



EVROPSKÝ SEMESTR – TEMATICKÝ PŘEHLED

OMEZENÍ AGRESIVNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ

1. ÚVOD

Agresivní daňové plánování spočívá v tom, že daňoví poplatníci snižují svou daňovou povinnost prostřednictvím opatření, která mohou být legální, ale jsou v rozporu s duchem zákona. Agresivní daňové plánování zahrnuje využívání mezer v daňovém systému a nesouladu daňových systémů. Může také vést ke dvojímu nezdanění nebo dvojímu odpočtu.

Boj proti agresivnímu daňovému plánování je nezbytný z hlediska zajištění daňových příjmů pro potřeby veřejných investic, vzdělávání, zdravotní a sociální péče, zajištění spravedlivého rozdělení zátěže, zachování daňové morálky daňových poplatníků a konečně i z hlediska zamezení narušování hospodářské soutěže mezi podniky.

EU již v boji proti agresivnímu daňovému plánování podnikla několik kroků, které zahrnují přijetí směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD) a druhé směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD 2), která stanoví opatření pro řešení hybridních nesouladů¹ ve vztahu k zemím, které nejsou členy EU.

¹ Uspořádání vedoucí k hybridním nesouladům využívají rozdílů v daňovém zacházení se subjektem či nástrojem podle právních předpisů dvou nebo více daňových jurisdikcí za účelem dosažení dvojího nezdanění.

Za účelem zvýšení transparentnosti v oblasti daní přijala Rada návrh Komise na automatickou výměnu informací o daňových rozhodnutích, která se zahájí v druhé polovině roku 2017. Rada rovněž přijala návrh Komise na automatickou výměnu informací týkající se zpráv podle jednotlivých zemí o nadnárodních podnicích. Tato automatická výměna bude zahájena v roce 2018. V červnu roku 2017 přijala Komise návrh pravidel povinného zveřejňování systémů agresivního daňového plánování zprostředkovateli. V nedávné době byla prostřednictvím kodexu chování² zrušena nebo změněna řada daňových režimů pro příjmy z patentů (tzv. „*patent box*“)³. V prosinci 2017 by měl být dokončen výčet nespolupracujících daňových jurisdikcí mimo EU. A konečně společný konsolidovaný základ daně z příjmů

² V roce 1997 byl vytvořen kodex chování pro zdaňování podniků s cílem odhalovat škodlivá daňová opatření, která nepřiměřeně ovlivňují místo podnikání v Unii. Tento kodex není právně závazný nástroj, ale evidentně má politickou sílu. Přijetím tohoto kodexu se členské státy zavázaly, že nebudou zavádět žádná nová škodlivá daňová opatření a nebudou měnit žádné zákony ani praktiky, které jsou považovány za škodlivé ve smyslu zásad tohoto kodexu.

³ „*Patent box*“ je zvláštní daňový režim týkající se příjmů z duševního vlastnictví.

právnických osob⁴, který Komise znovu zavedla v roce 2016, by poskytl komplexní řešení problému přesouvání zisku, avšak dosud se nachází ve fázi jednání.

Navzdory těmto úspěchům vlády stále přicházejí o značné částky příjmů z důvodu přeshraničního agresivního daňového plánování. Přeshraniční charakter vyhýbání se daňovým povinnostem a integrace ekonomik členských států navíc vyžadují koordinovaný přístup při uplatňování stávajících pravidel.

2. VÝZVY V OBLASTI DAŇOVÉ POLITIKY, KTERÝM ČLENSKÉ STÁTY ČELÍ

2.1. Ekonomické důsledky agresivního daňového plánování

2.1.1. Ztráta daňových příjmů

Vyhýbání se daňovým povinnostem stojí každoročně miliardy eur. EU odhaduje, že ztráty příjmů v důsledku přesouvání zisku v rámci EU činí přibližně 50 až 70 miliard EUR⁵. To se rovná 17 % příjmů z daně z příjmu právnických osob (v roce 2013) a 0,4 % HDP (na spodní hranici). Vlády zemí, jejichž daňový základ je narušen, jsou nuceny zvyšovat příjmy z jiných daní, aby se vyhnuly snížení příjmů, jimiž financují reformy podporující růst a přerozdělování.

Praktiky agresivního daňového plánování na jednom území mají nepřímé dopady i na jiná území. Zisky přesunuté do jednoho členského státu nebo jeho prostřednictvím znamenají ztrátu daňového základu pro jiný členský stát. Pro Unii jako celek to znamená jednoznačnou ztrátu daňových příjmů, i když jednotlivě může u některých členských států dojít ke zvýšení daňových příjmů díky zvětšení daňové základny v důsledku přesouvání zisku.

