

Hybridní nesoulady po směrnici ATAD

Teoretické aspekty mezinárodní spolupráce v daňových věcech

Abstrakt

Disertační práce řeší aktuální problém, že v současnosti převládající přístup k hybridním nesouladům v podobě tzv. *linking rules* je z mnoha důvodů neefektivní. Členské státy Evropské unie by tak měly zvážit a přijmout jiná řešení hybridních nesouladů, např. v podobě koordinačních pravidel, aby bylo dosaženo jednoho zdanění přeshraničního příjmu, pokud je to cílem jejich daňové politiky. Smyslem disertační práce je pomoci tvůrcům daňové politiky, aby se mohli lépe vypořádat s hybridními nesoulady a zároveň dosáhli větší právní jistoty a nižších nákladů spojených s aplikací *linking rules* pro daňové poplatníky i správce daně.

Při řešení tohoto problému se disertační práce dotýká základních aspektů mezinárodního zdanění, popisuje vybrané množiny hybridních nesouladů, řeší důsledky hybridních nesouladů. Disertační práce dále probírá, co jsou *linking rules* a jaké jsou jejich zásadní nedostatky. Jelikož je těchto nedostatků mnoho, probírá disertační práce další možná řešení hybridních nesouladů a poukazuje na to, že koordinační pravidla mohou být řešením vhodnějším. V rámci následující diskuse disertační práce analyzuje česká pravidla proti hybridním nesouladům transponovaná na základě směrnice ATAD a argumentuje, že členské státy EU mohou v určitých mezích stále používat koordinační pravidla jako řešení hybridních nesouladů i v rámci režimu směrnice ATAD.

Argumentace, kterou v této disertační práci předkládám, vede k několika praktickým a teoretickým závěrům. Ukazují, že definice některých forem hybridních nesouladů není v literatuře jednotná. Dále poukazuji na to, že cíl daňové politiky za iniciativami akce č. 2 projektu G20 / OECD BEPS a směrnicí ATAD nejsou jedno zdanění v místě, kde dochází ke tvorbě hodnoty, ale pouze formální jedno zdanění, a to „bez ohledu na to, kde k němu dojde“. Kromě toho řeším, že hybridní nesoulady jsou výsledkem nejednotného zacházení právních předpisů upravujících daně z příjmů

s domácími a přeshraničními situacemi. Proto si myslím, že používání koordinačních pravidel je rozumným řešením, které může zabránit vzniku některých případů hybridních nesouladů. Dále jsem popsal, že použití koordinačních pravidel může být proveditelným a výhodnějším řešením, protože linking rules lze obejít v rámci daňového plánování, což může být frustrující pro země, jejichž cílem je dostatečně vysoké zdanění přeshraničních příjmů. Příkladem takové situace může být aplikace GAAR na situace, kdy bude poplatník daně z příjmů obcházet linking rules. V případě, kdy daňový poplatník bude obcházet linking rules pomocí schémat vedoucích k odpočtu se zahrnutím příjmu s nízkým zdaněním, pak není možné GAAR automaticky aplikovat, protože nedochází k porušení účelu linking rules. Na základě předcházející diskuse pak analyzuji implementaci pravidel proti hybridním nesouladům směrnice ATAD do českého zákona o daních z příjmů a identifikuji mezery a jiné nedostatky v těchto pravidlech. Mimo jiné docházím k závěru, že česká implementace nepokrývá některé situace hybridních převodů a reverzních hybridních entit, na které dopadají pravidla směrnice ATAD. Evropská komise by pak na základě této neúplné transpozice mohla s Českou republikou zahájit řízení o nesplnění povinnosti. V rámci disertační práce také řeším, spíše teoretickou, možnost, jestli linking rules mohou být součástí mezinárodního zvykového práva a docházím k závěru, že v současnosti nikoli, protože nejsou naplněny prvky nezbytné pro vytvoření takového zvyku.

Argumentace disertační práce je omezena předem stanoveným rozsahem a metodikou disertační práce. Co se rámce práce týče, disertační práce se zabývá pouze hybridními entitami, hybridními finančními nástroji a hybridními převody. Disertační práce se naopak, vyjma několika případů, nezabývá nesoulady stálých provozoven, časovými nesoulady a jinými formami nesouladů v přeshraničních situacích. Mimo rámec disertační práce je také řešení pomocí přerozdělovacího mechanismu v rámci harmonizace základu daně z příjmů právnických osob a některé zvláštní formy zacházení s dluhovým a kapitálovým financováním v daních z příjmu. Co se metodiky práce týče, disertační práce využívá především

doktrinální diskusi využívající podle potřeby normativní a empirický výzkum na podporu doktrinálních argumentů. Budoucí empirický výzkum týkající se skutečné účinnosti linking rules a koordinačních pravidel by však byl přínosný.

Primárním cílem disertační práce je tedy připojit se k doktrinální diskusi o koncepčních problémech spojených s hybridními nesoulady a ukázat, že akademici by měli při svých diskusích brát v úvahu skutečnost, že daňová politika států může směřovat k jednomu zdanění přeshraničního příjmu.