní představu o obsahové náplni a hranicích těchto dvou konceptů. Z této skutečnosti ostatně vyplývá i to, že se nepotvrdil předpoklad, z něhož bylo vycházeno v rámci vyhledávání relevantní judikatury. Agresivní daňové plánování, jeho definice, obsah, ani limity se v aktuální judikatuře SDEU, ani NSS, neformují a neprochází podobným vývojem, kterým si prošlo zneužití práva před více než dvaceti lety.

Za účelem dokončení kompletní analýzy agresivního daňového plánování byly v rámci **třetí části** disertační práce zpracovány vybrané struktury agresivního daňového plánování a judikatura posuzující tyto struktury. Pozornost byla v jednotlivých kapitolách věnována treaty shoppingu (zneužívání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění), struktuře debt push-

down (struktura s dluhovým financováním) a IP/patent boxu (struktura s výhodnějším zdaněním předmětů duševního vlastnictví). V rámci jednotlivých struktur agresivního daňového plánování byla vyhledána i relevantní judikatura, která byla v tomto ohledu zkoumána. Zejména s ohledem na závěry učiněné na základě výsledků výzkumu v první a druhé části disertační práce, i zde bylo nutno přijmout závěr, že v případě existence meritorních rozhodnutí týkajících se struktur agresivního daňového plánování (jak je uvádí iniciativy OECD a EU), jsou jednotlivá rozhodnutí posuzována optikou zneužití práva. Ke struktuře zahrnující IP/patent box jistě existuje řada rozhodnutí v jednotlivých státech, které mají tyto preferenční režimy zavedené, ale ty se spíše týkají naplnění formálních požadavků pro aplikaci tohoto režimu. Z pohledu agresivního daňového plánování nebylo nalezeno ani jedno soudní rozhodnutí meritorně řešící IP/patent box. Po vyhodnocení třetí části disertační práce je tak nutno potvrdit předchozí závěr, že agresivní daňové plánování a jeho konkrétní obsah a hranice se v judikatuře neformují (zatím). S ohledem na dosavadní závěry tedy bylo třeba prozkoumat relevantní judikaturu týkající se důkazního břemene neseného daňovým subjektem, zejména jeho rozsahu a limitů. Byť jsou struktury agresivního daňového plánování meritorně řešeny prostřednictvím konceptu zneužití práva, byl vysloven předpoklad, že analýza rozsahu a limitů důkazního břemene daňového subjektu by mohla přinést zajímavé poznatky k obsahu pojmů agresivního daňového plánování/zneužití práva, protože se jedná o propojené pojmy.

V rámci **čtvrté části** disertační práce bylo zkoumáno důkazní břemeno nesené daňovým subjektem, nejprve v rovině obecné a následně speciálně zaměřené na oblast zneužití práva. Jednotlivé poznatky k obsahu a rozsahu důkazního břemene daňového subjektu mohou být jednoznačně využity v řízeních týkajících se zneužití práva, a v teoretické rovině i agresivního daňového plánování. Výsledky zkoumání důkazního břemene neseného daňovým subjektem dokreslují celkový pohled na problematiku agresivního daňového plánování (a v jeho rámci i na zneužití práva) a bylo by ke škodě této disertační práce, pokud by tato část byla vynechána.

5.2 Odpovědi na výzkumné otázky, další vývoj a doporučení

Vzhledem k absenci legální definice a ustálené rozhodovací soudní praxe je nutno uzavřít, že agresivní daňové plánování se v daňových řízeních, a v rámci právní argumentace stran daňového řízení, objevuje pouze sporadicky a vždy buď ve formě odkazu na příslušné iniciativy OECD a EU, nebo jako zastřešující pojem pro různé nežádoucí daňové praktiky. Pravděpodobně je to z toho důvodu, že se jedná o pojem velmi neurčitý, právně nedefinovaný, a tedy těžko prokazatelný. Právní argumentace stran směřuje zejména ke konceptu zneužití

práva v daňové oblasti, ke kterému existuje nejenom ustálená judikatura, ale s účinností od 1. dubna 2019 i právní zakotvení v podobě obecného pravidla proti zneužívání (§ 8 odst. 4 zákona DŘ). V případě konceptu zneužití práva a naplnění jeho definičních prvků je vždy možno konstatovat jeho protiprávnost. Neboť aby byly naplněny definiční prvky, automaticky musí být naplněny i premisy obecného pravidla proti zneužívání implementovaného do českého právního řádu.¹⁷⁵ Díky této povaze konceptu zneužití práva je možné jednotlivé soudní případy rozhodnout na základě konkrétního uzákoněného pravidla, podpořeného ustálenou judikaturou NSS a SDEU. Problematickou argumentaci agresivním daňovým plánováním v rámci jednotlivých soudních řízení je možné ilustrovat například na případu daňové plánovací struktury využívající dluhové financování v podobě tzv. debt-push down.¹⁷⁶ Tato struktura je uvedena jako modelová struktura agresivního daňového plánování v rámci akčních plánů BEPS. Přitom, když byla tato struktura posuzována NSS,¹⁷⁷ argumentace a samotný rozsudek byl založen na konceptu zneužití práva. K této skutečnosti je tedy rovněž potřeba přihlídnout ve prospěch dílčího závěru týkajícího se povahy konceptu agresivního daňového plánování, jakožto zastřešující množiny nežádoucích daňových praktik, který byl formulován v rámci první části disertační práce.

Na rozdíl od agresivního daňového plánování, v oblasti zneužití práva existuje velmi bohatá sbírka soudních rozhodnutí. Díky judikatuře, která se vyvíjela přes dvacet let, máme k dispozici definici zneužití práva, skládající se z objektivního a subjektivního kritéria, pravidla jakými je třeba tato kritéria posuzovat a dostatek poznatků k důkaznímu břemeni při prokazování naplnění kritérií zneužití práva. Samotná geneze judikatury ke zneužití práva je zajímavá a obohacující. První soudní rozhodnutí byla téměř výhradně zaměřená na oblast DPH, s postupem času se však začala objevovat první rozhodnutí i v oblasti přímých daní. A pokud bych měla vypíchnout nejaktuálnější oblast¹⁷⁸ zneužití práva v české judikatuře, jsou to jednoznačně korunové dluhopisy.¹⁷⁹ K výběru soudních rozhodnutí, která byla analyzována v rámci této práce, je třeba konstatovat, že soudní rozhodnutí v oblasti přímých daní plně potvrzují závěry ke zneužití práva, zjištěné ze soudních rozhodnutí zabývajících se oblastí DPH. Co je však samozřejmě odlišné, jsou konkrétní struktury a skutkové okolnosti.

¹⁷⁵ K tomuto tématu viz následující část 6 disertační práce, která se zabývá konkrétními případy implementace pravidel z mezinárodních iniciativ do českého právního řádu.

¹⁷⁶ O této struktuře je blíže pojednáno v kapitole 3.2.

¹⁷⁷ Úplně poprvé v rámci rozhodnutí CTP, které je detailně rozebráno v bodu 3.2.1.

¹⁷⁸ Problematika korunových dluhopisů je velice zajímavá a aktuální, ale svým rozsahem již přesahuje účel a potřeby této disertační práce.

¹⁷⁹ Viz např. rozsudek NSS ze dne 27. prosince 2023, č. j. 2 Afs 200/2021-37, nebo ze dne 21. prosince 2023, č. j. 3 Afs 114/2022-40.

Na základě všech dílčích závěrů, které byly průběžně formulovány v rámci této disertační práce, je možné stanovit závěr hlavní, a tedy i odpověď na vytyčenou výzkumnou otázku.

Výzkumná otázka: *Lze nalézt určité stěžejní prvky, jejichž prostřednictvím je možné definovat agresivní daňové plánování a vymezit jeho limity ve vztahu k ostatním, právně (ne)definovaným pojmům, a zejména pak ke zneužití práva v daňové oblasti? A pokud je takové znaky možné najít, je případná kodifikace vhodná a povede k větší právní jistotě adresátů právních norem?*

Odpověď: *Agresivní daňové plánování představuje specifickou množinu umělých jednání, jejichž cílem je získání určitého daňového zvýhodnění, kterého by za běžných okolností nebylo dosaženo. Tato jednání mohou mít jednak povahu jednání učiněných v souladu se zákonem (či zdánlivě v souladu se zákonem), nebo i jednání protiprávních. Zneužití práva představuje podmnožinu agresivního daňového plánování, přičemž jejich společným znakem je umělost jednání. Zneužití práva se však od agresivního daňového plánování liší tím, že se vždy jedná o jednání protiprávní (za předpokladu naplnění definičních složek). Agresivní daňové plánování nemusí být nutně protiprávní, může se jednat i o strukturu v souladu s právními předpisy. S ohledem na obecnost a nevymezenost pojmu agresivního daňového plánování je možné pod tento pojem podřadit všechna ostatní, zvláštní jednání, jejichž charakteristika je specifitější a rozsah užší (např. vyhýbání se daňovým povinnostem, daňový únik, daňový podvod). Nutně však musí existovat část jednání, která nelze identifikovat s žádným doposud známým jednáním, které je podřazeno pod agresivní daňové plánování. Na tyto doposud nepojmenované struktury agresivního daňového plánování, které nelze označit např. za zneužití práva, cílí konkrétní nástroje z iniciativ OECD a EU a neutralizují účinky takových případných jednání/struktur, například prostřednictvím zavedení minimální sazby daně (Pilíř 2). Případnou kodifikaci pojmu agresivního daňového plánování bych vzhledem k výsledkům provedeného výzkumu nedoporučovala. S ohledem na učiněné závěry považuji v tuto chvíli možnost uzákonění definice agresivního daňového plánování jako minimální a hlavně neúčelnou.*

Pro další vývoj v oblasti definování a vymezení pojmu agresivního daňového plánování je zcela nezbytné, aby doposud rozpracované iniciativy a pracovní dokumenty na úrovni EU byly překlopeny do podoby pramene práva, který by bylo nutné implementovat v České republice. Do té doby se bude jednat pouze o pojem, množinu jednání, která se navzájem prolínají například se zneužitím práva, či obcházením zákona, přičemž jejich konkrétní obsah je nejasný. Agresivní daňové plánování prozatím nadále zůstává pojmem, který je určený

toliko k teoretickému zkoumání. Bohužel neexistuje dostatečné množství soudních rozhodnutí, na jejichž základě by bylo možné přistoupit k praktickému zkoumání a definování tohoto pojmu. Snahy o definování a vymezení jsou sice zaznamenány na úrovni pracovních dokumentů EU, prozatím však nejsou tyto poznatky reflektovány v právní úpravě. Vzhledem k dynamickému vývoji daňových struktur lze očekávat, že pojem agresivního daňového plánování bude třeba v budoucnu buď definičně vymežit, aby bylo možné jeho odlišení od ostatních fenoménů, jakými je například zneužití práva, nebo obcházení zákona, anebo jej oficiálně učinit zastřešujícím termínem pro veškeré nežádoucí daňové praktiky.

Osobně se domnívám, že vývoj půjde spíše druhým směrem. Stejně tak jako iniciativy OECD a EU přešly z původních snah o vymezení definičních prvků různých typů nežádoucích daňových praktik k vytvoření konkrétních nástrojů zaměřených na omezení nežádoucích daňových struktur, jež jsou výsledkem daňového plánování, tak i v této oblasti půjdou snahy spíše směrem k vytvoření zastřešujícího pojmu pro všechny nežádoucí daňové praktiky. Nelze totiž pominout, že se v průběhu let iniciativy OECD a EU změnily, místo snahy o vymezení a definici agresivního daňového plánování, je pozornost zaměřena na implementaci konkrétních nástrojů, které takové nežádoucí daňové praktiky eliminují, či značně omezují. Tento vývoj, respektive změna v přístupu, vlastně není ani moc překvapivá. Historické iniciativy, snažící se o tvorbu definic a kategorizace nežádoucích daňových praktik, nemohly v průběhu času obstát, a to zejména kvůli dynamickému vývoji, který se týká snad všech oblastí lidské činnosti a existence, a nikoliv pouze oblasti daňového plánování (digitalizace, robotizace, umělá inteligence, množství a rychlost přenosu informací, atd.). Tento původní přístup se jeví jako těžkopádný, složitě reagující na změny a také velmi těžko implementovatelný (s ohledem na složitost a sofistikovanost struktur daňového plánování).

Z výše uvedeného důvodu je tato disertační práce uzavřena poslední, **šestou částí**, která se zabývá konkrétními případy implementace nástrojů proti agresivnímu daňovému plánování. Má-li tato disertační práce představovat komplexní zpracování tématu agresivního daňového plánování, nelze tuto oblast pominout. Naopak, je třeba ji vyzdvihnout, s ohledem na změnu přístupu OECD a EU k iniciativám proti agresivnímu daňovému plánování. Dle mého názoru totiž budoucnost boje proti agresivnímu daňovému plánování není v tvorbě definic a znaků agresivního daňového plánování, či dalších jiných, doposud legálně nezakotvených, nežádoucích daňových praktik. Správnou cestu vidím v tvorbě dostatečně kvalitních a efektivních nástrojů, které již ze své povahy umožní eliminaci, či omezení nežádoucích daňových praktik. Ovšem ani tato cesta nebude bezproblémová, jak bude dále

rozvedeno v šesté části této práce. I tento přístup v boji proti agresivnímu daňovému plánování přináší řadu praktických a právních problémů, kterým je třeba věnovat náležitou pozornost.

6 Implementace nástrojů proti agresivnímu daňovému plánování

Současná doba přináší spoustu dynamických změn, nejenom v oblasti běžného života a technologií, ale i v právní úpravě.¹⁸⁰ Ruku v ruce s technologickým a vědeckým vývojem se vyvíjí i relevantní právní úprava. Krásným příkladem je oblast sdílené ekonomiky, která na svém začátku zcela postrádala pevný a komplexní právní rámec. Až s postupem času, a nárůstem finančního objemu realizovaných transakcí, přišla právní regulace. Na jednu stranu je jistě správné stanovit základní pravidla fungování daného odvětví, která budou obecně aplikovatelná a zajistí adresátům příslušných norem určitou právní jistotu v dané oblasti. Na druhou stranu je třeba položit si otázku, zda právní regulace, a snaha zavést konkrétní nástroje omezující specifická uspořádání, od určitého momentu nenarušuje například svobodu uspořádat si právní vztahy, svobodu činit právní úkony, které nejsou zákonem výslovně zakázány, svobodu uspořádat si v rámci zákona své ekonomické vztahy s co největším užitekem.

S ohledem na aktuální posun ve vývoji a směřování iniciativ OECD a EU v oblasti boje proti agresivnímu daňovému plánování, respektive nežádoucím daňovým praktikám, je důležité věnovat pozornost konkrétním případům implementace nástrojů proti nežádoucím daňovým praktikám do národních právních řádů členských států EU. Implementace těchto nástrojů sice na jedné straně představuje potenciálně velmi účinný prostředek v boji proti nežádoucím daňovým praktikám, na straně druhé, jak je naznačeno v úvodu této části, však přináší řadu problému v rovině aplikační a právní. Aby mohly jednotlivé nástroje plnit svůj účel, a přitom nebyly v konfliktu s jinými právy, je třeba tyto problémy dostatečně identifikovat a rádně se s nimi vypořádat. Jako ilustrativní příklad lze uvést případ řešený SDEU týkající se implementace pravidla proti treaty shoppingu do německého právního řádu (tzv. anti-treaty shopping rule). Rozsudek SDEU ze dne 20. prosince 2017, ve spojených věcech C-504/16 a C-613/16,¹⁸¹ se týkal se rozporu vnitrostátní právní úpravy s čl. 1 odst. 2 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a čl. 49 Smlouvy o fungování Evropské unie („SFEU“). Předmětem předběžné otázky položené SDEU bylo pravidlo obsažené v § 50d odst. 3 v zákoně o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz), limitující právo zahraniční společnosti na plný nebo částečný odpočet daně, v tomto případě osvobození od srážkové

¹⁸⁰ Následující text disertační práce (konkrétně text implementace GAAR) byl již disertankou publikován v rámci výstupu v podobě konferenčního sborníku z konference Olomouckých debat mladých právníků konané v roce 2019. Disertanka na tuto skutečnost speciálně upozorňuje a to důvodu předejít jakýmkoli pochybnostem o původnosti textu. Při kontrole textu na odevzdej.cz byla totiž nalezena vysoká shoda této části disertační práce s jiným příspěvkem. To je bohužel způsobeno tím, že jiný účastník konference má jako svůj výstup nahraný v systému celý sborník, včetně příspěvku disertantky.

¹⁸¹ Dostupné zde <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0504>

daně u dividend vyplácených společností, německým daňovým rezidentem, zahraniční společnosti mající podíl v této společnosti (tzv. anti-treaty shopping rule).¹⁸² SDEU v tomto případě došel k závěru, že dané pravidlo je v rozporu se směrnicí o mateřských a dceřiných společnostech i svobodou usazování obsaženou ve SFEU. Článek 1 odst. 2 ve spojení s čl. 5 odst. 1 směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a článek 49 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňovým právním předpisům členského státu, jako jsou předpisy dotčené v původním řízení, které v případě, že jsou podíly nerezidentní mateřské společnosti drženy osobami, jimž by nenáleželo právo na vrácení srážkové daně nebo osvobození od ní, pokud by pobíraly dividendy přímo od rezidentní dceřiné společnosti, odpírá této mateřské společnosti osvobození od daně z kapitálových výnosů z platby dividend, jestliže je splněna jedna z podmínek stanovených těmito právními předpisy.¹⁸³

Jakákoliv implementace takových pravidel, ať už se jedná o implementaci pravidel EU, či implementaci pravidel z vlastní iniciativy členských států, představuje potenciální konflikt různých práv a je třeba v rámci implementace postupovat velice obezřetně.

Domnívám se, že implementace anti-tax avoidance pravidel do českého právního řádu svým způsobem představuje rovněž určitou výzvu pro demokracii. Daňové plánování představuje legální možnost daňových poplatníků, jak co nejlépe optimalizovat své daňové zatížení. Jak již bylo uvedeno v závěru páté části disertační práce, hranice mezi legálním daňovým plánováním, agresivním daňovým plánováním a zneužitím práva v daňové oblasti jsou velice nejasné a prolínají se. Jediné, co můžeme s relativní jistotou konstatovat, je možnost podřazení zneužití práva pod pojem agresivního daňového plánování. Neexistuje konkrétní právní úprava, která by jasně definovala, co je v rámci daňové optimalizace možné, a co je již za pomyslnou hranou. Toto přináší spoustu problémů v praxi, kdy se správce daně snaží napadat různé plánovací struktury, nejčastěji s argumentací, že se jedná o zneužití práva. Daňové subjekty si pak naopak své struktury hájí, neboť neexistuje pevná právní definice zneužití práva¹⁸⁴ (k důkaznímu břemeni viz část čtvrtou).