⁴ Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob je jednotný soubor pravidel pro výpočet zdanitelných zisků společností v EU.

⁵ Viz Dover R., B. Ferrett B., D. Gravino, E. Jones a S. Merler (2015).

2.1.2. Neexistence rovných podmínek

Agresivní daňové plánování narušuje rovné podmínky mezi společnostmi, které se dokážou vyhnout úhradě svého spravedlivého podílu na daních, a jinými společnostmi, které nemají přístup ke stejným možnostem přeshraničního daňového plánování (většinou domácí a/nebo menší firmy). Ze studií vyplývá, že nadnárodní podniky v zemích s vysokým zdaněním platí přibližně o 30 % menší daně než srovnatelné domácí firmy⁶.

Z nedávné studie vyplývá, že podniky, které provádějí agresivní daňové plánování, dosahují potenciálně významného snížení účinného zdanění na úkor celé společnosti⁷. Nadnárodní podniky, které provádějí daňové plánování, mají konkurenční výhodu v oblasti nákladů, díky které mohou získat podíly na trhu a zvýšit překážky vstupu na trh na úkor jiných firem. Existuje prokazatelná souvislost mezi daňovým plánováním a vyššími maržemi a zvýšenou koncentrací průmyslu⁸. To může vést k neefektivně vysokým spotřebitelským cenám.

2.1.3. Nedostatek spravedlnosti a dopad na morálku daňových poplatníků

Agresivní daňové plánování velkých nadnárodních společností má rovněž negativní dopad na celkovou morálku daňových poplatníků. Ti, kteří dodržují své povinnosti a platí daně, vnímají agresivní daňové plánování jako porušení společenské smlouvy. Povědomí o nekalých praktikách může podněcovat ostatní daňové poplatníky, aby přestali plnit své vlastní daňové povinnosti. Nedávné skandály měly za následek nespokojenost veřejnosti v souvislosti s otázkou vyhýbání se daňovým povinnostem. Ztráta příjmů z důvodu agresivního daňového plánování může mít navíc dopad na sociální výdaje, jako je

⁶ Viz Egger, P., W. Eggert a H. Winner (2010).

⁷ Viz Center for European Economic Research, ZEW (2016).

⁸ Viz OECD (2015), s. 181.

například přístup ke kvalitnímu vzdělání, ke zdravotní péči nebo ke službám sociální péče, a na přerozdělování. To pak prohlubuje nerovnosti a může to dále zhoršovat sociální nespokojenost.

2.2. Hlavní kanály agresivního daňového plánování

K agresivnímu daňovému plánování dochází prostřednictvím tří hlavních kanálů: i) **přesouvání dluhů**, kdy se vnitřní dluh používá k umělému přesouvání zisku z jurisdikce s vysokým zdaněním do jurisdikce s nízkým zdaněním; ii) **strategické umístění práv duševního vlastnictví a nehmotného majetku**, kde jsou vysoce mobilní nehmotná aktiva uměle přemísťována do jurisdikcí s nízkým zdaněním, a iii) **(zne)užívání převodních cen**, kdy jsou daňové základy v jurisdikcích s nízkým zdaněním uměle navyšovány na úkor daňového základu jurisdikcí s vysokým zdaněním⁹. Vedle těchto hlavních struktur mohou nadnárodní podniky využívat i ustanovení dvoustranných daňových smluv k minimalizaci daní a nákladů na repatriaci dividend (tzv. „*treaty shopping*“).

2.3. Hlavní ukazatele agresivního daňového plánování

2.3.1. Právní ukazatele agresivního daňového plánování

Ukazatele agresivního daňového plánování lze odvodit z existence určitých daňových pravidel nebo z jejich neexistence:

Nedostatek pravidel zaměřených proti zneužívání daňových systémů

Tento soubor ukazatelů se týká nedostatku pravidel zaměřených proti vyhýbání se daňovým povinnostem. **Pravidla zaměřená proti zneužívání daňových systémů jsou například: pravidla týkající se omezení odpočitatelnosti úroků a nízké**

kapitalizace a pravidla pro ovládané zahraniční společnosti. Cílem pravidel týkajících se omezení odpočitatelnosti úroků a nízké kapitalizace je zabránit uměle vytvořeným dluhům, které mají minimalizovat zdanění, a cílem pravidel pro ovládané zahraniční společnosti je zabránit přesouvání zisku do zemí s nízkým/žádným zdaněním. Je třeba uvést, že směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, která byla přijata Radou v červenci 2016 a vstoupí v platnost v roce 2019, i když s určitými výjimkami, stanoví pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků a pravidla pro ovládané zahraniční společnosti pro všechny země EU.

