

Jana Kubicová

ŠPECIFICKÉ PRAVIDLÁ PROTI MEDZINÁRODNÉMU VYHÝBANIU SA DANI A MOŽNOSTI ICH UPLATNENIA V ČLENSKÝCH ŠTÁTOCH EÚ¹

Abstract: Globalisation and capital mobility enable investors to invest not only in their home countries but also globally. Investors take into account rate of investment return after tax. Countries of residence of investors frequently impose high tax burden on capital gains, which pushes investors to international tax avoidance strategies. The paper distinguishes acceptable and unacceptable tax avoidance and describes specific anti-abuse provisions in the form of CFC rules. These rules are examined from the point of view of the rights guaranteed by EC Treaty. From this we can draw a conclusion that community law does not preclude national tax legislation in the form of CFC rules.

Key words: investment, income, tax avoidance, controlled foreign corporations, CFC rules

JEL: K 34, F 15, F 23

Úvod

Vyspelé krajiny nezriedka zdaňujú príjmy z kapitálového majetku vysokou daňovou sadzbou. Preto investori zvažujú možnosti, ako daň z kapitálových výnosov podstatne znížiť, alebo sa jej vyhnúť. Jednou z techník, ktoré osoby na to využívajú, je zakladanie zahraničných kontrolovaných spoločností (ďalej ZKS).

Schéma 1 ilustruje sériu cezhraničných transakcií, kde sa ZKS uplatňujú:

– *Investovanie.* Osoba X – rezident štátu HT, nakúpi dlhopisy spoločnosti Y, ktorá je rezidentom štátu I (1a).

– *Založenie ZKS.* Súčasne s investovaním X založí alebo kúpi priamy podiel v investičnom fonde Z, ktorý je rezidentom v štáte LT (1b). Z bude vystupovať ako finančný sprostredkovateľ. Kľúčové je, že X má nad Z kontrolu.

– *Repatriácia výnosov.* Výnosy z investície do dlhopisov sú buď úroky, alebo výnosy zo spätného predaja dlhopisov. Repatriácia výnosov sa uskutoční v dvoch krokoch, pričom kľúčovú úlohu bude mať investičný fond Z.

¹ Príspevok je súčasťou výstupu z riešenia vedeckého projektu VEGA č. 1/4642/07: *Reforma systémov korporátnych daní v EÚ ako jeden z predpokladov dosiahnutia Lisabonskej stratégie.*

i. V prvom kroku Z v mene investora X prijme výnosy (2). Príjem z výnosov sa zdaní podľa daňovej jurisdikcie štátu LT. Predpokladajme, že daňová sadzba je 19,0 % a táto úroveň je výrazne nižšia než v štáte HT.

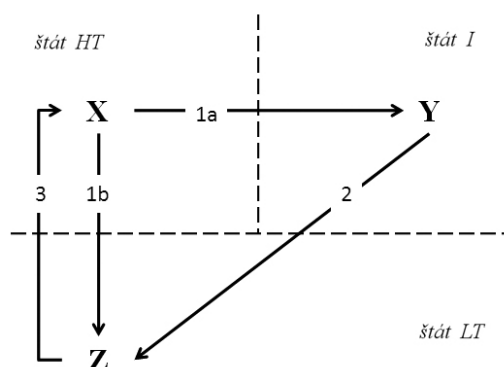
ii. V druhom kroku investičný fond Z vyplatí osobe X dividendy, ktoré sa vzťahujú na priamy kontrolný podiel X na majetku Z.

Pri zdanení vyplatených dividend (krok ii) sa využijú práva, ktoré ponúka vnútroštátna daňová legislatíva štátu LT, prípadne pravidlá Smernice EK pre zdaňovanie podielov na zisku medzi združenými podnikmi v EÚ [8] alebo bilaterálna daňová zmluva medzi LT a HT. Výhodné LT daňové jurisdikcie sú v tomto prípade tie, ktoré neuplatňujú zrážkovú daň pri výplate dividend či už rezidentom alebo rezidentom, alebo ak existujúca sadzba zrážkovej dane výrazne znížia v bilaterálnych daňových zmluvách.

1 Neprijateľné vyhýbanie sa dani

Schéma č. 1

Medzinárodné vyhnutie sa dani prostredníctvom ZKS



Legenda: 1a – nákup dlhopisov; 1b – založenie kontrolovanej zahraničnej spoločnosti; 2 – výplata úrokov/výnosov zo spätného predaja dlhopisov; 3 – vyplatenie dividend z podielov X v Z; HT – high tax jurisdiction, LT – low tax jurisdiction, I – krajina umiestnenia investície; X, Y, Z – osoby

Popísaná séria transakcií s použitím ZKS sa uskutočnila s jediným cieľom – znížiť daň, pričom mohlo dôjsť aj k úplnému vyhnutiu sa dani. V týchto a iných prípadoch mnoho daňových jurisdikcií rozlišuje medzi prijateľným a neprijateľným vyhýbaním sa dani, aj keď všeobecne akceptujú právny princíp známy ako princíp

vojvodu z Westminsteru². Podľa neho platiteľ daní má právo zorganizovať si jeho záležitosti tak, aby dosiahol minimalizáciu svojej daňovej povinnosti.