V rámci této části disertační práce je rozebráno celkem pět konkrétních nástrojů implementovaných do českého právního řádu. Jedná se o implementaci GAAR (obecného pravidla proti zneužívání), ATAD (implementace směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem), Exit tax (zdanění při odchodu), DAC 6 (oznamovací povinnost uspořádání

¹⁸² K treaty shoppingu viz kapitolu 0 nebo kapitolu 3.1.

¹⁸³ Upravená citace znění rozsudku SDEU ze dne 20. prosince 2017, ve spojených věcech C-504/16 a C-613/16.

¹⁸⁴ K pojmu „zneužití práva“ srovnej: KOHAJDA, Michael. Zákaz zneužití práva v daňovém právu a judikatuře České republiky. In: Luboš Tichý, Solange Maslowski, Tomáš Troup (eds.). Zneužití práva. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2016. s. 185–195. ISBN 978-80-87975-43-5.

kteřá jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, a Pilíř 2 (minimální sazba daně). I ve světle výše uvedeného rozsudku SDEU je cílem této části disertační práce identifikovat právní rizika související s implementací nástrojů proti agresivnímu daňovému plánování do národních právních řádů členských států a posoudit tato rizika zejména ve vztahu k tuzemské právní úpravě. Kromě právních rizik souvisejících s implementací těchto nástrojů budou rovněž analyzovány problémy aplikační praxe, ať již existující, či potenciální.

6.1 GAAR (obecné pravidlo proti zneužívání)

O potřebě omezení nežádoucích a agresivních daňových struktur se hovoří už poměrně dlouhou dobu a nejedná se o žádné novum. V zásadě lze konstatovat, že tak dlouho, jak fungují systémy výběru daní, tak dlouho existuje snaha daňových poplatníků eliminovat svou vlastní daňovou zátěž a odvody do daňového systému. Pravidla cílicí na omezení nežádoucích a zákonem nepředvídaných daňových struktur jsou svým způsobem českému právnímu řádu vlastní již od počátku devadesátých let minulého století.¹⁸⁵ Například v rámci již zrušeného, a s účinností od 1. ledna 2011 DŘ nahrazeného, zákona č. 337/1992 Sb., zákon České národní rady o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), byla v § 2 odst. 7 specificky upravena přednost skutečného obsahu právního jednání před jeho zastřenou právní formou.^{186 187} Byť se nejedná o pravidlo proti zneužití práva v daňové oblasti v pravém smyslu slova tak, jak je upraveno nyní v § 8 odst. 4 DŘ, svým smyslem a účelem toto pravidlo nepochybně směřovalo k omezení fiktivních úkonů v daňové oblasti, které měly za cíl zastřít skutečný obsah právního jednání, a reálně tedy ke zneužití práva prostřednictvím tohoto úkonu došlo. Poměrně známý případ posuzovaný NSS¹⁸⁸ se týkal spolku, kterému byly poskytovány dary, a následně byla správce daně napadena odčitatelnosti těchto darů od základu daně dárce.¹⁸⁹ *„Nejvyšší správní soud považuje za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů, pokud žalobce spolu s ostatními rodinnými příslušníky, svým švagrem a synovcem využívali (či spíše zneužívali) spolku K. v. – z. – v., jehož vůli v právním smyslu podle stanov zároveň vytvářeli, k financování shora uvedených sportovních, kulturních a vzdělávacích aktivit svých dětí, a to za účelem, aby si mohl žalobce hodnotu daru*

¹⁸⁵ MORÁVEK, Zdeněk. Zneužití práva. Daně a právo v praxi [online]. 2015, 8. 7. 2015 [cit. 2019-06-22]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=53502>

¹⁸⁶ Při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.

¹⁸⁷ Dnešní ustanovení § 8 odst. 3 DŘ.

¹⁸⁸ Viz Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.

¹⁸⁹ Účelově založený spolek, jehož členy byly pouze příbuzné osoby a dary určené spolku byly využívány na hrazení potřeb rodinných příslušníků a příbuzných.

poskytnutého spolku odečíst od základu daně a tak snížit svou výslednou daňovou povinnost.“ NSS dále konstatoval a zdůraznil, že institut zákazu zneužití subjektivního práva představuje ve společnosti materiální korektiv formálního pojmání práva, jehož prostřednictvím se do právního řádu vnáší hledisko spravedlnosti. Za velmi důležitý závěr NSS považují následující: *„Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato – ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocítováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmou. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití.“* NSS dovedl zneužití práva při použití ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, aniž by se toto ustanovení explicitně vázalo na institut zneužití práva. Jak bude podrobněji rozebráno dále v této kapitole, koncept zneužití práva je natolik abstraktní, že je velice složité stanovit konkrétní formu právní úpravy, která by ji měla postihovat. Z tohoto důvodu to byly doposud pouze soudy, které z pozice své rozhodovací pravomoci a v rámci soudního uvážení dovozovaly, zda v daném konkrétním případě došlo ke zneužití práva či nikoliv.

Výše zmíněný rozsudek NSS tvoří střípek poměrně bohaté judikatury týkající se konceptu zneužití práva.¹⁹⁰ Na tomto místě bych však ráda explicitně zmínila rozsudek NSS ze dne 13. ledna 2016, č. j. 3 Afs 53/2015-117,¹⁹¹ který se, kromě institutu zneužití práva, věnuje otázce daňové optimalizace. Velice často totiž daňové subjekty v obdobných sporech argumentují stanoviskem GA M. Poiarese Madura ve spojených věcech C-255/02, C-419/02 a C/223/03 (rozhodnutí SDEU ze dne 21. února 2006, ve věci C-255/02 (Halifax)), který ve svém stanovisku uvedl, že daňoví poplatníci jsou oprávněni nastavovat své daňové struktury efektivním způsobem, avšak při respektování smyslu a účelu příslušných právních norem. Daňoví poplatníci nejsou povinni maximalizovat svůj daňový odvod státu, jsou oprávněni k takovému uspořádání, které je pro ně v rámci možností a zákona výhodnější. *„Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je*

¹⁹⁰ Viz např. rozsudek NSS ze dne 2. února 2012, č. j. 5 Afs 58/2011-85; rozsudek NSS ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120; rozsudek NSS ze dne 30. listopadu 2016, č. j. 4 Afs 137/2016-43; rozsudek NSS ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108.

¹⁹¹ Opět jedno z rozhodnutí ze série rozhodnutí CTP.

vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.¹⁹² NSS v tomto konkrétním případě došel k závěru, že kumulativní kritéria zneužití práva (definovaná předchozí soudní praxí) nejsou naplněna, a to právě s ohledem na skutečnost, že hlavním účelem realizované transakce nebylo získání daňového zvýhodnění proti smyslu a účelu zákona. Realizované transakce představovaly daňovou optimalizaci, která byť naplňovala jedno z kritérií konceptu zneužití práva (užití pravidel týkajících se krácení, resp. nekrácení odpočtu DPH v souladu s jejich gramatickým a systematickým výkladem, bylo evidentně v rozporu se smyslem a účelem příslušného právního institutu), tak ji nebylo ve výsledku možné kvalifikovat jako zneužití práva.

Jak již bylo uvedeno výše, vzhledem k absenci obecného pravidla proti zneužívání v českém právním řádu to byly právě soudy, kterým příslušelo posuzovat tenkou linii mezi zneužitím práva a daňovou optimalizací realizovanou v mezích zákona. Tato zavedená praxe se však musela určitým způsobem vyrovnat s výslovně zakotveným obecným pravidlem proti zneužívání.

Novela daňových předpisů, kterou přinesl zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „**zákon č. 80/2019 Sb.**“), přinesla řadu zásadních změn. Jejím prostřednictvím byla implementovaná vybraná anti-tax avoidance pravidla do českého právního řádu. Povinnost implementace těchto vybraných pravidel vyplývala z ATAD.¹⁹³ Obecné pravidlo proti zneužívání bylo s účinností od 1. dubna 2019 implementováno do DŘ prostřednictvím ustanovení § 8 odst. 4 „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž **převažujícím účelem** je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“ Dle důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. byla hlavním důvodem pro zavedení GAAR do českého právního řádu snaha postihnout ty případy agresivního daňového plánování, které nejsou postižitelné podle jiných ustanovení zvláštních pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Dalším důvodem byla samozřejmě povinnost

¹⁹² Text stanoviska generálního advokáta je dostupný online zde: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CC0255&from=EN>

¹⁹³ Viz bod 2.2.5.

implementace ATAD, vyplývající ze závazků České republiky vůči EU. Pro účely následujícího porovnání uvádím rovněž znění GAAR upravené v čl. 6 ATAD:

*„1. Pro účely výpočtu **daňové povinnosti právnických osob** členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť **hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů** jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.*

2. Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu. Pokud operace nebo sled operací nejsou v souladu s odstavcem 1 brány v úvahu, vypočítá se daňová povinnost v souladu s vnitrostátními právními předpisy.“

V souvislosti se zavedením GAAR do DŘ, prostřednictvím § 8 odst. 4, bylo rovněž dále doplněno ustanovení § 92 odst. 5) písm. f) DŘ, upravující důkazní břemeno správce daně ve věci prokazování zneužití práva daňovým subjektem.¹⁹⁴ Výslovné doplnění důkazního břemene správce daně, při dokazování zneužití práva daňovým subjektem, lze z praktického hlediska hodnotit jako pozitivní, a to z toho důvodu, že v případě zavedení pouze GAAR bez současného zavedení důkazního břemene správce daně, by v praxi reálně hrozilo nadužívání ustanovení § 8 odst. 4 DŘ správcem daně. Doposud totiž správce daně v rámci daňových řízení velice často vyslovoval své podezření ze zneužití práva, aniž by jej řádně odůvodnil a prokázal. Takové spory zpravidla končily v patové situaci, a bylo nezbytné předložit takový spor soudu, který z pozice své autority provedl analýzu celého případu, a v rámci soudního uvážení vyslovil závěr o tom, zda ke zneužití práva došlo či nikoliv. To se bude pravděpodobně dít i nadále, avšak s tím rozdílem, že správce daně má zákonem uložené důkazní břemeno, a je povinen prokázat, že se daňový subjekt v daném konkrétním případě dopustil zneužití práva, a že jeho jednání kumulativně naplnilo objektivní i subjektivní složku konceptu zneužití práva. Pozice správce daně je tedy oproti předchozí praxi relativně složitější, neboť nemůže vyslovit závěr o zneužití práva, aniž by jej doložil právně relevantními důkazy a skutečnostmi. V případě vedení sporu s daňovým subjektem bude tedy nezbytné, aby správce daně předložil dostatečně robustní a právně relevantní argumentaci, která před soudem obstojí, v opačném případě rozhodne soud ve prospěch daňového subjektu z titulu neunesení důkazního břemene správcem daně. Pro úplnost je třeba uvést, že výslovné

¹⁹⁴ Správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.

zakotvení důkazního břemene správce daně u prokazování zneužití práva je plně v souladu s judikaturou SDEU a bylo dovozeno i v prvním rozsudku na zneužití práva (Emsland-Stärke).¹⁹⁵

Včleněním GAAR do DŘ bylo zajištěno, že se aplikuje při správě daní, tedy při správě všech daní a obdobných odvodů, na které se vztahuje aplikace DŘ. V daném konkrétním případě došlo k **rozšíření věcné působnosti**, neboť pravidlo zakotvené v ATAD se vztahuje pouze na oblast daňové povinnosti právnických osob.¹⁹⁶ Dle ustanovení GAAR v DŘ se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem, jejichž **převažujícím účelem** je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Toto je další odlišnost od pojetí pravidla v ATAD, které jako hodnotící kritérium stanoví, že hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů (provedené operace nebo sledu operací) bylo získání daňové výhody. Byť hodnotím právní úpravu v DŘ jako příznivější, je nutno podotknout, že se jedná o neurčitý právní pojem, a tak i nadále můžeme předpokládat, že aplikace institutu zneužití práva bude v praxi velice problematická.

V textu výše byla nastíněna judikatura NSS z období před uzákoněním obecného pravidla proti zneužívání. V rámci této ustálené judikatury bylo daňovými subjekty často argumentováno svobodou volby efektivního uspořádání jejich záležitostí. V rámci implementace GAAR vyvstala otázka, zda nebude narušena tato svoboda volby a určité optimalizace na straně daňových subjektů. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb.¹⁹⁷ k tomuto uvádí, že „*Navrhovaná právní úprava nicméně necílí na situace, kdy právní řád dává daňovému subjektu možnost volit mezi několika cestami, které povedou k realizaci jeho cíle a jednu z těchto cest zvolí z důvodu její daňové výhodnosti předpokládané zákonem. V takových případech se nebude jednat o nežádoucí postup, který by měl být správcem daně vyhodnocen jako zneužití práva v daňové oblasti, a navrhované ustanovení § 8 odst. 4 daňového řádu se neaplikuje, a to z toho důvodu, že dosažení daňové výhody předpokládané zákonodárcem nebude představovat rozpor se „smyslem a účelem daňového právního předpisu“.* Uvedené odpovídá též recitálu číslo 11 směrnice ATAD, v němž směrnice uvádí, že pokud se nejedná o případ zneužití, má být daňovému subjektu nadále ponechána možnost „zvolit si pro své obchodní záležitosti tu nejefektivnější daňovou strukturu“.“ Dle důvodové zprávy k zákonu

¹⁹⁵ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 12. 2000, C-110/99, Emsland-Stärke, ze dne 21. 2. 2006, C-255/02.

¹⁹⁶ Tento závěr rovněž potvrzuje důvodová zpráva „*Avšak vzhledem k tomu, že navrhované ustanovení je součástí daňového řádu, jakožto obecné právní normy pro správu daní, dochází jeho prostřednictvím současně k výslovnému zakotvení obecného pravidla proti zneužívání, které se vztahuje na správu všech daní ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, nikoliv pouze daní z příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů.*“

¹⁹⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. Dostupné ke stažení online zde: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=206&CT1=0>

č. 80/2019 Sb. by se tedy z pohledu posuzování kritérií zneužití práva nemělo nic změnit. Daňovým subjektům by měla být nadále ponechána možnost daňové optimalizace a výběru výhodnějšího zdanění (za předpokladu nevybočení ze zákonných mezí).

Pokud bych měla zhodnotit zavedení GAAR do české právní úpravy, pak se domnívám, že z praktického hlediska k příliš velké změně nedošlo a to zejména z důvodu právní neurčitosti pojmu **převažující účel**. Nelze také pominout bohatou judikaturu NSS k problematice zneužití práva. Navzdory výslovné právní úpravě v DŘ mám tedy za to, že to budou i nadále soudy, které budou muset řešit spory týkající se zneužití práva. Lze totiž předpokládat, že mezi daňovými subjekty a správcem daně bude sporná otázka týkající se převažujícího účelu provedených transakcí, a obecně naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva. Pozitivní přínos implementace GAAR však shledávám v explicitním zakotvení důkazního břemene správce daně, což zvyšuje požadavky kladené na správce daně ohledně kvality a síly důkazních prostředků v případě podezření ze zneužití práva.

V následujících bodech bude pozornost zaměřena na problematické aspekty implementace a následné aplikace GAAR v českém právním prostředí (věcná a osobní působnost GAAR; převažující účel vs. hlavní důvod transakce; problém interpretace a aplikace). Pro analýzu jednotlivých problematických aspektů je stěžejní zejména textové znění ustanovení § 8 odst. 4 DŘ¹⁹⁸ a čl. 6 ATAD.¹⁹⁹

6.1.1 Věcná a osobní působnost GAAR

Vložením GAAR do DŘ došlo k zajištění přímé aplikace tohoto pravidla při správě daní, to znamená při správě všech daní a obdobných odvodů, na které se vztahuje aplikace DŘ. Prostým jazykovým výkladem tedy docházíme k dílčímu závěru, že GAAR se v České republice aplikuje při správě všech daní, a nikoliv pouze při správě daní z příjmů ve smyslu ZDP. Z textu ustanovení rovněž nevyplývá žádné omezení aplikace pravidla na vybrané subjekty, domnívám se tedy, že dané pravidlo je aplikovatelné na všechny subjekty, které při správě daní podléhají režimu DŘ.

¹⁹⁸ „Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“

¹⁹⁹ 1) Pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob členský stát nebere v úvahu operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.

2) Pro účely odstavce 1 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu. Pokud operace nebo sled operací nejsou v souladu s odstavcem 1 brány v úvahu, vypočítá se daňová povinnost v souladu s vnitrostátními právními předpisy."

Správnost výše uvedeného závěru potvrzuje rovněž důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., ve které se k tomuto uvádí „Avšak vzhledem k tomu, že navrhované ustanovení je součástí daňového řádu, jakožto obecné právní normy pro správu daní, dochází jeho prostřednictvím současně k výslovnému zakotvení obecného pravidla proti zneužívání, které se vztahuje na správu všech daní ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, nikoliv pouze daní z příjmů ve smyslu zákona o daních z příjmů.“²⁰⁰

Z čl. 6 ATAD naopak vyplývá, že by uvedené pravidlo mělo být aplikováno pouze při výpočtu daňové povinnosti právnických osob. Z hlediska věcné působnosti by se tedy toto pravidlo mělo vztahovat pouze na oblast daní z příjmů právnických osob a z hlediska osobní působnosti by se mělo vztahovat pouze na právnické osoby.

Pokud srovnáme výše uvedené znění GAAR v DŘ a v ATAD, docházíme k následujícímu závěru. GAAR, tak jak bylo transponováno v České republice, požívá širší věcné působnosti ve srovnání s tímto pravidlem upraveným v ATAD. Jednak došlo k rozšíření věcné působnosti co do okruhu daní, na které se pravidlo bude vztahovat (daň z příjmů právnických osob dle ATAD vs. všechny daně, na které se při správě daní vztahuje DŘ) a dále pak k rozšíření osobní působnosti co do okruhu subjektů/daňových poplatníků, na které se uvedené pravidlo bude vztahovat (právnické osoby dle ATAD vs. všechny subjekty podléhající při správě daní působnosti DŘ).