Pasivní ukazatele

Tento soubor ukazatelů se týká daňových pravidel, která sama o sobě nepropagují žádnou strukturu agresivního daňového plánování ani k ní nepodněcují, ale která jsou nezbytná pro fungování struktury agresivního daňového plánování. **Jako jeden z relevantních příkladů by mohly posloužit srážkové daně.** Absence srážkových daní obecně směřuje k zamezení dvojího zdanění. Za určitých okolností však může usnadnit agresivní daňové plánování. Existence srážkových daní brání přesouvání nezdaněných zisků do jurisdikcí zemí mimo EU, a proto odrazuje od agresivního daňového plánování nebo v něm brání, přestože může vést ke dvojímu zdanění nebo k zatěžujícím požadavkům ve snaze mu zabránit.

Aktivní ukazatele

Některé daňové režimy mohou samy o sobě podporovat nebo usnadňovat strukturu agresivního daňového plánování. Daňová pravidla je třeba posuzovat případ od případu, aby bylo možné vyvodit závěr o jejich vazbě na praktiky agresivního daňového plánování. Takové posouzení vyžaduje podrobnou analýzu faktické koncepce a uplatňování daného daňového pravidla s přihlédnutím k tomu, do jaké míry jsou daňová pravidla chráněna, např. prostřednictvím opatření proti zneužívání.

⁹ Pro lepší porozumění způsobu, jak nadnárodní podniky strukturují své systémy vyhýbání se daňovým povinnostem, viz Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2015).

2.3.2. Ekonomické ukazatele agresivního daňového plánování

Existuje celá řada ekonomických ukazatelů, s jejichž pomocí lze odhalit existenci praktik agresivního daňového plánování. Například země, které jsou využívány pro struktury agresivního daňového plánování, mívají zpravidla (abnormálně) vysoké finanční toky. Je proto třeba zjistit, zda u nich nedochází k oddělení finančních a skutečných ekonomických aktivit. Relevantními ukazateli jsou například celkové přímé zahraniční investice¹⁰ (PZI), PZI držené jednotkami pro speciální účel a specifické toky finančních příjmů, jako jsou toky dividend, úroků a/nebo licenčních poplatků, vyjádřené jako podíl na HDP.

PZI odrážejí přeshraniční investice mezi spřízněnými společnostmi. PZI jako takové sice nejsou ukazatelem vyhýbání se daňovým povinnostem, avšak část těchto investic může být praktikami vyhýbání se daňovým povinnostem motivována. Toky licenčních poplatků odrážejí lokalizaci duševního vlastnictví a nehmotného majetku. Mezi další relevantní ukazatele patří daně z příjmu právnických osob vyjádřené podílem na HDP, dvoustranné anomálie dovozních cen¹¹ a ukazatele tzv. „*treaty shopping*“.

Daně z příjmu právnických osob vyjádřené podílem na HDP ukazují, že některé země jsou schopny získat z daně

z příjmu právnických osob obzvláště vysoké příjmy.

Dvoustranné anomálie dovozních cen umožňují zjistit, zda je cena určitého zboží příliš vysoká nebo příliš nízká. Některé země mají tendenci dovážet stejné přechodné výrobky za různé ceny – některé za nižší cenu, zejména pokud se jedná o firmy v zemích s nízkým zdaněním, a některé za cenu vyšší, zejména pokud se jedná o firmy v zemích s vysokým zdaněním. To může být známkou stanovování nesprávných cen při převodech a může to nasvědčovat erozi základu daně v některých zemích s vysokým zdaněním.

Ukazatele tzv. „*treaty shopping*“ odrážejí skutečnost, že použitím kombinace smluv lze minimalizovat náklady na repatriaci dividend. Nadnárodní společnosti neinvestují přímo v hostitelské zemi, ale přelévají investici přes třetí zemi, aby využily smluvních ustanovení, která mezi hostitelskou zemí a zemí původu dané investice neexistují.

Žádný z těchto ukazatelů sice sám o sobě nemá nevyvratitelnou příčinnou souvislost s agresivním daňovým plánováním, avšak lze jej použít jako součást „souboru důkazů“, který odhaluje existenci struktury agresivního daňového plánování.