Oproti znění ATAD je česká právní úprava v tomto ohledu striktnější a vztahuje se na mnohem větší okruh daňových subjektů. Je otázka, zda lze toto rozšíření osobní a věcné působnosti považovat za správné. Při posuzování této otázky je třeba podotknout, že případná aplikace daného ustanovení pouze na právnické osoby a související daň z příjmů právnických osob by mohla být vyhodnocena jako diskriminační. Není zřejmě důvod pro stanovení výjimek z aplikace tohoto pravidla např. pro fyzické osoby nebo pro oblast DPH, natož v situaci, kdy mnoho případů zneužití práva se týká DPH (např. nárok na odpočet DPH). Fyzické osoby sice zpravidla nebudou schopné realizovat struktury naplňující kritéria zneužití práva v takovém rozsahu, v jakém se ho nejčastěji dopouští právnické osoby, ale ani zde nenacházím důvody pro stanovení specifických výjimek z osobní působnosti. Rovněž s ohledem na dosavadní praxi a judikaturu, která při aplikaci institutu zneužití práva využívala rovněž ustanovení § 8 odst. 3 DŘ (pravidlo aplikovatelné na všechny subjekty na které se při správě daní vztahuje DŘ), nepovažuji rozšíření věcné ani osobní působnosti za změnu, která by měla zásadním způsobem ovlivnit dosavadní praxi.

²⁰⁰ Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., bod 3.6.1.

6.1.2 Převažující účel vs. hlavní důvod transakce

Dle nového ustanovení DŘ se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. k tomu uvádí následující „*Použití pojmu „převažující účel“ koresponduje s dosavadní tuzemskou judikaturou i judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která aplikovala zásadu zneužití práva v oblasti daní, a současně reflektuje znění čl. 6 odst. 1 směrnice ATAD, která v uvedené souvislosti používá pojem „hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů“.*“²⁰¹

ATAD obdobně vymezuje, že pro účely výpočtu daňové povinnosti právnických osob nejsou brány v potaz operace nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel příslušného daňového práva.

Nelze opomenout rozdílnost obou pravidel právě v odkazu na převažující účel, resp. hlavní/jeden z hlavních důvodů transakce. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. k tomuto odlišnému přístupu uvádí „*Návrh zákona se proto přidržel judikaturou zaužívaného pojmu „převažující účel“ použitý bez dalšího dovětku, byť doslovné znění překladu směrnice hovoří o „hlavním důvodu nebo jednom z hlavních důvodů“.* Návrh se tím snaží zachovat kontinuitu terminologie používané judikaturou, neboť u jakéhokoli nového pokusu vyjádřit dané pravidlo jinými slovy hrozí riziko odlišného výkladu. Ostatně samotné vyjádření „hlavní nebo jeden z hlavních“ zakládá logický nesoulad. Buďto platí, že hlavním může být z množiny objektů pouze jeden, tudíž je nesmyslné hovořit o více hlavních objektech (existence obou se vzájemně popírá), anebo je naopak možné, aby bylo více hlavních objektů, pak ovšem pro jejich označení postačí svodné označení „hlavní“ (zbytek je pleonasmus). Jako nejvhodnější se tak jeví využití pojmu „převazující účel“, který oproti pojmu „hlavní“ více zdůrazňuje materiální stránku věci, tj. skutečnost, že jde o účel esenciální (základní).“²⁰²

Dle mého názoru je podoba GAAR v českém právním řádu pro adresáty daného pravidla přívětivější a po aplikační stránce jasnější, než jak je pravidlo formulováno v ATAD. Slovní spojení „*převažující účel*“ postihuje obsah právního jednání komplexněji, neboť správce daně bude povinen vyhodnocovat všechny skutečnosti a okolnosti jednotlivě, a přitom ve vzájemné souvislosti, s přihlédnutím ke všem ekonomickým důvodům, které vedly daňový subjekt k provedení zkoumané transakce. Tato formulace implicitně umožňuje

²⁰¹ Tamtéž, strana 307, třetí odstavce.

²⁰² Tamtéž, strana 307, čtvrtý odstavce.

existenci dalších účelů transakce, kterými může být snaha o zvolení ekonomicky výhodnější formy zdanění, samozřejmě při zachování smyslu a účelu zákona. V neposlední řadě slovo *účel* více vyjadřuje cíl/záměr, kterého chtěl daňový subjekt dosáhnout, přičemž slovo důvod spíše evokuje nějakou skutečnost/podmínku na začátku, před provedením transakce. Co se týče slovního spojení *"hlavní nebo jeden z hlavních důvodů"* lze s důvodovou zprávou souhlasit v tom ohledu, že se nejedná o slovní spojení příliš logické. Domnívám se rovněž, že pokud by bylo toto slovní spojení transponováno do DŘ, vedlo by to k usnadnění důkazního břemene správce daně. Prokázání převažujícího účelu určité transakce bude dle mého názoru pro správce daně náročnější, než prokázání hlavního nebo jednoho z hlavních důvodů transakce. Jestliže totiž připustíme existenci několika skutečností, kvůli kterým se daňový subjekt rozhodl provést danou transakci, z nichž jedna bude představovat volbu výhodnějšího daňového režimu, správce daně bude mít tendenci tuto konkrétní skutečnost vyhodnocovat buď jako hlavní důvod provedené transakce, nebo minimálně jako jeden z jejích hlavních důvodů. Dle mého názoru by byl tento přístup nežádoucí a pravděpodobně by vedl k navýšení sporů, které by musely řešit soudy. Při posuzování převažujícího účelu transakce bude správce daně nucen vyhodnocovat celou transakci komplexně a unesení důkazního břemene na jeho straně bude složitější a bude vyžadovat kvalitní základnu důkazů a rozhodných skutečností.

6.1.3 Interpretace a aplikace

Ačkoliv bylo GAAR explicitně transponováno do českého právního řádu, nejsem přesvědčená o tom, že by to výrazným způsobem napomáhalo řešení problematiky zneužití práva. Na jedné straně je pravda, že alespoň základní vymezení institutu zneužití práva v českém právním řádu chybělo a jeho rámcové zakotvení, v podobě GAAR, lze považovat za přínosné. Na druhou stranu se jedná o definici vágní a neurčitou a ta je jako taková pro aplikační praxi spíše nevýhodná, neboť to v praxi nejčastěji povede ke sporům mezi správcem daně a daňovými subjekty, které bude muset rozhodovat soud. Problém tkví v tom, že reálně je nemožné dostatečně určitou definici institutu zneužití práva vytvořit, a to s ohledem na existenci téměř nekonečné množiny transakcí, skutečností a jednání, které mohou naplnit znaky zneužití práva. Obdobně se v tomto ohledu vyjádřil i NSS *„Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností – ostatně právo není matematika –, kdy se zákaz zneužití – jakožto výjimky z pravidla – použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovskému uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento*

institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat."²⁰³

Výše uvedený závěr však nikterak nepomáhá aplikační praxi. Ani explicitní právní úprava GAAR v daňovém řádu neodstraňuje soudobé aplikační problémy. Pozitivní přínos lze sledovat u výslovné úpravy důkazního břemene správce daně, která klade zvýšené nároky na důkazní povinnost správce daně. Nová právní úprava však spíše kontraproduktivně vnáší do aplikační praxe další nejistotu v podobě neurčitého pojmu „*převažující účel*“.

6.1.4 Shrnutí kapitoly 6.1

V rámci této kapitoly byla pozornost věnována důvodům a okolnostem, které vedly zákonodárce ke změně právní úpravy a výslovnému zakotvení GAAR do českého právního řádu. V jednotlivých bodech pak byly následně analyzovány vybrané diskutabilní, případně problematické, oblasti výše uvedeného pravidla transponovaného do českého právního řádu na základě ATAD. V rámci analýzy se disertantka zabývala třemi vybranými oblastmi (i) věcná a osobní působnost ATAD, (ii) převažující účel vs. hlavní důvod transakce a (iii) interpretace a aplikace. Níže jsou stručně nastíněny následující dílčí závěry analýzy jednotlivých oblastí:

Ad (i) Při srovnání jazykového znění GAAR v DŘ a v ATAD docházím k závěru, že v rámci české právní úpravy došlo k rozšíření věcné a osobní působnosti daného pravidla ve srovnání s jeho zněním v ATAD. S ohledem na dosavadní vývoj tuzemské judikatury však nepovažuji takové rozšíření působnosti za excesivní, spíše naopak. Myslím, že uvedené rozšíření je v souladu se současným přístupem českých soudů k aplikaci institutu zneužití práva.

Ad (ii) Základní odlišnost GAAR v DŘ a v ATAD spočívá v kritériu hodnocení transakcí, ke kterým se z důvodu zneužití práva nepřihlíží při správě daní. Český zákonodárce se přiklonil k převažujícímu účelu, oproti úpravě v ATAD, která stanoví hlavní nebo jeden z hlavních důvodů. Z hlediska prokazování v rámci daňového řízení považuji českou právní úpravu za příznivější pro daňové subjekty, neboť, dle mého názoru, klade zvýšené nároky na unesení důkazního břemene správcem daně.

Ad (iii) Poslední oblastí, které byla věnována pozornost, je otázka interpretace a následně samotné aplikace GAAR. Dle mého názoru implementace GAAR nevedla a nepovede k podstatné změně v současné praxi, neboť nová právní úprava v zásadě navazuje

²⁰³ Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-56.

na současnou soudní praxi. Výslovné zakotvení GAAR spíše přinese interpretační problém v podobě slovního spojení „*převažující účel*“.

V souvislosti se zakotvením GAAR v DŘ se nejvíce obávám navýšení sporů mezi správcem daně a daňovými subjekty, které vzhledem k neurčitosti daného ustanovení bude třeba řešit soudní cestou a budou to opět soudy, které v rámci soudního uvážení vymezí mantinely zneužití práva v daném konkrétním případě.

6.2 ATAD test (omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů)

Prostřednictvím zákona č. 80/2019 Sb. bylo do ZDP vloženo nové ustanovení § 23e limitující daňovou uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů (dále jen „**ATAD test**“). Dle důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. bylo hlavním smyslem této právní úpravy ochránit základ daně z příjmů právnických osob před jeho umělým snižováním pomocí dluhového financování. Uvedená právní úprava cílí na ty daňové subjekty, které obvykle načerpají velký objem úvěrů od společností v rámci jedné skupiny a úroky z těchto úvěrů uplatňují jako daňově uznatelné.

Hranice uznatelnosti byla v ZDP stanovena buď limitem 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy (dále jen „**EBITDA**“) nebo 80 000 000 Kč. V tomto ohledu je pravidlo včleněné do ZDP pro daňové subjekty příznivější, neboť při implementaci (i) nebyla využita možnost stanovit přísnější pravidla limitace, (ii) je ponechána možnost limitace nadměrných výpůjčních výdajů buď prostřednictvím limitu 30 % EBITDA, nebo 80 000 000 Kč (ekvivalent 3 milionů eur). V případě, že daňový subjekt v jednom zdaňovacím období vykáže nadměrné výpůjční výdaje, a je povinen vyloučit je v rámci daňového přiznání jako daňově neuznatelné náklady, je mu prostřednictvím § 23e odst. 7 ZDP dána možnost uplatnit tyto náklady jako daňově uznatelné v dalším zdaňovacím období. Opět se však uplatní limity uznatelnosti stanovené ZDP a možnost takového snížení výsledku hospodaření nepřechází na právní nástupce.

Navzdory zavedenému ATAD testu je třeba připomenout, že se bude i nadále uplatňovat test nízké kapitalizace upravený v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. V souladu s českou právní úpravou tedy bude nadále třeba testovat výpůjční výdaje prostřednictvím testu nízké kapitalizace (aplikuje se pouze na limitaci finančních výdajů vůči spojené osobě) a současně test nadměrných výpůjčních výdajů (aplikuje se na veškeré výpůjční výdaje). Oba testy mohou koexistovat vedle sebe, neboť jejich výpočet je odlišný a mají i rozdílný účel.

Právní úprava zavedená na základě ATAD bezesporu limituje daňové poplatníky a představuje poměrně velký zásah do plánovacích struktur. Na druhou stranu je však třeba

uvést že (i) zavedení tohoto pravidla je, s ohledem na sofistikovanost některých daňových struktur, z pohledu zákonodárce pochopitelné, (ii) pravidlo v podobě, v jaké je implementováno do českého právního řádu, představuje jednu z mírnějších variant požadovaných ATAD, (iii) nadměrné výpůjční výdaje neuznatelné v jednom zdaňovacím období lze uznat jako daňově uznatelné v následujícím období (pozitivní pro ty daňové subjekty, které vykážou daňově neuznatelné výpůjční výdaje v důsledku mimořádných transakcí v průběhu zdaňovacího období).

V následujících bodech jsou blíže rozvedeny specifické problematické aspekty ATAD testu.

6.2.1 Kurzové rozdíly

Ustanovení § 23e ZDP stanoví dva základní limity uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů a to 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy nebo 80 000 000 Kč, přičemž se uplatní ta z částek, která je vyšší. Daňově neuznatelnou část výpůjčních výdajů představuje kladná částka z rozdílu mezi nadměrnými výpůjčními výdaji a limitem uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů. Nadměrnými výpůjčními výdaji se rozumí výpůjční výdaje, splňující základní pravidlo daňové uznatelnosti stanovené v § 24 odst. 1 ZDP, po odečtení zdanitelných výpůjčních příjmů, za dané zdaňovací období, nebo období za které se podává daňové přiznání.²⁰⁴

Ačkoliv se ATAD test jeví jako poměrně jednoznačný, při jeho aplikaci nastává řada praktických problémů a výkladových nejasností, které jsou rozebrány v následujícím textu.

Ustanovení § 23e odst. 3 ZDP stanoví, co se rozumí výpůjčním výdajem:

„Výpůjčním výdajem se pro účely daní z příjmů rozumí

- a) finanční výdaj,*
- b) výdaj, který svou podstatou představuje plnění za poskytnutí úvěrového finančního nástroje, bez ohledu na závazek, ze kterého takové plnění plyne,*
- c) pomyslný úrok v rámci derivátu,*
- d) výdaj související s derivátem sjednaným za účelem zajištění rizika souvisejícího se závazkem podle písmen a) až c),*
- e) výdaj v podobě kursového rozdílu souvisejícího se závazkem podle písmen a) až d),*
- f) úrok obsažený v úplatě na základě závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s právem na následné úplatné nabytí tohoto majetku stranou tohoto závazku,*
- g) úrok, který je součástí ocenění majetku podle právních předpisů upravujících účetnictví,*

²⁰⁴ § 23e odst. 2 ZDP.

h) výdaj obdobný výdaji podle písmen a) až g).

Nejpodstatnější část výpůjčních výdajů budou u jednotlivých daňových poplatníků pravděpodobně představovat úvěrové úroky, spadající do kategorie pod písmenem a) - finanční výdaje.

Dle § 23e odst. 3 písm. e) ZDP je do výpůjčních výdajů dále třeba zahrnout kurzový rozdíl, související se závazkem uvedeným pod písmeny a) až d), čímž se rozumí závazek z titulu finančního výdaje, výdaj, který svou podstatou představuje plnění za poskytnutí úvěrového finančního nástroje (např. bankovní poplatek) a pomyslný úrok v rámci derivátu. V souvislosti se zahrnutím kurzového rozdílu vzniká otázka, zda má být zahrnut kurzový rozdíl vzniklý z přecenění úvěrové jistiny a úroku, nebo pouze úroku a zda má být zahrnutý pouze kurzový rozdíl realizovaný, nebo i nerealizovaný. Správné vyřešení těchto otázek má velký dopad na kalkulaci výpůjčních výdajů. Zejména v době implementace testu ATAD mohla být řada daňových poplatníků v situaci, kdy v průběhu roku 2020, v souvislosti s panikou vyvolanou epidemií COVID-19, provedla konverze svých cizoměnových závazků (např. za účelem zajištění dalšího kurzového rizika) a z tohoto titulu jim mohly vzniknout velké kurzové rozdíly, které byly potenciálně předmětem testu ATAD.

Kurzový rozdíl z přecenění jistiny vs. úroku - Vzhledem k tomu, že ze strany finanční správy nebyla v době implementace publikována žádná prováděcí pravidla, bylo třeba postupným výkladem zjistit, zda je třeba do testu ATAD zahrnovat kurzový rozdíl z přecenění jistiny a úroku, nebo pouze z úroku. Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., jehož prostřednictvím byl implementován ATAD do českého právního řádu, bohužel neuváděla žádný bližší výklad, který by nastínil řešení tohoto praktického problému.

Před implementací ATAD a zavedením testu nadměrných výpůjčních výdajů byl v ZDP upraven pouze tzv. test nízké kapitalizace v ustanovení § 25 odst. 1 písm. w), který testoval celkové dluhové zatížení ve vztahu k vlastnímu kapitálu. V rámci tohoto testu se provádí porovnání finančních výdajů ve vztahu k úhrnu úvěrových finančních nástrojů. Na rozdíl od testu nadměrných výpůjčních výdajů jsou testovány pouze finanční výdaje vůči věřiteli, který je ve vztahu k dlužníkovi spojenou osobou.²⁰⁵ Úvěrový finanční nástroj je definovaný v ustanovení § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP jako závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků, přičemž úvěrovým finančním nástrojem je vždy úvěr, zápůjčka, dluhopis, vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky.

²⁰⁵ § 23 odst. 7 ZDP.

V rámci testu nízké kapitalizace se zkoumá zejména průměr denních stavů úvěrových finančních nástrojů,²⁰⁶ což v praxi znamená zkoumání výše dluhu na rozvaze (tedy výše nesplacené jistiny).

Do testu nadměrných výpůjčních výdajů bychom měli zahrnout kurzový rozdíl související s jedním z definovaných závazků. Úvěrová jistina se svou povahou váže k úroku a tento se řadí do kategorie finančního výdaje dle § 23e odst. 3 písm. a) ZDP. Kurzový rozdíl z přecenění úroku zahrnujeme do ATAD testu najisto, zde nemáme žádné pochybnosti, neboť úvěrový úrok se bez jakékoliv pochybnosti považuje za finanční výdaj. Pro další postup je třeba zodpovědět otázku, zda se i úvěrová jistina samostatně kvalifikuje pod pojem finančního výdaje. Jazykovým výkladem bych a priori odpověděla, že nikoliv, protože jistina jako taková není výdajem. Jistina je evidovaná na rozvahových účtech společnosti a nelze ji tedy z účetního pohledu považovat za výdaj. Jazykový výklad však může být často zavádějící a proto je třeba tuto problematiku podrobit další analýze.

Do testu nadměrných výpůjčních výdajů patří výdaj v podobě kurzového rozdílu souvisejícího s definovaným závazkem. Souvisí tedy kurzový rozdíl z přecenění úvěrové jistiny se závazkem v podobě úvěrového úroku?

Článek 2 odst. 1 ATAD uvádí, že výpůjčním nákladem jsou také některé kurzové zisky a ztráty z výpůjček a nástrojů souvisejících se získáním finančních prostředků, poplatky za záruky pro účely mechanismů financování, poplatky za zprostředkování a obdobné náklady související s vypůjčením finančních prostředků. Ze znění ATAD vyplývá, že v rámci testu mají být brány v potaz kurzové změny z výpůjček, což však není úplně jednoznačné vymezení a tedy nám s interpretací této části ATAD testu v ZDP nepomáhá.

Z důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb. vyplývá, že pro transpozici pojmu *výpůjční výdaj* byla zvolena taková legislativní konstrukce, která k takovému účelu využívá pojmy, které již jsou součástí právního řádu České republiky. Znamená to tedy, že pojem finančního výdaje²⁰⁷ již je českým právním řádem dostatečně definován, a to ve výše zmiňovaném ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP. Finančními výdaji se rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi. Úvěrová jistina není uvedena v taxativním výčtu finančních výdajů, ba právě

²⁰⁶ Bližší informace a způsob výpočtu testu nízké kapitalizace podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP je dostupný v Pokynu GFR D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č. j.: 75325/22/7100-10111-702407 ze dne 21. prosince 2022 (dále jen „Pokyn“). Text Pokynu je dostupný zde: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR-D-59.pdf

²⁰⁷ § 23e odst. 3 písm. a) ZDP.

naopak, úvěrová jistina je, v souladu se zbytkem ustanovení § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, součástí pojmu úvěrového nástroje a tedy je součástí kategorie odlišné od finančních výdajů.

Z výše uvedeného vyplývá závěr, že do testu nadměrných výpůjčních výdajů nepatří kurzové rozdíly související s přeceněním úvěrové jistiny. Tento závěr byl nakonec potvrzen i výkladem GŘ, a to prostřednictvím Informace GŘ k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD, č. j. 54816/20/7100-40113-207118, ze dne 20. ledna 2021.²⁰⁸ S ohledem na skutečnost, že ATAD test byl zaveden s účinností od 1. dubna 2019, byla zde opravdu velká prodleva mezi účinností testu ATAD a poskytnutím výkladu finanční správy. Byť je výklad finanční správy k aplikaci ustanovení ZDP právně nezávazný, je pro daňové poplatníky velmi důležitý, neboť jim poskytuje informaci o tom, jak budou jednotlivá ustanovení ZDP, a jejich aplikace, posuzována správcem daně. Podle přechodných ustanovení k zákonu č. 80/2019 Sb. se ATAD test poprvé, u většiny daňových poplatníků, aplikoval v daňových přiznáních za rok 2020.²⁰⁹ To znamená, že reálné výpočty daňových povinností probíhaly až v době, kdy byla k dispozici výše uvedená informace GŘ. Tato skutečnost však nic nemění na tom, že daňoví poplatníci byli ze strany finanční správy ponechání poměrně dlouho v nejistotě a neměli možnost v průběhu roku 2020 pracovat s kurzovým zajištěním takovým způsobem, aby měli jistotu, že ATAD test nebude negativně ovlivněn (viz výše zmiňované přecenění jistin z důvodu změny měny úvěru, jakožto forma zajištění). Pokud by se totiž do ATAD testu zahrnovaly i kurzové rozdíly z přecenění jistin, mohlo by to mít pro některé daňové poplatníky negativní konsekvence v podobě zvýšení základu daně z důvodu nadměrných výpůjčních výdajů.

Ne(realizovaný) kurzový rozdíl - V návaznosti na problematiku rozebranou v textu výše je třeba zabývat se také otázkou, zda do testu ATAD vstupují pouze kurzové rozdíly realizované, nebo i kurzové rozdíly nerealizované, a to zejména s ohledem na dopad, který mohou mít na výsledek testu nadměrných výpůjčních výdajů.

²⁰⁸ „Výpůjčním výdajem se rozumí výdaj v podobě kursového rozdílu (ztráty) souvisejícího se závazky podle § 23e odst. 3 písmen a) až d) ZDP. To znamená, že do výpůjčních výdajů se budou zahrnovat kurzové rozdíly (ztráty) související se závazkem vzniklým z titulu výpůjčního výdaje uvedeného v § 23e odst. 3 písm. a) až d) ZDP (u závazků vzniklých z titulu finančních výdajů se tedy bude typicky jednat o kurzové rozdíly (ztráty) vztahující se ke smluvním úrokům). Kursové rozdíly (ztráty), které vznikají ze závazku z titulu „jistiny“, se do výpůjčních výdajů zahrnovat nebudou.“

²⁰⁹ Pro zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (1. dubna 2019), jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Před několika lety vydal NSS poměrně průlomové rozsudky, v nichž uváděl, že nerealizované kurzové rozdíly by neměly podléhat zdanění.²¹⁰ „Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že je třeba rozlišovat mezi „kurzovými rozdíly“ vzniklými pouhým přepočtem (nerealizované kurzové rozdíly) a skutečnými „kurzovými zisky“, resp. ztrátami (realizované kurzové rozdíly). Nerealizované kurzové rozdíly nepředstavují zdanitelný příjem, neboť vznikají pouze na základě přepočtu a nemají žádný relevantní základ v nakládání s majetkem (operativní činnosti podnikatelského subjektu), nemají žádný vliv a dopad na hospodářskou produktivitu, resp. výsledek hospodaření. Jedná se de facto pouze o virtuální zisky (nebo ztráty).“²¹¹

Jednalo se však o rozhodnutí ojedinělá a finanční správa tento závěr NSS nesdílela. V důsledku toho vydalo GŘ Informaci k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, č. j.: 45965/13/7001-11001-806324²¹², ze dne 15. listopadu 2013, v níž reagovalo nejenom na judikaturu NSS, ale rovněž na zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů. Výsledkem rekodifikace bylo mimo jiné i to, že zaúčtované tzv. „nerealizované“ kurzové rozdíly budou zahrnuty do základu daně z příjmů. Poplatníci daně z příjmů právnických osob tedy v těchto případech následují účetní pravidla a v důsledku toho je třeba zahrnout do základu daně z příjmů rovněž nerealizované kurzové rozdíly. Vzhledem k tomu, že jsou nerealizované kurzové rozdíly zaúčtovány na příslušných nákladových a výnosových účtech, je pravděpodobně potřeba podrobit je stejným pravidlům, jako realizovaným kurzovým rozdílům, a zahrnout je do testu nadměrných výpůjčních výdajů, samozřejmě při dodržení základního pravidla, že do testu nadměrných výpůjčních výdajů vstupují pouze ty nerealizované kurzové rozdíly, které souvisí se závazky definovanými § 23e odst. 3 písm. a) až d) ZDP.

V návaznosti na výše uvedené je zde však třeba upozornit na změnu ZDP provedenou zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (tzv. konsolidační balíček). Prostřednictvím tohoto zákona byla do ZDP vložena nová ustanovení § 23i a § 23j, která umožňují daňovým poplatníkům vstoupit do režimu vyloučení nerealizovaných kurzových rozdílů ze základu daně. Tento režim má specifické podmínky a při jeho povinném ukončení, nebo dobrovolném vystoupení z vůle

²¹⁰ Rozhodnutí NSS ze dne 19. dubna 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94 a rozhodnutí NSS ze dne 25. ledna 2013, č. j. 5 Afs 56/2012-37.

²¹¹ Rozhodnutí NSS ze dne 19. dubna 2012, č. j.: 5 Afs 45/2011-111.

²¹² Informace je dostupná zde https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove_rozdily_2013.pdf.

daňového poplatníka, je nutné všechny vyloučené nerealizované kurzové rozdíly opět zahrnout do základu daně. Zjednodušeně řečeno, nerealizovaný kurzový rozdíl se stane součástí základu daně v momentě, kdy dojde k jeho realizaci, nebo kdy daňový poplatník přestane být poplatníkem v režimu vylučování kurzových rozdílů. Opětovné zahrnutí nerealizovaných kurzových rozdílů do základu daně, a následně do testu ATAD, může mít výrazné dopady na výsledek tohoto testu.²¹³ Daňoví poplatníci by tedy před vstupem do režimu vylučování kurzových rozdílů měli pečlivě zvážit všechny důsledky pro konečnou daňovou povinnost. Problematickou oblastí může být rovněž okamžik realizace kurzového rozdílu, tedy moment, který na základě určité skutečnosti podmiňuje proces realizace kurzového rozdílu. Finanční správa si je těchto výkladových nejasností vědoma a proto připravuje podrobnou informaci, která by měla zvýšit právní jistotu daňových poplatníků ohledně režimu nezahrnování kurzových rozdílů.²¹⁴

Pro úplnost tohoto tématu považuji za nezbytné ještě zmínit novinku v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚč“), kterou rovněž přinesl konsolidační balíček. Změna spočívá ve volbě účetní jednotky účtovat v měně odlišné od českých korun, v jiné funkční měně, kterou může být euro, americký dolar nebo britská libra.²¹⁵ Volba jiné měny účtování může mít rovněž vliv na celkovou výši kurzových rozdílů. Otázkou však zůstává, jaké jsou vlastně všechny důsledky této volby. Daňová přiznání, účetní závěrky, a mnoho dalších povinností je totiž nutno plnit v českých korunách. Momentálně je vcelku těžké domyslet všechny konsekvence takové změny, a jistě to přinese spoustu otázek.

6.2.2 EBITDA vs. daňový zisk před úroky, zdaněním a odpisy

V tomto bodu je pozornost zaměřena na pojem EBITDA, se kterým pracuje ATAD, avšak do českého zákona převzat nebyl. Navzdory tomu, že tento pojem nebyl upraven v ZDP, odborná veřejnost s ním velice často pracuje, a dle mého názoru to může způsobit lehké zmatení v aplikační praxi. EBITDA v anglickém znění earnings before interest, tax, depreciation, amortization představuje zisk před započtením úroků, daní a odpisů a jedná se o jeden z ekonomických ukazatelů ziskovosti společnosti.

Článek 4 odst. 2 směrnice ATAD stanoví výpočet EBITDA následovně: „*EBITDA se vypočítá tak, že se k příjmům podléhajícím dani z příjmů právnických osob v členském státě*

²¹³ § 23e odst. 5 ZDP.

²¹⁴ Upozornění k režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů dle právní úpravy § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů. Finanční správa [online]. 2024, 8. března 2024 [cit. 2024-06-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace- stanoviska-a-sdeleni/2024/upozorneni-k-rezimu-vylucovani-nereal-kurz-rozdil-dle-par23a-23j-zdp>

²¹⁵ § 24a ZoÚč.

daňového poplatníka připočtou zpět daňově upravené částky nadměrných výpůjčních nákladů, jakož i daňově upravené částky odpisů a amortizace. Příjmy osvobozené od daně jsou z EBITDA daňového poplatníka vyňaty."

Zákonodárce však pojem EBITDA do ZDP nepřevzal a jak uvádí důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. „*Pojem EBITDA nebyl do návrhu legislativního textu zvolen z toho důvodu, že obvykle chápaný obsah tohoto pojmu (ukazatel vycházející z účetních položek) se odlišuje od obsahu vymezeného v čl. 4 odst. 2 směrnice ATAD, který vychází z daňových položek.*"²¹⁶ Je tedy zřejmé, že se zákonodárce chtěl vyvarovat možným výkladovým problémům, a proto s tímto pojmem nepracuje. Pro aplikaci ATAD testu je tedy třeba dbát na to, že se nejedná o klasický ukazatel EBITDA, ale o specifický výpočet daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy podle § 23e odst. 6 ZDP.

Jak již bylo uvedeno výše, pro stanovení daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy je třeba následovat ustanovení § 23e odst. 6 ZDP které stanoví „*Daňovým ziskem před úroky, zdaněním a odpisy se pro účely daní z příjmů rozumí úhrn za zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání,*

- a) výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji upraveného podle tohoto zákona s výjimkou úpravy v důsledku omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů,*
- b) základů daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně,*
- c) samostatného základu daně zdaňovaného sazbou daně podle § 21 odst. 4,*
- d) odpisů majetku uplatněných jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, s výjimkou částí odpisů, které jsou výpůjčním výdajem,*
- e) kladného oceňovacího rozdílu při koupi obchodního závodu nebo kladného rozdílu mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupi a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy uplatněného jako výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a*
- f) nadměrných výpůjčních výdajů.“*

Vzhledem k tomu, že se jedná o specifický výpočet, ráda bych detailněji nastínila, co konkrétně představují jednotlivá písmena dotčeného ustanovení.

Výsledek hospodaření / rozdíl mezi příjmy a výdaji - Dle § 23e odst. 6 písm. a) ZDP se do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnuje výsledek hospodaření po úpravách podle ZDP bez úpravy podle § 23e ZDP, protože v opačném případě by došlo k

²¹⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb., strana 166, předposlední odstavec.

zacyklení této právní úpravy. Z praktického pohledu tato položka obecně odpovídá řádku 200 daňového přiznání.

Základy daně vybírané srážkou - Dle § 23e odst. 6 písm. b) ZDP se do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnují základy daně z nichž je daň vybírána srážkou, tzn. nejenom příjem po zdanění, ale i daň odvedená plátcem. Tato položka odpovídá řádku 120 daňového přiznání.

Samostatný základ daně - Dle § 23e odst. 6 písm. c) ZDP se do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnuje samostatný základ daně, a to z toho důvodu, aby byl vypočten celý zisk před zdaněním. Tato položka odpovídá řádku 130 daňového přiznání.

Daňové odpisy - Dle § 23e odst. 6 písm. d) ZDP se do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnují daňově uznatelné odpisy, tedy daňové odpisy, které jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto položky odpovídají řádku 11 a 12 v příloze B daňového přiznání.

Oceňovací rozdíl - Dle § 23e odst. 6 písm. e) ZDP se do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnuje kladný oceňovací rozdíl při koupi obchodního závodu a rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého koupí a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté dluhy (goodwill) podle § 23 odst. 15 ZDP. Pro účely zahrnutí do daňového zisku jsou relevantní pouze kladné rozdíly, které, obdobně jako daňové odpisy, snižují základ daně.

Nadměrné výpůjční výdaje - Dle § 23e odst. 6 písm. f) ZDP se do daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy zahrnují nadměrné výpůjční výdaje. Nadměrnými výpůjčními výdaji se rozumí výpůjční výdaje, které jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, po odečtení zdanitelných výpůjčních příjmů za dané zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Jedná se tedy o tu část výpůjčních výdajů, které jsou dále poměřovány s limitem uznatelných výpůjčních výdajů (buď s absolutní částkou 80 000 000 Kč nebo s 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy - záleží, která z částek je vyšší).

Pro přehlednost, a v rámci shrnutí výše uvedeného, je níže zpracována přehledná tabulka s odkazem na příslušné zákonné ustanovení a řádek daňového přiznání (tam, kde je to relevantní).²¹⁷

²¹⁷ Tabulka je vlastní zpracování disertantky.

Ustanovení ZDP	Název	Řádek daňového přiznání
§ 23e odst. 6 písm. a)	Výsledek hospodaření / rozdíl mezi příjmy a výdaji	ř. 200
§ 23e odst. 6 písm. b)	Základy daně vybírané srážkou	ř. 120
§ 23e odst. 6 písm. c)	Samostatný základ daně	ř. 130
§ 23e odst. 6 písm. d)	Daňové odpisy	tabulka B, ř. 11 a 12
§ 23e odst. 6 písm. e)	Oceňovací rozdíl	-
§ 23e odst. 6 písm. f)	Nadměrné výpůjční výdaje	-

6.2.3 Shrnutí kapitoly 6.2

Cílem této kapitoly bylo poukázat na problematické aspekty aplikace ATAD testu. Lze se právem domnívat, že výše uvedená analýza není vyčerpávající, a zcela jistě nepokrývá všechny problematické oblasti, které mohou v praxi nastat. Navzdory tomu však věřím, že může být tato analýza přínosná a nabízí určitá vodítka, která mohou pomoci při provádění testu ATAD.

Závěry vyplývající z výše uvedeného textu jsou, dle mého názoru, následující:

- Do ATAD testu vstupuje kurzový rozdíl vzniklý z přecenění úroku, nikoliv z úvěrové jistiny.
- Do ATAD testu se zahrnují kurzové rozdíly realizované i nerealizované.
- Problematika kurzových rozdílů se komplikuje s ohledem na zavedení možnosti daňového poplatníka vstoupit do režimu vylučování kurzových rozdílů (postup v případě ukončení/vystoupení z režimu)
- Pojem EBITDA a jeho obvyklý způsob výpočtu nelze automaticky převzít při výpočtu daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy neboť se jedná o výpočet specifický a sestavený pro účely ZDP.

6.3 Exit tax (zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví)

Další nástroj určený k boji s agresivním daňovým plánováním, na který bych chtěla v rámci této disertační práce upozornit, a který byl zavedený zákonem č. 80/2019 Sb., je tzv. Exit tax (zdanění při odchodu). Tento nástroj byl do ZDP vložen prostřednictvím ustanovení § 23g ZDP. Cílem této právní úpravy je omezení obcházení daňové povinnosti v České

republice prostřednictvím přesunů majetku v rámci jednoho subjektu do států s nižší daňovou zátěží, kde následně z tohoto majetku plynou příjmy, které jsou zdaněny v tomto druhém státě. Jmenované ustanovení v zásadě vztahuje vznik daňové povinnosti k okamžiku přemístění majetku do jiné jurisdikce, a to z částky odpovídající tržní hodnotě přemístěného majetku, po odečtení jeho hodnoty pro daňové účely. V zásadě je zavedena fikce prodeje majetku za tržní cenu. Pro vyloučení pochybností nejsou přeměny korporací, či vklady do obchodních korporací, při kterých dochází ke změně vlastnictví, považovány za přemístění majetku bez změny vlastnictví. V zásadě lze tuto úpravu považovat za pochopitelnou ze strany zákonodárce, neboť je nežádoucí tolerovat účelové přemísťování majetku do jurisdikcí s nižším daňovým zatížením. Na druhou stranu si však lze představit situace, kdy je požadavek zdanění fiktivního převodu sám o sobě příliš tvrdý (pro přemístění majetku do jiné jurisdikce existuje řada relevantních ekonomických důvodů a je ekonomicky nevýhodné ponechávat majetek v původní jurisdikci atd.).²¹⁸

Podle přechodného ustanovení se § 23g nepoužije na přemístění majetku bez změny vlastnictví ve zdaňovacích obdobích započatých před 1. lednem 2020. S ohledem na pozdější účinnost tohoto ustanovení lze předpokládat, že první případy začal správce daně evidovat přibližně v polovině roku 2021, po podání přiznání k dani z příjmů. Na reálné dopady tohoto ustanovení si tedy budeme muset v aplikační praxi počkat. Lze však očekávat, že jeho aplikace bude složitá a přinese řadu praktických problémů.