3. NÁSTROJE PRO ŘEŠENÍ VÝZEV V OBLASTI DAŇOVÉ POLITIKY

Členské státy mohou bojovat proti zneužívání daňového režimu posílením právního rámce a reformou vnitrostátních režimů, které mohou vést k agresivnímu daňovému plánování, ale také posílením spolupráce a transparentnosti. Důležité je rovněž vytváření kultury dodržování daňových předpisů. Tento oddíl se zaměří na první z uvedených aspektů, tj. na posílení právního rámce a reformu vnitrostátních režimů: zaváděním přísných pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem, změnou pravidel, která mohou nepřímo podporovat agresivní daňové plánování, a řešením vnitrostátních režimů, které agresivní daňové plánování usnadňují.

¹⁰ Přímé zahraniční investice představují kategorii mezinárodních investic, v nichž subjekt, který je rezidentem jedné země (přímý investor), získá trvalý podíl ve společnosti, která je rezidentem jiné země (příjemce přímé investice), a to i prostřednictvím jednotky pro speciální účel, což je právníká osoba založená se zcela zvláštními, úzce vymezenými a časově omezenými cíli. Příjemce přímé investice je podnik, v němž přímý investor vlastní 10 % nebo více kmenových akcií nebo hlasovacích práv (nebo ekvivalent u subjektu nezapsaného v obchodním rejstříku).

¹¹ Jedná se o anomálie průměrné ceny výrobků podléhajících dvoustranným obchodním tokům (mezi dvěma zeměmi).

3.1. Zavádění přísných pravidel, která zabrání vyhýbání se daňovým povinnostem

Jak je vysvětleno výše, výslovným cílem pravidel zaměřených proti zneužívání daňových systémů je zabránit vzniku struktur agresivního daňového plánování. Je nutné urychleně zavést pravidla zaměřená proti zneužívání daňových systémů. Směrnice ATAD sice v roce 2019¹² zavede pět pravidel zaměřených proti zneužívání daňových systémů, avšak v současné době není EU proti praktikám agresivního daňového plánování chráněna vzhledem k tomu, že některé členské státy EU tato pravidla dosud zavedena nemají.

3.2. Změna pravidel, která mohou být zneužita a vést k agresivnímu daňovému plánování

Účinný nástroj v boji proti agresivnímu daňovému plánování by mohla představovat řádně uplatňovaná srážková daň vůči třetím zemím. Srážkové daně zavádí každý jednotlivý členský stát pro každý typ finančních toků (úroků, dividend a licenčních poplatků).

3.3. Řešení vnitrostátních režimů, které usnadňují agresivní daňové plánování

Evropský semestr umožňuje zabývat se vnitrostátními daňovými praktikami, které podporují nebo usnadňují přeshraniční agresivní daňové plánování, ale jsou obtížně řešitelné pomocí stávajících nástrojů (např. směrnic nebo kodexů chování).

4. PŘEHLED SOUČASNÉHO STAVU

4.1. Zavádění přísných pravidel, která zabrání vyhýbání se daňovým povinnostem

Níže uvedená tabulka uvádí přehled **absence** dvou typů **pravidel zaměřených proti zneužívání daňových systémů** v členských státech:

pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků a pravidla nízké kapitalizace. Směrnice ATAD zavádí pravidla zaměřená proti zneužívání daňových systémů včetně pravidel pro ovládané zahraniční společnosti a pravidla pro omezení odpočitatelnosti úroků. V případě pravidel pro omezení odpočitatelnosti úroků však mohou členské státy se stejně účinnými vnitrostátními pravidly odložit provádění ustanovení pravidel pro omezení odpočitatelnosti úroků uvedených ve směrnici ATAD až do roku 2024.

¹² Některá ustanovení budou použita k jinému datu.

Tabulka 1: Přehled některých pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem, které ve vnitrostátních právních předpisech členských států chybí, 2017

	BE	BG	CY	EE	HR	LU	MT	NL	RO	SI	AT	CZ	IE	LV	LT	PL	SK	DE	EL	FI	HU	PT	FR	IT	SE	UK	DK	ES
Pravidla týkající se omezení odpočitatelnosti úroků a nízké kapitalizace	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	

Zdroj: Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2015).

4.2. Změna pravidel, která mohou být zneužita a vedou k agresivnímu daňovému plánování

Některé členské státy nemají zavedeny srážkové daně vůči třetím zemím, které by mohly ochránit

jejich daňový systém před praktikami agresivního daňového plánování využívajícími toky úroků, dividend a/nebo licenčních poplatků. Jiné členské státy je však již zavedly.

Tabulka 2: Srážkové daně v členských státech EU ve vztahu k jurisdikcím třetích zemí, 2017

	HU	MT	CY	EE	LU	NL	IE	SK	UK	AT	DE	FI	SE	BE	BG	CZ	DK	EL	ES	FR	HR	IT	LT	LV	PL	PT	RO	SI
Licenční poplatky	✗	✗	✓	✓	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Úroky	✗	✗	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Dividendy	✗	✗	✗	✗	✓	✓	✗	✓	✗	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Zdroj: ZEW (2016), aktualizováno na základě vnitrostátních reforem.

Poznámky:

1) Výše uvedená tabulka se zaměřuje na sazby vnitrostátní srážkové daně, tj. sazby stanovené ve vnitrostátních právních předpisech o daních z příjmů právnických osob. Neodrážejí proto sazby srážkové daně uvedené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

2) Křížek znamená, že daný členský stát neuplatňuje srážkovou daň (přesahující 0 %).

4.3. Řešení vnitrostátních režimů, které usnadňují agresivní daňové plánování

Některé členské státy přijaly opatření s cílem přizpůsobit své režimy typu „patent box“ v souladu s opatřením 5 projektu „Eroze základu daně a přesouvání zisku“¹³ podpořeného kodexem chování pro zdaňování podniků.

Některé vnitrostátní režimy je ještě nutno přezkoumat s cílem předejít používání

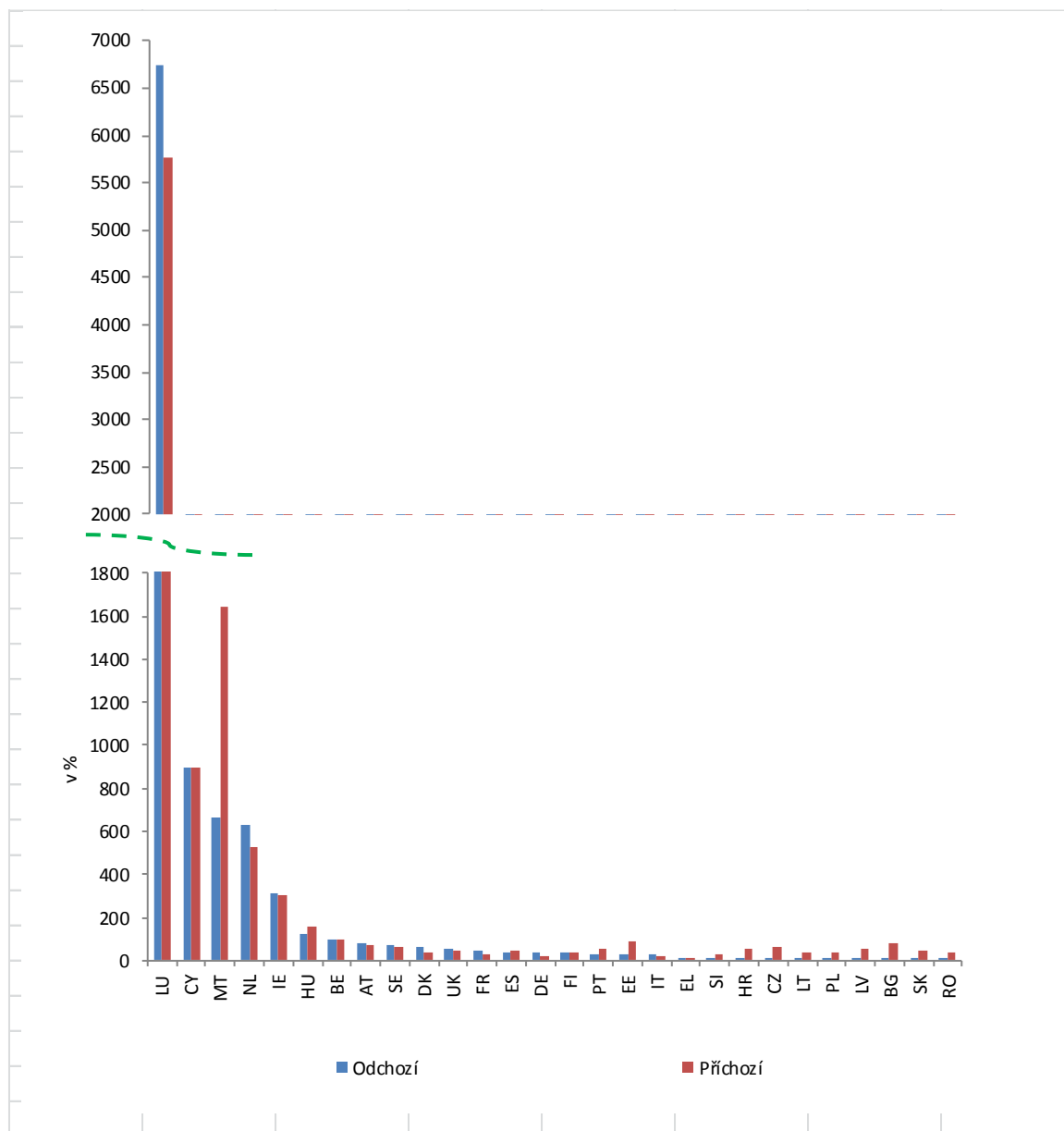
agresivního daňového plánování ze strany nadnárodních podniků. Studie Ramboll 2015, na niž odkazujeme výše, identifikuje celou řadu takových pravidel a jejich výskyt v členských státech. Daňová pravidla je však třeba posuzovat případ od případu, dříve než vyvodíme jakýkoli závěr o jejich souvislosti s praktikami agresivního daňového plánování.