V každém případě se jedná o implementaci nástroje, který přímo cílí na omezení realizace struktur agresivního daňového plánování, které například plánují využívat preferenční daňový režim IP/patent boxu.

6.4 DAC 6 (oznamovací povinnost specifických přeshraničních uspořádání)

S účinností od 1. září 2020 vstoupil do českého právního řádu zákon č. 343/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů EU v oblasti zamezení dvojímu zdanění (dále jen „**zákon č. 343/2020 Sb.**“). Tento zákon novelizoval zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní a zavedl nový druh povinné automatické výměny informací o přeshraničních uspořádáních, které mají být oznamovány osobami v rámci členských států EU.

Legislativní vývoj a rámec transpozice DAC 6 a zavedení oznamovací povinnosti - Než bude přikročeno ke zpracování některých otázek souvisejících s aplikací nových pravidel týkajících se oznamovací povinnosti, považují za vhodné nejprve shrnout legislativní proces,

²¹⁸ Strana 110 a 171 důvodové zprávy k zákonu č. 80/2019 Sb.

který předcházel konečnému začlenění této specifické povinnosti do českého právního řádu. Z mého pohledu se jednalo o ne zcela standardní legislativní proces a provázela ho řada překážek.

Jak bylo uvedeno v úvodu této kapitoly, zákon č. 343/2020 Sb. transponuje do českého právního řádu oznamovací povinnost u specifických přeshraničních uspořádání, která je primárně stanovena v DAC 6. Je třeba uvést, že DAC 6 představuje další z řady novelizací²¹⁹ původní směrnice Rady EU 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS²²⁰ (dále jen „DAC 1“), která byla do českého právního řádu implementována prostřednictvím zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Vznik a přijetí zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní představovalo zásadní změnu v přístupu daňových správ členských států k informacím o daňových poplatnících. Smyslem a účelem této právní úpravy bylo, a s postupem času čím dál tím více je, nastavení procesu spolupráce při správě daní mezi jednotlivými správci daně v členských státech, zejména v rámci výměny informací, doručování písemností, účasti při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupů správce daně, nebo provádění souběžných/společných daňových kontrol.²²¹ Věcná působnost zákona je vymezena v § 1 odst. 4, který taxativním výčtem vyjmenovává, co se pro účely tohoto zákona rozumí daní (peněžité plnění, které zákon označuje jako daň; místní poplatek; plnění obdobného charakteru jako peněžité plnění uložené jiným členským státem nebo územním/správním celkem; peněžité plnění stanovené mezinárodní smlouvou s výjimkou povinných sociálních pojištění). Obdobně jako DAC 1, prošel rovněž zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní řadou novelizací, které reagovaly na vývoj sekundárních právních předpisů EU v této oblasti. Průběžné novelizace DAC 1 reagovaly zejména na zvyšující se potřebu předcházet agresivnímu daňovému plánování a škodlivé daňové soutěži.

Cílem DAC 6 je zejména zajištění automatického oznamování informací o přeshraničních uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním. Automatické oznamování takových uspořádání by mělo vést k účinnému vytvoření a podpoře spravedlivého zdaňování na vnitřním trhu. Jak bylo rozebráno v předchozích částech této disertační práce, pojem agresivního daňového plánování je pro aplikační praxi poměrně

²¹⁹ Přehledné shrnutí všech základních sekundárních předpisů EU v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní je dostupné zde <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/sekundarni-predpisy-eu>

²²⁰ Směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného již nebyla dostačující a nestanovila vhodná opatření. Hlavním důvodem jejího nahrazení byla její obsahová nedostatečnost vzhledem k době jejího vzniku a aktuálním požadavkům vnitřního trhu.

²²¹ § 1 odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

komplikovaný, a to zejména s ohledem na absenci legální definice. Vzhledem k neexistenci zákonného vymezení agresivního daňového plánování byla poměrně obsáhle popsána snaha ze strany OECD a EU o definování alespoň charakteristických znaků struktur, které jsou výsledkem agresivního daňového plánování, případně o kategorizaci nejčastějších forem takových struktur.^{222 223} Tento přístup kategorizace a definování charakteristických znaků zachovává i DAC 6, jestliže v bodu 9) uvádí „*Uspořádání agresivního daňového plánování se v průběhu let vyvíjela, jsou čím dál tím složitější a podléhají neustálým změnám a úpravám v reakci na obranná protiopatření daňových orgánů. Uváží-li se tato skutečnost, pak by spíše než vymezit pojem agresivního daňového plánování bylo účinnější usilovat o podchyzení uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, sestavením seznamu rysů a prvků transakcí, které jasně naznačují, že dochází k vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužívání daňového systému. Tyto náznaky jsou označovány jako „charakteristické znaky“.*“

Za účelem dosažení výše uvedeného cíle tedy DAC 6 stanovuje pravidla týkající se osob povinných oznamovat specifická přeshraniční uspořádání, definice charakteristických a specifických znaků takových uspořádání, a testu hlavního přínosu. Tato pravidla budou dále rozebrána v podobě, v jaké byla implementována do českého právního řádu. V neposlední řadě stanoví DAC 6 také doporučení pro stanovení sankcí za nesplnění oznamovací povinnosti²²⁴ a lhůty, v jakých je nutné oznámení spadající pod režim kvalifikovaných přeshraničních uspořádání podat. Termín podání do 31. srpna 2020 byl stanoven pro ta uspořádání, která spadají pod režim oznámení a jejichž první krok byl zaveden mezi vstupem DAC 6 v platnost a dnem její použitelnosti. V České republice se jedná o období od 25. června 2018 do 30. června 2020. Členské státy byly povinny transponovat DAC 6 do svých právních řádů do 31. prosince 2019, s účinností od 1. července 2020.

²²² Jak již bylo rozebráno v předchozích částech disertační práce, pracovní dokumenty EU uvádí sedm modelových struktur agresivního daňového plánování, jedná se o: úvěrové struktury částečně lokalizované v daňových rájích, hybridní úvěrové struktury, struktury s hybridními entitami, bezúročné úvěrové struktury, struktury využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví, dvoustupňové struktury duševního vlastnictví, struktury zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů.

²²³ RAMBOLL MANAGEMENT CONSULTING AND CORIT ADVISORY. *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, Final Report. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016. 176 s.

²²⁴ Směrnice neuvádí žádné konkrétní sankce, pouze doporučení na stanovení takových sankcí, které budou přiměřené a odrazující.

Zákon č. 343/2020 Sb. implementoval nově stanovená pravidla DAC 6 do českého právního řádu prostřednictvím změny řady zákonů, zejména však zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.²²⁵

Prostřednictvím výše uvedené novely se v zákoně o mezinárodní spolupráci při správě daní stanovily základní pojmy jakými jsou: uživatel uspořádání (§ 14a), zprostředkovatel uspořádání (§14c), oznamované přeshraniční uspořádání (§14f), či charakteristický znak (§14g). Ustanovení § 14h a násl. dále upravují osoby povinné podat oznámení, formální požadavky na podání oznámení, obsah oznámení, lhůty a sankce za nesplnění oznamovací povinnosti.

Uživatelem uspořádání je osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, (i) kterým je toto uspořádání zpřístupněno pro zavedení, (ii) které jsou připraveny toto uspořádání zavést, nebo (iii) které uskutečnily první krok pro jeho zavedení.

Zprostředkovatelem se rozumí jak zprostředkovatel hlavní, tak i zprostředkovatel vedlejší. **Hlavním** zprostředkovatelem je osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které toto uspořádání navrhuje, nabízejí na trhu, organizují, zpřístupňují pro zavedení nebo řídí jeho zavedení.²²⁶ **Vedlejším** zprostředkovatelem je pak osoba nebo jednotka bez právní osobnosti, které vzhledem k příslušným skutečnostem a okolnostem, a na základě dostupných informací a odborných znalostí a porozumění, jež jsou nezbytné k poskytování těchto služeb, vědí nebo by měly vědět, že se zavázaly poskytnout samy nebo prostřednictvím třetí osoby nebo jednotky bez právní osobnosti podporu, pomoc nebo poradenství, pokud jde o

- a) návrh, nabízení na trhu nebo organizaci tohoto uspořádání,
- b) zpřístupňování tohoto uspořádání pro zavedení, nebo
- c) řízení zavedení tohoto uspořádání.²²⁷

Základní podmínkou (mimo dalších podmínek stanovených v § 14f odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní) oznamovaného přeshraničního uspořádání je naplnění alespoň jednoho charakteristického znaku.²²⁸

Charakteristickým znakem je dle § 14g zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní vlastnost nebo rys uspořádání, které jsou ukazatelem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem. Tyto znaky jsou uvedeny v samostatné příloze č. 3 k zákonu o

²²⁵ Poměrně zajímavý je i vývoj, který předcházal finálnímu znění zákona. Původní znění zásadním způsobem narušovalo pravidla profesní mlčenlivosti, což vyvolalo bouřlivou reakci profesních komor. Viz zápis z Mezinárodní konference pořádané ČAK dne 16. dubna 2019. Dostupné zde: https://www.cak.cz/assets/brozura_cak_mlcenlivost_nahled.pdf

²²⁶ § 14c odst. 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²²⁷ Tamtéž, § 14c odst. 3.

²²⁸ Tamtéž, § 14f odst. 1.

mezinárodní spolupráci při správě daní. Charakteristické znaky obsažené v této příloze jsou rozděleny do pěti kategorií označených články A až E. U některých charakteristických znaků je vyžadováno splnění testu hlavního přínosu. Tento test je splněn, pokud získání daňové výhody je hlavním nebo jedním z hlavních přínosů, u kterých lze přiměřeně očekávat, že nastanou, s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti. Test hlavního přínosu je nutno splnit u charakteristických znaků uvedených v čl. A (obecné charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu), v čl. B (zvláštní charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu) a v čl. C odst. 1 písm. b) bod 1 a odst. 1 písm. c) a d) (samotná přítomnost těchto podmínek neznamená, že uspořádání splňuje test hlavního přínosu). Znaky podmíněné splněním testu hlavního přínosu jsou pro přehlednost znázorněny ve zjednodušené podobě v tabulce níže.²²⁹

čl. A - Obecné znaky	čl. B - Zvláštní znaky	čl. C - Zvláštní znaky přeshraniční
Znak důvěrnosti - závazek neposkytovat informace	Znak využití ztráty - vykonstruované využití cizích ztrát	Znak vyvedení příjmu - odpočitatelná přeshraniční platba mezi dvěma a více přidruženými entitami + příjemce příjmu podléhá zdanění, ale s nulovou nebo žádnou sazbou daně ²³⁰
Znak odměny - závislost na výši/získání daňové výhody	Znak změny charakteru příjmu - převedení příjmu na jiné kategorie příjmu zatížené nižší daňovou sazbou (například dary)	Znak vyvedení příjmu - odpočitatelná přeshraniční platba mezi dvěma a více přidruženými entitami + příjemce příjmu využívá metodu úplného osvobození od daně ²³¹
Znak standardnosti - standardizace	Znak kruhové transakce - pohyb aktiv v kruhu,	Znak vyvedení příjmu - odpočitatelná přeshraniční

²²⁹ Tabulka je vlastní zpracování disertantky.

²³⁰ čl. C odst. 1 písm. b) bod 1 přílohy č. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²³¹ čl. C odst. 1 písm. c) přílohy č. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

čl. A - Obecné znaky	čl. B - Zvláštní znaky	čl. C - Zvláštní znaky přeshraniční
dokumentace/struktury u více než jednoho uživatele	transakce se vzájemně ruší/započítávají/mají podobnou vlastnost	platba mezi dvěma a více přidruženými entitami + při platbě se využívají výhody z preferenčního daňového režimu státu příjemce platby ²³²

U zbývajících charakteristických znaků se test hlavního přínosu neprovádí. Zbývajících charakteristické znaky neuvedené v textu výše jsou následující:

- čl. C (mimo již výše uvedených): Odpočitatelné přeshraniční platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce není daňovým rezidentem v žádné jurisdikci; odpočitatelné platby mezi přidruženými entitami, kdy příjemce je daňovým rezidentem v jurisdikci figurující na EU či OECD seznamu nespolupracujících jurisdikcí; vícenásobné odpisování téhož aktiva ve více jurisdikcích; vícenásobné osvobození od dvojího zdanění ve více jurisdikcích; převody aktiv s významným rozdílem v částce považované za splatnou ve formě protiplnění za aktiva v dotčených jurisdikcích (různé ocenění);
- čl. D: uspořádání, která mohou vést k narušení povinností souvisejících s výměnou informací o finančních účtech; zastření skutečného vlastnictví - netransparentní řetězce z hlediska právního nebo z pohledu skutečných majitelů;
- čl. E: využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu v oblasti převodních cen; převod těžko ocenitelných aktiv mezi přidruženými entitami; vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí, rizik nebo aktiv.²³³

Primární oznamovací povinnost má, jakožto osoba povinná, zprostředkovatel. V rozsahu, ve kterém je zprostředkovatel vázán profesní mlčenlivostí, se oznamovací povinnost přenáší na uživatele takového uspořádání, a to ode dne, kdy mu tuto skutečnost dotčený zprostředkovatel sdělí. U přeshraničních uspořádání, která nemají zprostředkovatele, je vždy povinnou osobou uživatel.²³⁴

Mimo specificky stanovených lhůt, o kterých je blíže pojednáno v textu níže, je stanovena obecná lhůta v délce 30 dnů. Oznámení je třeba podat do 30 dnů ode dne, kdy

²³² čl. C odst. 1 písm. d) přílohy č. 3 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

²³³ Pokud je předpokládán EBIT převodce v období tří let po převodu méně než 50 % předpokládaného EBIT bez převodu.

²³⁴ § 14h zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

(i) bylo uspořádání zpřístupněno pro zavedení, (ii) bylo toto uspořádání připraveno k zavedení, (iii) byl učiněn první krok k zavedení takového uspořádání. Nastane-li více skutečností najednou, pro počátek běhu lhůty je rozhodný den, který nastane dříve. Vedlejší zprostředkovatel podává oznámení do 30 dnů ode dne, kdy poskytnul sám nebo prostřednictvím jiné osoby nebo jednotky bez právní osobnosti podporu, pomoc nebo poradenství ve vztahu k oznamovanému uspořádání.²³⁵

Část šestá zákona č. 343/2020 Sb., upravuje účinnost jednotlivých ustanovení. Ustanovení týkající se oznamování přeshraničních uspořádání nabyla účinnosti dnem 1. července 2020. Podle přechodného ustanovení měla být oznámení týkající se přeshraničních uspořádání, k jejichž zavedení byl učiněn první krok v období od 25. června 2018 do 30. června 2020, učiněna do 31. srpna 2020. Vzhledem k tomu, že zákon byl vyhlášen ve Sbírce zákonů 14. srpna 2020, bylo zřejmé, že termín stanovený pro podání výše uvedených oznámení není možné stihnout. Navíc za situace, kdy v době účinnosti dotčeného ustanovení stále nebyl zveřejněn tiskopis, jehož prostřednictvím měla být oznámení učiněna. Dotčený tiskopis byl zveřejněn na Daňovém portálu Finanční správy České republiky až dne 19. října 2020.²³⁶ ²³⁷ Předepsaný tiskopis má poměrně jednoduchou a přehlednou strukturu. Kladně lze hodnotit rovněž skutečnost, že formulář je dvojjazyčný. Pro úplnost ještě uvádím, že výlučně věcně příslušný pro podání oznámení je Specializovaný finanční úřad.

Narízením Vlády 367/2020 Sb., ze dne 7. září 2020, o mimořádném prodloužení lhůt v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, byly prodlouženy lhůty pro podání oznámení přeshraničního uspořádání následovně:

- a) pro přeshraniční uspořádání, k jehož zavedení byl učiněn první krok v období ode dne 25. června 2018 do dne 30. června 2020, skončila lhůta dne 28. února 2021,
- b) pro přeshraniční uspořádání, k jehož zavedení byl učiněn první krok v období ode dne 1. července 2020, skončila lhůta dne 30. ledna 2021.

²³⁵ Pro úplnost je třeba ještě doplnit lhůtu pro oznámení o změně informací o typizovaném přeshraničním uspořádání, která je 30 dnů od posledního dne kalendářního čtvrtletí, ve kterém ke změnám došlo.

²³⁶ Formulář oznámení DAC 6 dostupný na https://adisspr.mfcr.cz/dpr/adis/idpr_epo/epo2/form/form_uvod.faces?CPodani=ByhCt01vnCiQWILEjzh68oeq

²³⁷ *Informace ke zveřejnění EPO formuláře Oznámení k DAC 6* [online]. 2020, 19. 10. 2020 [cit. 2020-11-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/DAC6/informace-ke-zverejneni-epo-formulare-oznam-dac6-10959>

K implementaci DAC 6 lze konstatovat, že text českého zákona v zásadě odpovídá znění směrnice a charakteristické znaky uspořádání, které jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, byly zcela převzaty. Samostatnou otázkou však zůstává, nakolik bude tato povinnost plněna ze strany povinných osob. Dle informací finanční správy bylo v roce 2022 přijato 31 oznámení. Pro srovnání v roce 2020 byla obdržena 2 oznámení, a v roce 2021 bylo obdrženo 144 oznámení.²³⁸ Za rok 2023 bohužel ještě nejsou informace k dispozici, ale mezi rokem 2021 a 2022 je znatelná spíše sestupná tendence.

6.4.1 Mlčenlivost advokátů a daňových poradců

V souvislosti s činností advokátů a daňových poradců může vzniknout otázka, zda jsou tyto subjekty povinnými osobami ve smyslu § 14h zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, protože DAC 6 v tomto ohledu uvádí, že *„Každý členský stát může přijmout nezbytná opatření, aby zprostředkovatelé měli právo na zproštění povinnosti podávat informace o přeshraničním uspořádání, které se má oznamovat, jestliže by tato oznamovací povinnost představovala porušení zákonné profesní mlčenlivosti podle vnitrostátního práva daného členského státu.“* Samotná směrnice tedy připouští omezení oznamovací povinnosti zprostředkovatelů, avšak pouze v případech, kde je profesní mlčenlivost upravena zákonem a pouze jako výjimečné opatření.

Na tuto otázku existuje zdánlivě poměrně jednoduchá odpověď, neboť § 14h odst. 2 uvedeného zákona stanoví, že namísto zprostředkovatele je povinnou osobou uživatel oznamovaného přeshraničního uspořádání v rozsahu, ve kterém je zprostředkovatel ve vztahu k takovému uspořádání vázán profesní mlčenlivostí, a to ode dne, kdy tuto skutečnost tento zprostředkovatel sdělí. Uvedené se neuplatní, pokud má uspořádání ještě jiného zprostředkovatele, který není vázán profesní mlčenlivostí. Profesní mlčenlivostí se ve smyslu § 14i zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní rozumí mlčenlivost podle zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, zákona o advokacii, notářského řádu, zákona o auditorech, práva jiného členského státu v rozsahu, v jakém se vztahuje na výměnu informací o oznamovaných přeshraničních uspořádáních. Česká republika tedy využila možnosti omezit oznamovací povinnost zprostředkovatele v případech, kdy je takový zprostředkovatel vázán zákonnou profesní mlčenlivostí.

Samotné zproštění od oznamovací povinnosti na základě výše uvedeného ustanovení však neznamená, že zprostředkovatel smí zůstat nečinný. Naopak, § 14j zákona o mezinárodní

²³⁸ Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2022, s. 82. Dostupné zde: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financi-sprava-cr/Vyrocní_zpráva_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf

spolupráci při správě daní stanoví specifickou informační povinnost takového zprostředkovatele, jestliže alespoň z části není ve vztahu k uspořádání osobou povinnou z důvodu profesní mlčenlivosti, a to vůči jemu známým zprostředkovatelům a uživateli tohoto uspořádání.

Nesplnění informační povinnosti může být postiženo v souladu s § 247a DŘ ve formě pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy. DŘ umožňuje správci daně uložit pokutu za takové pochybení až do výše 500 000 Kč, přičemž pokuta je splatná do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru. Z pohledu české implementace DAC 6 se jeví otázka mlčenlivosti zprostředkovatelů jako poměrně jednoduchá a přímočará, respektive nebyly zaznamenány velké kontroverze po provedené implementaci. Dle zkušeností disertantky je eventuální oznamovací povinnost zprostředkovatelů, kteří jsou vázáni profesní mlčenlivostí, řešena formou prohlášení o vyloučení odpovědnosti (tzv. disclaimer), který je součástí poradenského výstupu poskytovaného klientovi. Klient je zde poučen o možné existenci oznamovací povinnosti týkající se přeshraničního uspořádání, o skutečnosti, že zprostředkovatel je případné oznamovací povinnosti zproštěn v důsledku profesní mlčenlivosti a klient je tedy informován i o potřebě informovat ostatní zprostředkovatele o této oznamovací povinnosti. Oznamovací povinnost je tedy v zásadě delegována na klienta v souladu s § 14 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.

V ostatních členských státech je ale situace odlišná, jak bylo zjištěno v rámci analýzy provedené v části druhé této disertační práce (viz body 2.3.1, 2.3.3 a 2.3.5). Otázka limitů advokátní mlčenlivosti se vícekrát objevuje v žádostech o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se limitů advokátní mlčenlivosti a samotného konfliktu profesní mlčenlivosti s oznamovací povinností zprostředkovatele. Z rozsudků lze jmenovat již rozebíraný (z pohledu argumentace agresivním daňovým plánováním) rozsudek SDEU ze dne 8. prosince 2022, ve věci C-694/20, jehož předmětem je žádost o rozhodnutí předběžné otázky týkající se povinnosti zprostředkovatele přeshraničního uspořádání (v tomto případě advokáta) takové přeshraniční oznámení oznámit v souladu s povinnostmi stanovenými v DAC 6. Předběžná otázka byla podána belgickým Ústavním soudem v souvislosti se sporem vlámské advokátní komory, profesního sdružení advokátů a tří advokátů na jedné straně (žalobci) a vlámskou vládou na straně druhé, ve věci platnosti některých ustanovení vlámské právní úpravy správní spolupráce v oblasti daní.²³⁹

²³⁹ Rozsudek SDEU ze dne 8. prosince 2022, ve věci C-694/20, bod 2.

Žalobci zpochybňovali povinnost vyplývající z vlámského práva spočívající v tom, že advokát jednající jako zprostředkovatel musí v situaci, kdy je vázán povinností zachovat profesní mlčenlivost, písemně a s odůvodněním informovat ostatní dotčené zprostředkovatele o tom, že nemůže splnit svou oznamovací povinnost. Podle žalobců v původním řízení nelze tuto informační povinnost splnit, aniž by došlo k porušení profesní mlčenlivosti, kterou jsou advokáti vázáni. Uvedená informační povinnost navíc není, dle žalobců, nezbytná k zajištění ohlašování přeshraničních uspořádání, protože klient, ve spolupráci s advokátem či bez ní, může sám informovat ostatní zprostředkovatele a požádat je, aby oni splnili svou oznamovací povinnost.²⁴⁰

SDEU připomněl článek 7 Listiny základních práv EU²⁴¹ a článek 8 odst. 1 Evropské úmluvy o lidských právech,²⁴² který chrání soukromí, rodinný život, obydlí a důvěrnost veškeré komunikace mezi jednotlivci, a současně poskytuje zvláštní ochranu komunikaci mezi advokáty a jejich klienty. Tato zvláštní ochrana se projevuje především povinnostmi, jimiž jsou advokáti vázáni, a je odůvodněna skutečností, že advokátům je svěřeno základní poslání v demokratické společnosti, a sice obhajoba a procesní obrana jednotlivců. Toto základní poslání zahrnuje jednak požadavek, jehož význam je uznáván ve všech členských státech, aby každý jednatel měl možnost obrátit se svobodně na svého advokáta, jehož profese již sama o sobě zahrnuje úkol poskytovat nezávisle právní stanoviska každému, kdo je potřebuje, a rovněž související požadavek loajality advokáta vůči klientovi.²⁴³

Informační povinnost advokáta v takovém případě ale nutně znamená, že se tito jiní zprostředkovatelé dozvědí o totožnosti informujícího advokáta, o tom, že tento advokát vyhodnotil dotčené uspořádání jako podléhající oznamovací povinnosti, jakož i o tom, že byl v této věci konzultován klientem.²⁴⁴

SDEU dospěl k závěru, že informační povinnost zprostředkovatele, který je vázán profesní mlčenlivostí, není nezbytná k dosažení cíle v podobě předcházení riziku vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků. Cíle směrnice (DAC 6) je dosaženo prostřednictvím oznamovací povinnosti ostatních zprostředkovatelů, kteří nejsou vázáni profesní mlčenlivostí. Pokud takoví zprostředkovatelé nejsou, pak je to povinnost příslušného daňového poplatníka, která v zásadě zaručuje, že daňová správa bude informována o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat. Daňová správa může navíc po

²⁴⁰ Tamtéž, bod 13.

²⁴¹ Každý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a komunikace.

²⁴² Každý má právo na respektování svého soukromého a rodinného života, obydlí a korespondence.

²⁴³ Tamtéž, bod 28.

²⁴⁴ Tamtéž, bod 29.

obdržení takových informací požadovat doplňující informace o předmětném uspořádání přímo od příslušného daňového poplatníka. Tento se pak může obrátit přímo na svého advokáta, aby mu pomáhal, nebo provedl kontrolu jeho daňových poměrů.²⁴⁵

6.4.2 Možnost oznamující osoby vybrat si členský stát pro podání oznámení

Ustanovení § 14l odst. 1 a 2 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní stanoví podmínky, za nichž zprostředkovatel nebo uživatel oznamují přeshraniční uspořádání v České republice. Pro vznik povinnosti oznamovat přeshraničního uspořádání musí být splněna jedna ze stanovených podmínek. Zprostředkovatel je povinnou osobou v případě, že v České republice:

- a) je podroben zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení (daňový rezident),
- b) má stálou provozovnu, jejímž prostřednictvím poskytuje služby ve vztahu k tomuto uspořádání,
- c) je zřízena podle jejího práva nebo se jejím právem řídí (zápis ve veřejném rejstříku),
- d) je registrována v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb.

Uživatel je povinnou osobou, pokud v České republice:

- a) je podroben zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení (daňový rezident),
- b) má stálou provozovnu, která má z tohoto uspořádání prospěch,
- c) obdrží příjem nebo zde vytváří zisk,
- d) vykonává činnost.

Dle důvodové zprávy k zákonu č. 343/2020 Sb. se jedná o kaskádu. Vyšší stupeň této kaskády je relevantní pouze v případě, kdy v žádném členském státě EU není splněn žádný z nižších stupňů kaskády. Oznámení se pak tedy obecně podává v tom členském státě, který je uveden v nejnižším stupni kaskády. V případě, že je jiný členský stát uveden v nižším stupni této kaskády, než ve kterém je uvedena Česká republika, nemá zprostředkovatel oznamovací povinnost podle zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. S ohledem na odlišnou povahu uživatele uspořádání jsou u něj jednotlivé stupně kaskády definovány lehce odchylně. Oznamovací povinnost se vztahuje pouze na ty uživatele, kteří mají nejužší vazbu na Českou

²⁴⁵ Tamtéž, bod 52.

republiku. Uživatel oznamovaného přeshraničního uspořádání tedy podává oznámení v tom členském státě, který je uveden na nejnižším stupni kaskády, který pro něj platí.

Nabízí se tedy otázka, zda si zprostředkovatel, či oznamovatel, může vybrat, ve kterém členském státě podá oznámení přeshraničního uspořádání. Na základě vyhodnocení struktury zákonného textu a znění důvodové zprávy jsem spíše toho názoru, že nikoliv. Tento závěr podporuje seřazení jednotlivých znaků do kaskád a jejich systematické vyhodnocování s cílem určit členský stát, ve kterém má být oznámení podáno.

6.4.3 Pluralita povinných osob

V praxi můžeme narazit na situaci, kdy je v rámci jednoho přeshraničního uspořádání identifikováno více uživatelů nebo zprostředkovatelů, kteří mají povinnost takové uspořádání oznámit v příslušném členském státě. Na tuto situaci reaguje ustanovení § 14l odst. 6 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní které stanoví, že povinná osoba není povinna podávat oznámení o přeshraničním uspořádání, pokud ve vztahu k tomuto uspořádání podala jiná povinná osoba v některém z členských států EU oznámení, které obsahovalo stejné údaje. Toto vyloučení oznamovací povinnosti se však uplatní pouze v případě, že jsou tyto povinné osoby povinny oznámit stejný rozsah informací. Povinná osoba, která je takto zbavena oznamovací povinnosti nemusí toto oznámení učiněné jinou povinnou osobou hlásit správci daně, je však povinna uchovávat o takovém oznámení příslušné doklady (§ 14p odst. 1 zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní).

6.4.4 Pokud správce daně mlčí, souhlasí?

V právní praxi je v různé míře zastoupena právní fikce, jejíž účinky nastávají, jestliže ve stanovené lhůtě není něco vykonáno. V případě oznamovaných přeshraničních uspořádání by jednotlivé povinné osoby mohly nabýt dojmu, že pokud jimi oznámené přeshraniční uspořádání není dále aktivně zkoumáno a prověřováno správcem daně, jedná se o správcem daně mlčky aprobované uspořádání. Takový dojem by však byl zcela mylný a v zájmu zachování právní jistoty adresátů právní normy je takový výklad explicitně vyloučen v ustanovení § 14o zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Dotčené ustanovení stanovuje následující *„Skutečnost, že správce daně nebo orgán jiného členského státu nepodniknou na základě podaného oznámení o oznamovaném přeshraničním uspořádání kroky ve vztahu ke zprostředkovateli nebo uživateli tohoto uspořádání, není postupem nebo úkonem, které by podle § 13v odst. 3 zakládaly předběžné daňové rozhodnutí nebo které by podle § 13w odst. 3 zakládaly předběžné posouzení převodních cen.“*

Důvodová zpráva k zákonu č. 343/2020 Sb. toto explicitní vyloučení odůvodňuje širokým vymezením daňových stanovisek s přeshraničním prvkem vyměňovaných při správě daní mezi členskými státy EU (§ 13u a násl. zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní), z nichž by mohlo být dovozováno, že absence kroků správce daně vůči povinné osobě může být postupem, respektive úkonem správce daně, který by mohl založit předběžné daňové rozhodnutí, případně předběžné posouzení převodních cen. DAC 6 je v tomto ohledu rovněž poměrně jednoznačný. V případě, že jsou daňové orgány nečinné ve vztahu k uspořádání, o kterém byly informovány, nelze z toho vyvozovat potvrzení platnosti nebo daňového zacházení ve vztahu k takovému uspořádání.²⁴⁶

6.4.5 Shrnutí kapitoly 6.4

Zavedení oznamovací povinnosti u specifických přeshraničních uspořádání představuje další nástroj finančních správ členských států, který jim umožní načerpat spoustu informací o daňových subjektech a jejich přeshraničních uspořádáních, která však nemusí ani v nejmenším představovat agresivní daňové plánování. Do jisté míry lze pochopit tuto snahu o potírání nežádoucích daňových praktik. Obávám se však, že aplikace bude doprovázena řadou komplikací. Jak bylo uvedeno výše, zprostředkovatelé budou velmi často zbaveni oznamovací povinnosti v důsledku zákonné profesní mlčenlivosti (a zpravidla se jí sami vůči klientovi zbaví), a oznamovací povinnost se tedy přenesse na uživatele. Pokud bude uživatelů více, v několika členských státech, bude třeba provést kontrolu jednotlivých kaskád k určení toho, který uživatel, a ve kterém členském státu, je povinen oznámení podat. Další problém spatřuji v neurčitosti některých pojmů. Snaha o kategorizaci specifických znaků, které mohou definovat agresivní daňové plánování, je chvályhodná, ale pro aplikační praxi problematická. Čím více výkladu a úvah zákonná úprava umožňuje, tím je proces aplikace složitější.

Je otázka, jakým způsobem si uživatelé nastavili vnitřní mechanismy (kdo bude testovat jednotlivá přeshraniční uspořádání na přítomnost specifických znaků/splnění testu hlavního přínosu, lze prakticky zajistit, aby se všechny informace a skutečnosti potenciálně představující přeshraniční uspořádání koncentrovaly na jednom místě/u jednoho odpovědného zaměstnance uživatele). Obzvláště problematické z mého pohledu bude zjišťování, zda je či není splněn test hlavního přínosu a to zejména z toho důvodu, že ne všechny přínosy lze jednoduše kvantifikovat a pouze porovnat za účelem zjištění toho, který z přínosů převažuje. Formulace, že se musí jednat o hlavní nebo jeden z hlavních přínosů, je dle mého názor příliš vágní a neurčitá a aplikace zákonného ustanovení bude problematická, byť důvodová zpráva

²⁴⁶ DAC 6, bod 2.

uvádí, že právě test hlavního přínosu pomáhá zúžit vymezení některých charakteristických znaků, které jsou jinak definovány široce a nevypovídají o posuzovaném uspořádání.²⁴⁷

V podobných případech je pak vždy nutné vyčkat na konkrétní rozhodnutí soudů, která poskytnou vodítka a stanoviska pro aplikaci takových ustanovení. Domnívám se, že nejinak tomu bude i v případě oznamovací povinnosti u přeshraničních uspořádání, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním. Na počtu přijatých oznámení finanční správou je rovněž znatelný meziroční pokles oznámení, což spíše nasvědčuje tomu, že se celkový počet oznámení bude meziročně snižovat. Pokud se tedy třeba neobjeví další novelizace, zavádějící například přísnější postihy za nepodání oznámení, která by daňové poplatníky dostatečným způsobem motivovala k věnování větší pozornosti u přeshraničních uspořádání, která realizují.

6.5 Pilíř 2 (minimální sazba daně)

Zákonem č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (dále jen „ZoDD“) byl do českého právního řádu transponován Pilíř 2. Jak již bylo avizováno v části věnované pramenům agresivního daňového plánování, zavedení dorovnávací daně do národních právních řádů členských států skutečně představuje velký průlom. Od snah týkajících se CCCTB se iniciativy OECD a EU odklonily jiným směrem a zvolily odlišný přístup. Namísto tendence tvořit společný zdanitelný základ je stanovena minimální sazba daně pro velké skupiny nadnárodních podniků a velké vnitrostátní skupiny podniků. Termín stanovený členskými státy k provedení Pilíře 2 byl stanoven do 31. prosince 2023. Český zákonodárce s přípravou zákona transponujícího Pilíř 2 relativně otálel a stihl to těsně před koncem stanovené lhůty. ZoDD ze dne 30. listopadu 2023 byl ve Sbírce zákonů č. 416/2023 publikován až dne 29. prosince 2023 a účinnosti nabyl dle § 152 ZoDD dne 31. prosince 2023. K samotnému textovému znění ZoDD lze konstatovat, že zákonodárce v zásadě překlopil anglické znění Pilíře 2 do českého jazyka. Bohužel pro adresáty této právní normy je celé znění a systematika ZoDD relativně těžko čitelná a pochopitelná. Pro úplnost disertantka uvádí, že se aktuálně připravuje novela ZoDD. Dle důvodové zprávy je to z důvodu legislativně technického upřesnění a navrhované změny mají spíše doplňující charakter k již implementovaným institutům.²⁴⁸ Návrh se momentálně nachází v připomínkovém řízení.

²⁴⁷ Důvodová zpráva k zákonu č. 343/2020 Sb., str. 110.

²⁴⁸ Důvodová zpráva k Návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 426/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.

ZoDD převzal všechny části Píliře 2, včetně pravidla pro zahrnutí zisku a pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk. Teoreticky by s aplikací ZoDD neměly být spojeny žádné problémy, neboť se jeho aplikace jeví relativně přímočaře. Z praktického pohledu se ale objevuje pár oblastí, které mohou aplikaci dorovnávacích daní v praxi komplikovat. Může se jednat například o následující:

- ZoDD je relativně složitý na pochopení a zejména na provedení a výpočty, lze předpokládat, že jeho plnění ze strany relevantních daňových poplatníků bude vyžadovat zvýšené náklady za daňové poradenské služby související s asistencí a přípravou nezbytných kalkulací.
- V rámci klasické přípravy daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob vychází daňoví poplatníci z účetnictví vedeného zejména podle ZoÚč, vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „**vyhláška pro podnikatele**“),²⁴⁹ a Českými účetními standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky pro podnikatele (dále jen „**ČÚS**“)²⁵⁰. Pro účely ZoDD se při výpočtech vychází z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen „**IFRS**“). IFRS výkazy se totiž používají v rámci přípravy konsolidovaných finančních výkazů, které jsou podkladem pro výpočty v rámci ZoDD. Zatímco ČÚS obecně dbají o poctivé a věrné zobrazení toho, co je v účetnictví, IFRS jsou poměrně flexibilní a zabývají se novými trendy a vývojem (např. kryptoměny či operativním leasingem).²⁵¹ Při provádění výpočtů bude tedy třeba dávat pozor na všechny rozdíly a odchylky, které mohou vzniknout z převodů mezi ČÚS a IFRS.
- Konkrétní provádění výpočtů na základě termínů použitých v ZoDD může být problematické. Vzhledem k tomu, že byl text zákona v zásadě překlopen ze znění Píliře 2, může v praxi působit obtíže vymezení, co se konkrétně skrývá pod konkrétním označením (například asymetrické či čisté kurzové rozdíly).
- Informační přehled, který se má podávat ve stejné lhůtě jako daňové přiznání k dorovnávací dani, je formulářovým podáním. Formulář a jeho konkrétní podoba a náplň však zatím neexistuje.