4.4. Přehled nedávných hospodářských ukazatelů agresivního daňového plánování

Níže uvádíme nejnovější údaje týkající se některých hlavních hospodářských ukazatelů.

¹³ Projekt Eroze základu daně a přesouvání zisku (BEPS) řízený skupinou G20/OECD stanoví celou řadu opatření s cílem řešit strategie daňového plánování, které využívají mezer a nesouladů v pravidlech zdanění s cílem uměle přesouvat zisky do lokalit s nízkým nebo žádným zdaněním, v nichž je vyvíjena malá nebo žádná hospodářská aktivita.

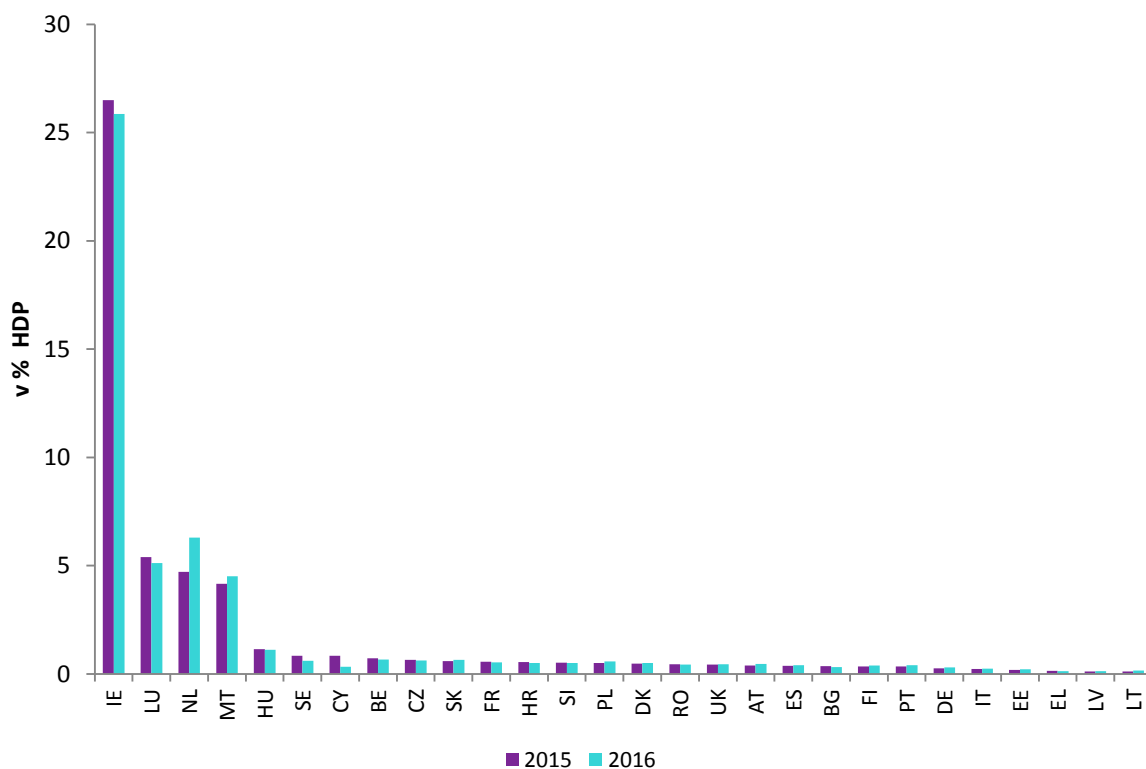
Obrázek 1: Stavů přímých zahraničních investic vyjádřené podílem na HDP, 2015



Zdroj: Evropská komise (připravuje se), Eurostat.

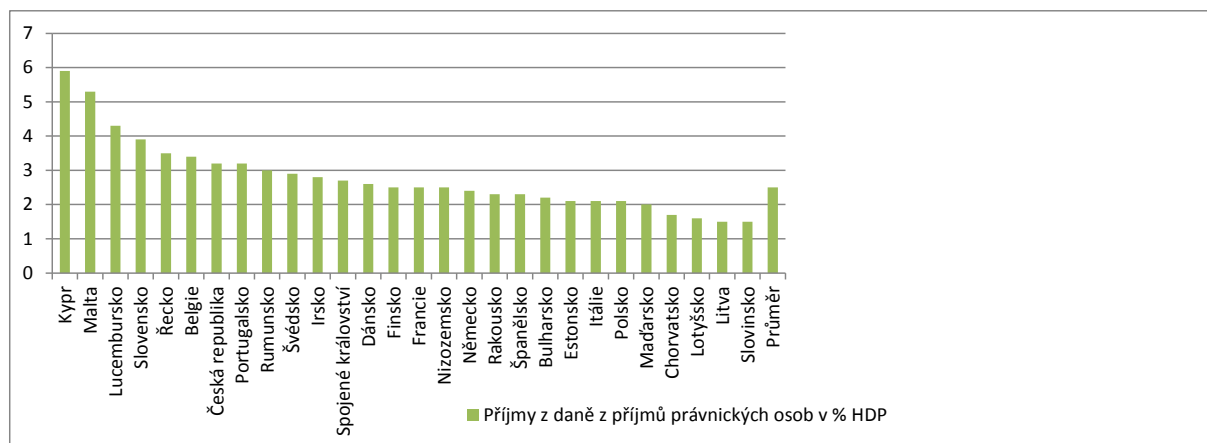
Poznámky: 1) Přichozí PZI nebo přímé investice ve vykazujícím hospodářství se týkají investic cizinců do podniků, které mají sídlo ve vykazujícím hospodářství. Odchozí PZI nebo přímé investice v zahraničí se týkají investic rezidentských subjektů v přidružených společnostech v zahraničí. 2) Stavů PZI udávají hodnotu investice na konci období.

Obrázek 2: Poplatky (na vrub) hrazené za používání duševního vlastnictví jako podíl na HDP



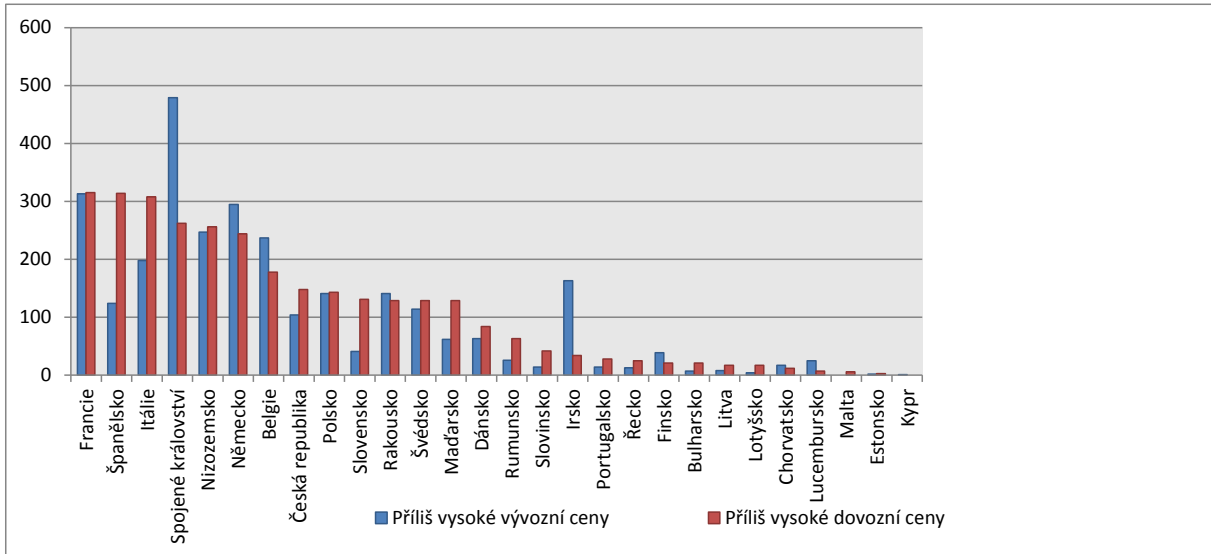
Zdroj: Evropská komise (připravuje se), Eurostat.