²⁴⁹ Účetní jednotky, které jsou finančními institucemi a pojišťovny, mají vlastní vyhlášky č. 501/2002 Sb., a č. 502/2002 Sb.

²⁵⁰ Finanční instituce a pojišťovny mají rovněž vlastní účetní standardy.

²⁵¹ Poměrně přehledná srovnávací tabulka rozdílů mezi ČÚS a IFRS je dostupná například zde: VOJÁČKOVÁ, Helena. Hlavní rozdíl mezi IFRS a českými předpisy. Verlag Dashöfe [online]. [cit. 2024-05-25]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifrs-a-ceskymi-predpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNFIxTrQ/>

Vzhledem k tomu, že první dorovnávací daně se budou počítat za zdaňovací období roku 2024, lze očekávat, že se ještě mnohem více problémů objeví s blížícím se datem podávání prvních reportů. V každém případě představuje Pilíř 2 opravdu velký krok v boji proti nežádoucím daňovým praktikám.

6.6 Shrnutí šesté části

V rámci kapitoly 6.1 až 6.3 byla rozebrána implementace konkrétních nástrojů proti agresivnímu daňovému plánování v podobě GAAR, ATAD testu a Exit tax. Cílem těchto kapitol bylo jednak stručné představení nejvýznamnějších změn, které do českého právního řádu přinesla novela řady daňových zákonů provedená zákonem č. 80/2019 Sb., a dále pak analýza případných problémů, se kterými se v souvislosti s těmito nástroji můžeme setkat.

Na první pohled se zdá, že se jedná o velice zásadní změny, neboť byly zavedeny poměrně silné nástroje omezující některé daňové struktury. Na druhou stranu je třeba uvést, že byť český právní řád postrádal explicitní právní úpravu institutu zneužití práva, judikatura jej prakticky dovozovala na konkrétních případech a v zásadě jej na těchto jednotlivých případech definovala. Zavedení obecného pravidla proti zneužívání tak v zásadě nepřináší žádnou zásadní změnu. S ohledem na určitou právní neurčitost lze předpokládat, že i nadále bude určující role soudů. Co lze hodnotit vyloženě pozitivně je výslovné uložení důkazního břemene správci daně.

Co se týká dalších dvou implementovaných nástrojů: ATAD testu a Exit tax, jejich zavedení považuji za poměrně pochopitelné ze strany zákonodárce, nicméně se domnívám, že v praxi bude existovat spousta hraničních případů, které bude třeba dořešit soudní cestou. Všechny výše uvedené právní instrumenty bych tedy primárně nepovažovala za nástroje omezující svobodu daňových subjektů uspořádat si své ekonomické vztahy s co největším užitekem. Bude však velmi záležet na způsobu, jakým budou dotčená ustanovení aplikována správcem daně v rámci jeho činnosti a jaký bude následný výklad těchto ustanovení soudy v rámci jejich rozhodovací činnosti.

V rámci implementace DAC 6 je opět souběžně pracováno s pojmy agresivního daňového plánování, vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití práva v daňové oblasti (viz zejména 2.2.6 a 6.4). Tato skutečnost svědčí o platnosti závěru, že koncept agresivního daňového plánování je třeba vnímat jako zastřešující množinu všech ostatních nežádoucích daňových praktik. Určitou problematickou oblast implementace představuje v členských státech konflikt profesní mlčenlivosti s oznamovací povinností zprostředkovatelů

přeshraničních uspořádání, ale i s tím se SDEU dokázal v rámci své rozhodovací činnosti vypořádat.

Nejnovější nástroj v podobě Pilíře 2 představuje instrument s velkým potenciálem, ale jsou s ním spojeny velké otázky týkající se výkladu konkrétních pojmů a zejména způsobu výpočtu. V tomto případě bude třeba vyčkat na reálné zkušenosti a následný výklad finanční správy.

7 Závěr

V úvodu této disertační práce byla stanovena výzkumná otázka: *Lze nalézt určité stěžejní prvky, jejichž prostřednictvím je možné definovat agresivní daňové plánování a vymezit jeho limity ve vztahu k ostatním, právně (ne)definovaným pojmům, a zejména pak ke zneužití práva v daňové oblasti? A pokud je takové znaky možné najít, je případná kodifikace vhodná a povede k větší právní jistotě adresátů právních norem?* Hledání odpovědi na stanovenou výzkumnou otázku bylo provedeno v rámci šesti na sebe navazujících částí. V rámci **první části** byl představen pojem agresivního daňového plánování v podobě, v jaké se objevuje v odborné literatuře, a pozornost byla věnována vzájemnému vztahu mezi agresivním daňovým plánováním a zneužitím práva. V rámci této části byl identifikován stěžejní společný znak těchto konceptů v podobě umělosti. Současně byl na základě provedené analýzy učiněn dílčí závěr, že agresivní daňové plánování je třeba považovat za jakousi zastřešující množinu všech aktivit nežádoucího daňového plánování, přičemž koncept zneužití práva lze pod tuto množinu subsumovat. Učiněný dílčí závěr byl podroben hlubší analýze v navazujících částech disertační práce.

V **druhé** části byly podrobně analyzovány všechny relevantní prameny agresivního daňového plánování sestávající z iniciativ OECD a EU zaměřených na boj s agresivním daňovým plánováním, rozhodovací a jiné činnosti SDEU a rozhodovací činnosti NSS a soudů nižšího stupně. Původně měla být v této části analyzována výhradně meritorní rozhodnutí SDEU a NSS zabývající se agresivním daňovým plánováním. S ohledem na výsledek vyhledávací činnosti bylo vyhledávání rozšířeno i na jiné dokumenty (stanoviska GA a žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách) a v případě české judikatury i o rozhodnutí soudů nižšího stupně (krajské soudy). Výsledky analýzy provedené v druhé části disertační práce potvrdily dílčí závěr z první části. Pojem agresivního daňového plánování se v rozhodnutích a jiných soudních dokumentech objevuje toliko v podobě odkazů na mezinárodní iniciativy OECD a EU směřující k omezení nežádoucího daňového plánování. V žádném z analyzovaných dokumentů není meritorně rozhodnuto o konkrétní struktuře, která by byla agresivním daňovým plánováním. Nepotvrdil se tedy výzkumný předpoklad, že by se pojem agresivního daňového plánování mohl vyvinout v judikatuře, jako tomu bylo v případě zneužití práva v daňové oblasti (minimálně v době zpracování této disertační práce).

Třetí část plynuje tematicky navazuje na část druhou a jejím obsahem je analýza vybraných modelových struktur agresivního daňového plánování z mezinárodních iniciativ (treaty shopping, debt push-down, IP/patent box) v judikatuře SDEU, NSS a soudu nižšího

stupně. Rozšíření o analýzu rozhodnutí soudu nižšího stupně bylo provedeno s ohledem na existenci zajímavého a přínosného rozsudku z oblasti debt push-down struktury. Obdobně jako v předchozích částech disertační práce, i zde se v rámci analýzy potvrdil závěr, že agresivní daňové plánování není v rámci judikatury řešeno. Nad rámec toho bylo dále zjištěno, že všechna rozhodnutí týkající se modelových struktur agresivního daňového plánování byla meritorně rozhodnuta na základě konceptu zneužití práva. Opět se projevila skutečnost, že agresivní daňové plánování a zneužití práva jsou dva koncepty, které vedle sebe koexistují a vzájemně se prolínají. Výsledky analýzy provedené ve třetí části tedy rovněž potvrdily dosavadní dílčí závěry.

Ve **čtvrté části** přechází výzkumná činnost do procesní oblasti, konkrétně k tématu důkazního břemene daňového subjektu, zejména jeho rozsahu a limitům. S ohledem na absenci zákonného vymezení agresivního daňového plánování, nebo konkrétních struktur zneužití práva, je třeba hledat případné odpovědi na výzkumné otázky v rozsahu a limitech důkazního břemene daňového subjektu. Daňový subjekt je obecně povinen prokázat tvrzené skutečnosti. Tvrdí-li tedy daňový subjekt, že jím provedené daňové plánování je legální a nejedná se o agresivní daňové plánování, či zneužití práva, musí své tvrzení procesně ustát. V rámci procesu dokazování, kdy se důkazní břemeno střídavě přenáší ze správce daně na daňový subjekt a nazpátek, se prostřednictvím jednotlivých daňových řízení a následně soudních sporů formují hranice a limity důkazního břemene neseného daňovým subjektem. K důkaznímu břemenu daňového subjektu bylo zjištěno, že:

- a) Primárním důkazním prostředkem daňového subjektu jsou účetní doklady.
- b) Pochybnosti správce daně musí být konkrétní a musí dosáhnout určité míry závažnosti.
- c) Přenos důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt nastává v okamžiku, kdy má správce daně natolik závažné pochybnosti, že lze pochybovat o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti předložených důkazních prostředků.
- d) Po přenosu důkazního břemene na daňový subjekt je tento povinen prokázat pravdivost svých tvrzení dalšími důkazními prostředky, kromě již předloženého účetnictví a dokladů.
- e) Důkazní břemeno daňového subjektu není neomezené a absolutní.
- f) Daňový subjekt má právo správce daně upozornit na omezenost důkazního břemene a rozporovat nepřiměřené požadavky správce daně.
- g) Daňový subjekt má právo požadovat po správci daně konkretizaci jeho požadavků.
- h) Správci daně by měla být v rámci řízení připomínána základní zásada, že má hodnotit důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti.

- i) Kumulativní splnění objektivního a subjektivního kritéria u konceptu zneužití práva.
- j) Objektivní kritérium – Formálně jsou splněny podmínky stanovené právním předpisem, ale není naplněn jeho smysl a účel.
- k) Subjektivní kritérium – Hlavním účelem jednání je získání určité (daňové) výhody a s tímto cílem jsou vytvářeny umělé podmínky pro dosažení této výhody.

Pátá část představuje stěžejní část této disertační práce a obsahuje vyhodnocení výzkumné činnosti a přináší odpověď na vytyčenou výzkumnou otázku. Disertantka na základě provedených analýz došla k následujícímu závěru. *Agresivní daňové plánování představuje specifickou množinu umělých jednání, jejichž cílem je získání určitého daňového zvýhodnění, kterého by za běžných okolností nebylo dosaženo. Tato jednání mohou mít jednak povahu jednání učiněných v souladu se zákonem (či zdánlivě v souladu se zákonem), nebo i jednání protiprávních. Zneužití práva představuje podmnožinu agresivního daňového plánování, přičemž jejich společným znakem je umělost jednání. Zneužití práva se však od agresivního daňového plánování liší tím, že se vždy jedná o jednání protiprávní (za předpokladu naplnění definičních složek). Agresivní daňové plánování nemusí být nutně protiprávní, může se jednat i o strukturu v souladu s právními předpisy. S ohledem na obecnost a nevymezenost pojmu agresivního daňového plánování je možné pod tento pojem podřadit všechna ostatní, zvláštní jednání, jejichž charakteristika je specifitější a rozsah užší (např. vyhýbání se daňovým povinnostem, daňový únik, daňový podvod). Nutně však musí existovat část jednání, která nelze identifikovat s žádným doposud známým jednáním, které je podřazeno pod agresivní daňové plánování. Na tyto doposud nepojmenované struktury agresivního daňového plánování, které nelze označit např. za zneužití práva, cílí konkrétní nástroje z iniciativ OECD a EU a neutralizují účinky takových případných jednání/struktur, například prostřednictvím zavedení minimální sazby daně (Pilíř 2). Případnou kodifikaci pojmu agresivního daňového plánování bych vzhledem k výsledkům provedeného výzkumu nedoporučovala. S ohledem na učiněné závěry považuji v tuto chvíli možnost uzákonění definice agresivního daňového plánování jako minimální a hlavně neúčelnou.*

Šestá část disertační práci uzavírá a doplňuje téma agresivního daňového plánování o konkrétní příklady implementace pravidel z iniciativ OECD a EU zaměřených proti agresivnímu daňovému plánování. I s ohledem na výsledky prezentované v části páté je šestá část důležitou složkou této práce. Jestliže má agresivní daňové plánování pokrývat i doposud nepojmenované a nekategorizované nežádoucí daňové plánování, představuje implementace konkrétních nástrojů zaměřených na boj s agresivním daňovým plánováním účinnou metodu, která může taková nežádoucí jednání eliminovat (např. stanovení minimální sazby daně pro

velké nadnárodní skupiny podniků a velké národní skupiny podniků), nebo je pomůže rychleji detekovat a zasáhnout proti nim (např. povinné oznamování přeshraničních uspořádání, která mohou být potenciálně agresivním daňovým plánováním, či stále se prohlubující mezinárodní spolupráce daňových úřadů ve výměně informací).

Cílem této disertační práce bylo přiblížit a zanalyzovat problematiku agresivního daňového plánování na konkrétních reálných případech a pokusit se o definování hlavních znaků, které mají tyto případy společné. Analýza provedená v rámci disertační práce sice nepřinesla výsledek v podobě konkrétních definičních znaků agresivního daňového plánování, ale navzdory tomu se podařilo pojem agresivního daňového plánování kategorizovat a vymezit vůči ostatním jednáním nežádoucího daňového plánování. Disertační práce představuje komplexní zpracování tématu agresivního daňového plánování a disertantka věří, že tato práce má přínos pro právní vědu, případně i pro právní praxi. Co se týče dalšího směřování výzkumu v této oblasti, disertantka by považovala za vhodné, aby se agresivní daňové plánování vymezilo v příslušných iniciativách OECD a EU v souladu s výše uvedenými závěry. V současné době se totiž jednotlivé termíny pro nežádoucí daňové plánování používají poměrně nekoordinovaně a v některých případech to může být matoucí.

Seznam zkratk

Akční plán EU	Akční plán Evropské komise EU pro spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v EU ze dne 17. června 2015
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS 2.0	Daňové výzvy vyplývající z digitalizace ekonomiky – globální pravidla pravidla proti erozi báze (Pilíř 2) – Inkluzivní rámec BEPS
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CBCR	Country by Country Reporting
CBCR směrnice	Směrnice Rady 2016/881 ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
CFC	Controlled Foreign Company
DAC 1	Směrnice Rady EU 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS
DAC 6	Směrnici Rady EU 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat
Doporučení k agresivnímu daňovému plánování	Doporučení Komise 2012/772/EU ze dne 6. prosince 2012, o agresivním daňovém plánování
Doporučení k minimálním standardům	Doporučení Evropské komise 2012/771/EU ze dne 6. prosince 2012, týkající se opatření, která mají pobídnout třetí země k uplatňování minimálních standardů řádné správy v oblasti daní

DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Daňový řád
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortisation
EU	Evropská unie
GA	Generální advokát
GAAR	General Anti-Abuse Rule (Obecné pravidlo proti zneužívání)
GFŘ	Generální finanční ředitelství
LOB	Limitation on benefits
MAP	Mutual Agreement Procedure
MDR	Mandatory Disclosure Rules
MLI	Multilateral Instrument
Modelová smlouva OECD	Model Tax Convention on Income and Capital
MS	Member State (členský stát EU)
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
Pilíř 2	Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii
PPT	Principal purposes test
SAAR	Special Anti-Avoidance Rule (Speciální pravidlo proti zneužívání)
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie

Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech	Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států
Směrnice o úrocích a licenčních poplatcích	Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států
ZoDD	Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny
ZoÚč	Zákon o účetnictví
ZSDP	Zákon o správě daní a poplatků

Seznam použitých zdrojů

Seznam použité literatury

ALMUDÍ CID, José Manuel; FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto a HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo Andrés. Combating tax avoidance in the EU: harmonization and cooperation in direct taxation. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International B.V, 2019. 605 s. ISBN 978-94-035-0154-3.

BERNAL, Marie-Louise H. Model Income Tax Treaties. A comparative presentation of the texts of the model double taxation conventions on income and capital of the OECD (1963 and 1977), United Nations (1980), and United States. International journal of legal information. 1984, roč. 12, č. 3-4, s. 177-178. ISSN 0731-1265.

BIZIOLI, Gianluigi; GRANDINETTI, Mario; PARADA, Leopoldo; VANZ, Giuseppe a VICINI RONCHETTI, Alessandro. Corporate taxation, group debt funding and base erosion: new perspectives on the EU Anti-Tax Avoidance Directive. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2020. 250 s. ISBN 978-94-035-1170-2.

BOULOGNE, G.F. Debt Push-Downs in Times of BEPS Action 4 and the ATAD. Intertax. 2019, roč. 47, č. 5, s. 444-453. ISSN 0165-2826.

BROWN, Karen B. A comparative look at regulation of corporate tax avoidance. Dordrecht: Springer, 2012. 383 s. ISBN 978-94-007-2341-2.

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The Concept of ‚Aggressive Tax Planning‘ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. Intertax. 2016, roč. 44, č. 3, s. 206-226. ISSN 0165-2826.

COTRUT, Madalina. International tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures. Amsterdam, The Netherlands: IBFD, 2015. ISBN 978-90-8722-333-5.

COTRUT, Madalina; MUNYANDI, Kennedy; CHOI, Wooje; FERREIRA, Vanessa Arruda a RIENSTRA, John. Tax incentives in the BEPS Era. Amsterdam: IBFD, 2018. ISBN 978-90-8722-444-8.

DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. Online. Intertax. 2015, roč. 43, č. 1, s. 42-57. ISSN 0165-2826.

EATLP CONGRESS (2016: MNICHOV, Německo); DOURADO, Ana Paula. Tax avoidance revisited in the EU BEPS context: 2016 EATLP Congress Munich, 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017. ISBN 978-90-8722-422-6.