Obrázek 3: Daň z příjmu právnických osob jako podíl na HDP, 2015



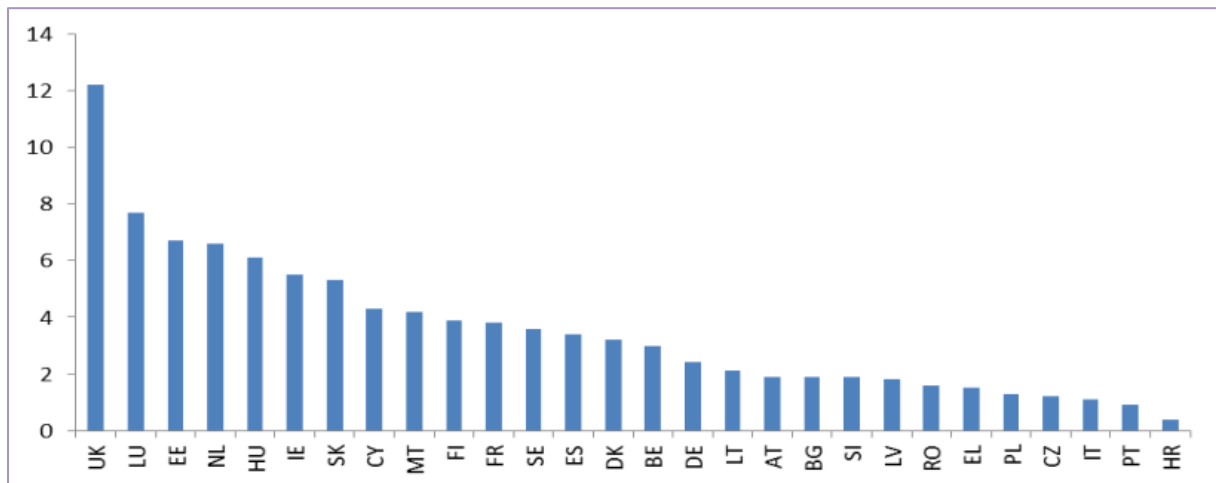
Zdroj: Evropská komise (2017).

Obrázek 4: Dvoustranné anomálie cen 2015



Zdroj: IHS (připravuje se).

Obrázek 5: Atraktivita tzv. „treaty shopping“: index centrality



Zdroj: van't Riet and Lejour (2017), IHS (připravuje se).

Poznámky: Index centrality odkazuje na procento optimálních tras daňové repatriace vážené podle HDP, které zahrnují příslušnou zemi.

5. UŽITEČNÉ ZDROJE INFORMACÍ:

- Dover R., B. Ferrett B., D. Gravino, E. Jones a S. Merler (2015), *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union*, studie pro výzkumnou službu Evropského parlamentu, 2015.
- Egger, P., W. Eggert a H. Winner (2010), *Saving Taxes through Foreign Plant Ownership*, *Journal of International Economics*, 81: s. 99–108.
- Evropská komise (připravuje se), *Tax policies in the European Union: 2017 Survey*.
- Evropská komise (2017), *Taxation Trends in the European Union: 2017*, Edition Luxembourg.
- IHS (připravuje se), *Aggressive tax planning indicators*.
- OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11- 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paříž.
- Ramboll Management Consulting and Corit Advisory (2015), *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*, Studie o daních č. 61.
- van't Riet a Lejour (2017), *Optimal Tax Routing: Network Analysis of FDI diversion*, diskusní dokument CPB, 349.
- ZEW, Centre For European Economic Research (2016), *The Impact of Tax Planning on Forward-Looking Effective Tax Rates*, Studie o daních č. 64.
- Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm
- Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/corporate-tax-reform-package_en_en

Datum: 20. listopadu 2017