GUEX, Sébastien; BUCLIN, Hadrien. Tax evasion and tax havens since the nineteenth century. Cham, Switzerland: Palgrave Macmillan, 2023. ISBN 978-3-031-18118-4.

JANSOVÁ, Gabriela. Agresivní daňové plánování a jeho limitace v tuzemském právním řádu. In: KNOLL, Vilém (ed.). Naděje právní vědy 2020: sborník příspěvků ze stejnojmenné mezinárodní konference pořádané Fakultou právnickou Západočeské univerzity v Plzni dne 27. listopadu 2020. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2021, str. 445. ISBN 978-80-261-1007-1.

JANSOVÁ, Gabriela. GAAR v České republice - právní úprava a praktická aplikace. Daně a finance, 2019, sv. 1-2/2019, s. 12–17. ISSN 1801-6006.

JANSOVÁ, Gabriela. Implementace DAC 6 a oznamovací povinnosti specifických přeshraničních uspořádání do českého právního řádu. Daně a finance, 2020, sv. 1/2020, s. 28-35. ISSN 1801-6006.

JANSOVÁ, Gabriela. Implementace GAAR a dalších anti-tax avoidance pravidel v České republice. In: ČAMDŽÍCOVÁ, Sabina (ed.). Výzvy demokracie. Sborník příspěvků z mezinárodní konference Olomoucké debaty mladých právníků 2019. Olomouc: Iuridicum Olomoucense, 2019. ISBN 978-80-88266-50-1 (PDF). 186 s. [Dostupné on-line na adrese: <http://odmp.upol.cz/sborniky/odmp19.pdf>].

JANSOVÁ, Gabriela. Problematické aspekty aplikace testu nadměrných výpůjčních výdajů v praxi. Daně a finance, 2021, sv. 1-4/2021, s. 4–9. ISSN 1801-6006.

KAMÍNKOVÁ, Petra. Zneužití práva jako hranice daňového plánování. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová - BOVA POLYGON, 2018. 198 s. ISBN 978-80-7273-180-0.

KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s. ISBN 978-80-7552-935-0.

KEESOONY, Selina. Tax avoidance and the law. Understanding the UK general anti-abuse rule. Abingdon, Oxon: Routledge, Taylor & Francis Group, 2022. 233 s. ISBN 978-0-367-47245-0.

KOHAJDA, Michael. Zákaz zneužití práva v daňovém právu a judikatuře České republiky. In: Luboš Tichý, Solange Maslowski, Tomáš Troup (eds.). Zneužití práva. Praha: Centrum právní komparatistiky Právnické fakulty Univerzity Karlovy v Praze, 2016. s. 185 – 195. ISBN 978-80-87975-43-5.

LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef et al. Implementing key BEPS actions: where do we stand? Amsterdam: IBFD, 2019. ISBN 978-90-8722-565-0.

MARCHGRABER, Christoph. The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission. Online. EC tax review. 2014, roč. 23, č. 5, s. 293-302. ISSN 0928-2750.

MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; FLORISTEAN, Alexandru a DYPPEL WEBER, Katja. Study on structures of aggressive tax planning and indicators: final report. 2016, roč. 61 - 2015. ISBN 9279545507.

MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. Tax Risk Management: Evidence from the US. British Tax Review. 2009, č. 681. ISSN 0007-1870.

OCDE, Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal: Cadre inclusif sur le BEPS: Action 6, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Paris: Éditions OCDE, 2019. 270 s., ISBN 978-92-64-31240-1.

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris. OECD Publishing, 2013. 44 s., ISBN 978-92-64-20271-9.

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 290 s., ISBN 978-92-64-24104-6.

OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 190 s. ISBN 978-92-64-24124-4.

OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 85 s. ISBN 978-92-64-24119-0.

OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 75 s. ISBN 978-92-64-24115-2.

OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 58 s. ISBN 978-92-64-24168-8.

OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 120 s. ISBN 978-92-64-24117-6.

OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 50 s. ISBN 978-92-64-24163-3.

OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 102 s. ISBN 978-92-64-24144-2.

OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 272 s. ISBN 978-92-64-24134-3.

OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 458 s. ISBN 978-92-64-24113-8.

OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 51 s. ISBN 978-92-64-24122-0.

OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 106 s. ISBN 978-92-64-24169-5.

OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, OECD, Paris. OECD Publishing, 2008. 88 s. ISBN-978-92-64-04179-0.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Inclusive Framework on BEPS, Paris, OECD Publishing, 2021. 70 s. ISSN 23132612.

OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris. OECD Publishing, 2015. 74 s. ISBN 978-92-64-24148-0.

PIANTAVIGNA, P. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. Online. World tax journal: WTJ. 2017, roč. 9, č. 1. ISSN 1878-4917.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy. World tax journal: WTJ. 2017, roč. 9, č. 4, s. 477-519. ISSN 1878-4917.

RAMBOLL MANAGEMENT CONSULTING AND CORIT ADVISORY. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators, Final Report. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2016. 176 s., ISBN 978-92-79-54550-4.

SOBOTKOVÁ, Veronika. Agresivní daňové plánování. Daně a právo v praxi: čtrnáctideník plný informací z oblasti daní, práva a financí. Praha: Adore, 2013, č. 4, s. 32. ISSN 1211-7293.

SOBOTKOVÁ, Veronika. Opatření proti zneužívání daňových systémů zemí Evropské unie. Daňový expert. Praha: ASPI, 2012, č. 5, s. 30. ISSN 1801-2779.

VAN RAAD, Kees. 1963 And 1977 OECD Model Income Tax Treaties And Commentaries, 2d Ed // Review. Canadian Tax Journal. 1990, roč. 38, č. 6, s. 1549. ISSN 0008-5111.

VLKOVÁ, Gabriela. Důkazní břemeno daňového subjektu v daňovém řízení a jeho rozsah a limity. Daně a finance, 2023, sv. 1-4/2023, s. 18-21. ISSN 1801-6006.

Seznam použitých internetových zdrojů

Aggressive tax planning. OECD [online]. 2024 [cit. 2024-05-04]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/>

Britannica [online]. [cit. 2024-05-13]. Dostupné z: <https://www.britannica.com/topic/League-of-Nations>

Commission presents Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU. European Commission [online]. 2015, 17. června 2015 [cit. 2024-05-19]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_15_5188

Co-operation and exchange of information on ATP [online]. [cit. 2024-04-29]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm>

Daňové zprávy: Návrh transpozice DAC 6 – aktuální stav [online]. 2020. [cit. 2020-11-01]. Dostupné z: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/cs_cz/topics/tax/tax-news/ey-danove-a-pravni-zpravy-cerven-2020.pdf

EUROPEAN COUNCIL. Code of Conduct Group (Business Taxation) [online]. [cit. 2024-05-19]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>

EUROPEAN PARLIAMENT. Common consolidated corporate tax base (CCCTB). Legislative Train Schedule [online]. [cit. 2024-05-20]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-action-plan-on-corporate-taxation/file-common-consolidated-corporate-tax-base-\(ccctb\)?sid=7501](https://www.europarl.europa.eu/legislative-train/package-action-plan-on-corporate-taxation/file-common-consolidated-corporate-tax-base-(ccctb)?sid=7501)

EY. Worldwide Corporate Tax Guide 2023. EYGM Limited. [online]. [cit. 2024-05-28]. Ke stažení zde: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-corporate-tax-guide

Informace GFŘ k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD, č. j. 54816/20/7100-40113-207118, ze dne 20. ledna 2021, dostupné online https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf

Informace GFŘ k problematice „nerealizovaných“ kurzových rozdílů s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, č. j.: 45965/13/7001-11001-806324, ze dne 15. ledna 2013, dostupné online https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Kurzove_rozdily_2013.pdf

JANSOVÁ, Gabriela. Daňový odpočet na výzkum a vývoj v teorii a aplikační praxi. Olomouc, 2018. Dostupné z: <https://stag.upol.cz/portal/studium/prohlizeni.html>. Rigorózní práce. Univerzita palackého v Olomouci, Právnická fakulta.

MENGDEN, Alex. Patent Box Regimes in Europe, 2023 [online]. [cit. 2024-05-25]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2023/>

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. OECD [online]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

MORÁVEK, Zdeněk. Zneužití práva. Daně a právo v praxi [online]. 2015, 8. 7. 2015 [cit. 2019-06-22]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=53502>

OECD. Action 15 Multilateral Instrument [online]. [cit. 2024-05-05]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action15/>

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version. OECD [online]. Dostupné z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-september-1992_mtc_cond-1992-en

OECD. Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Frequently asked questions – July 2022. OECD. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf>

ŘEHÁK, Zdeněk a Duc VAN NGUYEN. BEPS 2.0: Revoluce v mezinárodním zdanění na obzoru. In: KPMG. KPMG [online]. 2019, 3. prosince 2019 [cit. 2024-05-19]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/beps-2-0-revoluce-v-mezinarodnim-zdaneni-na-obzoru>

SOUDNÍ DVŮR EVROPSKÉ UNIE. Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora - Věc C-432/23. Soudní dvůr Evropské unie. Dostupné z: <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=054CD155854E7C2A3B1B158AD8C68F1?text=&docid=277147&pageIndex=0&doclang=CS&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=2064247>

TAXATION AND CUSTOMS UNION. Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT). Taxation and Customs Union [online]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/corporate-taxation/business-europe-framework-income-taxation-befit_en

Upozornění k režimu vylučování nerealizovaných kurzových rozdílů dle právní úpravy § 23i a § 23j zákona o daních z příjmů. Finanční správa [online]. 2024, 8. března 2024 [cit. 2024-06-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/informace-stanoviska-a-sdeleni/2024/upozorneni-k-rezimu-vylucovani-nereal-kurz-rozdil-dle-par23a-23j-zdp>

VOJÁČKOVÁ, Helena. Hlavní rozdíl mezi IFRS a českými předpisy. Verlag Dashöfer. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifs-a-ceskymi-predpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNFIXTrQ/>

Výroční zpráva o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2022. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Vyrocni_zprava_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2022.pdf

Zápis z Mezinárodní konference pořádané ČAK dne 16. dubna 2019. Dostupné zde: https://www.cak.cz/assets/brozura_cak_mlcnlivost_nahled.pdf

Seznam použitých právních předpisů

Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii

Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států

Směrnice Rady EU 2011/16/EU ze dne 15. února 2011, o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

Směrnice Rady EU 2016/1164, ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (ATAD)

Směrnice Rady EU 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 337/1992 Sb., zákon České národní rady o správě daní a poplatků

Zákon č. 343/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění, Parlamentu České republiky.

Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů

Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmů

Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů

Seznam použité judikatury

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. února 2021, č. j. 9 Af 37/2018-60,

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. prosince 2021, č. j. 30 Af 33/2020-62,

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 27. září 2022, č. j. 55 Af 4/2020-137,

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. ledna 2024, č. j. 30 Af 33/2020-81,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. prosince 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. února 2012 č. j. 5 Afs 58/2011-85,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2012, č. j. 5 Afs 45/2011-94,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. dubna 2012, č. j.: 5 Afs 45/2011-111,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. ledna 2013, č. j. 5 Afs 56/2012-37,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. října 2015 č. j. 9 Afs 57/2015-120,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. října 2015, č. j. 2 Afs 64/2015-75,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. listopadu 2015, č. j. 2 Afs 65/2015-81,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. listopadu 2015, č. j. 1 Afs 56/2015-67,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. prosince 2015, č. j. 4 Afs 62/2015-71

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. ledna 2016, č. j. 3 Afs 53/2015-117,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. června 2016, č. j. 8 Afs 34/2015-71,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. listopadu 2016 č. j. 4 Afs 137/2016-43,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. srpna 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. srpna 2018, č. j. 8 Afs 265/2016-59,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. února 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. listopadu 2019, č. j. 6 Afs 376/2018-46,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. listopadu. 2019, č. j. 7 Afs 114/2019-33,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. května 2020, č. j. 5 Afs 191/2019-32,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. června 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2022, č. j. 7 Afs 175/2022-37,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. května 2023, č. j. 10 Afs 93/2021-69,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. srpna 2023, č. j. 2 Afs 167/2022-52,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. listopadu 2023, č. j. 10 Af 29/2019-210,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. prosince 2023, č. j. 3 Afs 114/2022-40,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. prosince 2023, č. j. 2 Afs 200/2021-37,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. února 2024, č. j. 4 Afs 63/2022-48,

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. dubna 2024, č. j. 6 Afs 56/2023-48,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. prosince 2000, ve věci C-110/99,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. února 2006, ve věci C-255/02,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. prosince 2017, ve spojených věcech C-504/16 a C-613/16,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. února 2019, ve spojených věcech C-116/16 a C-117/16,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. února 2019, ve spojených věcech C 115/16, C 118/16, C 119/16 a C 299/16,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 20. ledna 2021, ve věci C-484/19,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 8. prosince 2022, ve věci C-694/20,

Rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 25. ledna 2023, ve věci T-163/21.

Seznam ostatních zdrojů

Doporučení Evropské komise 2012/771/EU ze dne 6. prosince 2012, týkající se opatření, která mají pobídnout třetí země k uplatňování minimálních standardů řádné správy v oblasti daní

Doporučení Evropské komise 2012/772/EU ze dne 6. prosince 2012, o agresivním daňovém plánování

Důvodová zpráva k Návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 426/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

Důvodová zpráva k zákonu č. 343/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění

Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony

Nařízení Vlády 367/2020 Sb., ze dne 7. září 2020, o mimořádném prodloužení lhůt v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2

Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 426/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

Pokyn GFŘ D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, č. j.: 75325/22/7100-10111-702407, ze dne 21. prosince 2022

Questions and Answers on the Action Plan for Fair and Efficient Corporate Taxation in the EU ze dne 17. června 2015

Sdělení k praktické aplikaci Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR ze dne 3. března 2006, č. j.: 15/32 567/2006-153

Stanovisko Generální advokátky Juliane Kokott ve věci C-75/18 přednesené dne 13. června 2019

Stanovisko Generálního advokáta Manuela Campos Sánchez-Bordony ve věci C-28/17 přednesené dne 21. února 2018

Stanovisko Generálního advokáta Nicholase Emilioua ve věci C-623/22 přednesené dne 29. února 2024

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-171/23 doručená dne 20. března 2023

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci C-432/23 doručená dne 12. července 2023

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Úvěrová struktura částečně lokalizovaná v daňovém ráji

Obrázek č. 2 – Hybridní úvěrová struktura

Obrázek č. 3 – Struktura s hybridní entitou

Obrázek č. 4 – Bezúročná úvěrová struktura

Obrázek č. 5 – Struktura využívající výhodnější zdanění duševního vlastnictví

Obrázek č. 6 – Dvoustupňová struktura duševního vlastnictví

Obrázek č. 7 – Struktura zahrnující duševní vlastnictví a smlouvu o sdílení nákladů

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Přehled IP/patent boxů v Evropě

Agresivní daňové plánování – definice a limity ve světle judikatury a implementace mezinárodních iniciativ

Abstrakt

Disertační práce se zabývá agresivním daňovým plánováním, jeho definicí a limity v judikatuře a mezinárodních iniciativách. Práce je kromě úvodu a závěru rozdělena do šesti na sebe navazujících částí. V první části je představen samotný pojem agresivního daňového plánování, popsán právní stav *de lege lata*, jsou představeny názory různých právních odborníků k právně nezakotvenému pojmu agresivního daňového plánování a je teoreticky vymezen vztah mezi agresivním daňovým plánováním a zneužitím práva. Druhá část obsahuje detailní analýzu pramenů agresivního daňového plánování v podobě konkrétních iniciativ OECD a EU zaměřených na boj s agresivním daňovým plánováním, rozhodovací a jiné činnosti Soudního dvora Evropské unie (rozsudky, stanoviska generálních advokátů a žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách), a rozsudků Nejvyššího správního soudu a soudů nižších stupňů. Ve třetí části se disertantka zabývá modelovými strukturami agresivního daňového plánování, přičemž ve větším detailu je analyzována struktura využívající výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění (treaty shopping), struktura dluhového financování (debt push-down) a struktura s výhodnějším zdaněním duševního vlastnictví (IP/patent box). Součástí této části disertační práce je rovněž analýza relevantní judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu. Část čtvrtá navazuje na výsledky analýzy provedené v předchozích částech disertační práce a zabývá se důkazním břemenem daňového subjektu a zejména jeho obsahem a limity. Součástí je analýza vybraných rozsudků Nejvyššího správního soudu. Část pátá je pro disertační práci stěžejní a vyhodnocuje veškeré provedené analýzy a dílčí závěry. V této části jsou zodpovězeny výzkumné otázky položené v úvodu. Poslední, šestá, část je věnována konkrétním případům implementace mezinárodních iniciativ zaměřených na boj s agresivním daňovým plánováním do českého právního řádu (GAAR, ATAD, DAC 6, Pilíř 2).

Klíčová slova: agresivní daňové plánování, zneužití práva, BEPS, GAAR, ATAD, Pilíř 2

Aggressive tax planning – definition and limits in the light of case law and implementation of international initiatives

Abstract

The thesis deals with aggressive tax planning, its definition and limits in jurisprudence and international initiatives. In addition to the introduction and conclusion, the thesis is divided into six consecutive parts. In the first part, the very concept of aggressive tax planning is introduced, the legal status *de lege lata* is described, the opinions of various legal experts are presented on the legally unestablished concept of aggressive tax planning, and the relationship between aggressive tax planning and abuse of law is theoretically defined. The second part contains a detailed analysis of the sources of aggressive tax planning in the form of specific OECD and EU initiatives aimed at combating aggressive tax planning, decision-making and other activities of the Court of Justice of the European Union (judgments, opinions of advocates general and requests for preliminary rulings), and judgments of the Supreme Administrative Court and courts of lower levels. In the third part, the thesis examines the model structures of aggressive tax planning, while the structure using the benefits of double taxation treaties (treaty shopping), the structure of debt financing (debt push-down) and the structure with more favourable taxation of intellectual property (IP/patent box) is analysed in greater detail. This part of the thesis also includes an analysis of the relevant jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the Supreme Administrative Court. The fourth part follows on the results of the analysis carried out in the previous parts of the thesis and deals with the burden of proof of the tax subject and especially its content and limits. An analysis of selected judgments of the Supreme Administrative Court is included. The fifth part is crucial to the thesis and evaluates all performed analyses and partial conclusions. In this part, the research questions posed in the introduction are answered. The last, sixth part is devoted to specific cases of the implementation of international initiatives aimed at combating aggressive tax planning into the Czech legal system (GAAR, ATAD, DAC 6, Pillar 2).

Keywords: aggressive tax planning, abuse of law, BEPS, GAAR, ATAD, Pillar 2