Jednotlivé daňové jurisdikcie nie sú jednotné v používaní pojmov daňový únik, vyhnutie sa dani, agresívne medzinárodné daňové plánovanie, štruktúrované transakcie. Napriek tomu možno konštatovať, že v súčasnosti sa vo vyspelých krajinách všeobecne rozlišuje nielen medzi daňovým únikom a vyhýbaním sa dani, ale tiež medzi prijateľným a neprijateľným vyhýbaním sa dani. Zníženie dane porušením zákona je daňový únik, ktorý je trestným činom. K neprijateľnému vyhnutiu sa dani vedie taká séria transakcií, v ktorých sa *zneužívajú práva*, ktoré má podľa príslušnej legislatívy daňovník alebo platiteľ dane. Aj keď z formálneho hľadiska nedôjde k porušeniu zákona, ale len k zneužitiu práva, zníženie dane alebo vyhnutie sa dani sa v takomto prípade považuje za neprijateľné.

V súčasnosti osoby uplatňujú viacero techník agresívneho medzinárodného daňového plánovania, resp. štruktúrovania transakcií daňovníka, ktoré vedú k neprijateľnému zníženiu alebo úplnému vyhnutiu sa dani. Aby sa zabránilo neprijateľnému medzinárodnému vyhýbaniu sa dani, ku ktorému dochádza v dôsledku zneužitia práva, daňové jurisdikcie prijímajú na to určené pravidlá. Rozlišujeme pritom medzi všeobecnými a špecifickými pravidlami proti zneužívaniu práva, ktorých cieľom je vyhnutie sa dani. Všeobecné i špecifické pravidlá môžu byť nezmluvné a zmluvné. Typickým príkladom všeobecného pravidla je zásada prednosti obsahu pred formou. Všeobecné pravidlá však nemusia byť dostatočné. Na rozdiel od všeobecných pravidiel špecifické pravidlá proti zneužívaniu práva smerujúceho k vyhnutiu sa dani sú presne zamerané na konkrétny spôsob/techniku zneužívania práva na účely zníženia alebo vyhnutia sa dani. Špeciálnou technikou neprijateľného zníženia alebo vyhnutia sa dani je zneužívanie ZKS. Na zabránenie neprijateľného vyhýbania sa dani zneužívaním ZKS mnohé daňové jurisdikcie uplatňujú pravidlá zdaňovania príjmov plynúcich zo ZKS (ďalej ZKS pravidlá).

2 Konceptia a technika ZKS pravidiel

ZKS pravidlá predstavujú súhrn autonómnych, jednostranných, nezmluvných, vnútroštátnych špecifických pravidiel zdaňovania príjmov plynúcich zo ZKS.

² Originálny prípad, na ktorý sa odvoláva odborná literatúra i judikatúra vyspelých štátov, je rozhodnutie súdu v prípade *IRC v. Duke of Westminster* z roku 1935. Uvádza sa tu: „Každý človek má právo, ak takú možnosť má, usporiadať si svoje záležitosti tak, že daňová povinnosť, ktorá mu vyplýva z príslušného zákona, je menšia než by mohla byť. Ak uspeje v usporiadaní svojich záležitostí tak, aby dosiahol tento výsledok, potom akokoľvek ho správca daní alebo iní platitelia daní odsudzujú za jeho dôvtip, nemožno ho zaviazať, aby platil vyššiu daň“ [6]. Osoby teda majú právo usporiadať udalosti a transakcie tak, aby platili čo najnižšie dane, pričom nesmú porušiť zákon.

2.1 Konceptia ZKS pravidiel

Predmetom ZKS pravidiel sú príjmy, ktoré rezidentom plynú zo ZKS. Vychádza sa z myšlienky, že zakladanie ZKS nie je problém vtedy, ak ich účelom je podnikanie, teda rozširovanie ekonomickej aktivity v hostiteľskej krajine. Problémom sa ZKS stávajú vtedy, ak prioritným a jediným cieľom ich založenia a činnosti je vyhýbanie sa dani alebo zníženie daňovej povinnosti osoby v štáte jej rezidentstva. Dochádza k tomu, keď sa ZKS cieľavedome umiestňujú v tých hostiteľských krajinách, ktoré ponúkajú nízke nominálne alebo efektívne daňové sadzby. Naopak, krajina rezidentstva osoby, ktorá je skutočným vlastníkom príjmu zo ZKS, je zvyčajne krajina s vyšším daňovým zaťažením.

Hlavným cieľom ZKS pravidiel je zabrániť rezidentským spoločnostiam, aby sa vyhýbali dani prostredníctvom odklonu príjmov do pobočiek v krajinách s nízkym daňovým zaťažením. Cieľom ZKS pravidiel je prevencia pred akumuláciou majetku osôb mimo krajiny daňového rezidentstva. Slúžia na elimináciu možnosti medzinárodného vyhýbania sa dani a ochranu daňových príjmov krajiny rezidentstva. Obzvlášť sa pritom má na zreteľ ochrana pred odlevom aktivít a kapitálu do daňových jurisdikcií s nízkymi nominálnymi alebo efektívnymi daňovými sadzbami, alebo s inak výhodnými pravidlami zdaňovania. Zdanenie podľa ZKS má vyrovnať daňové dôsledky tvorby príjmu v ZKS s daňovými dôsledkami, aké by mala tvorba rovnakých príjmov v spoločnostiach v krajine rezidentstva.

Krajina rezidentstva skutočného vlastníka príjmov z kapitálového majetku zisťuje existenciu alebo majetkové podiely jej rezidentov v ZKS. V nadväznosti na to ukladá svojim daňovým rezidentom povinnosť zahrnúť príjem zo ZKS do daňového základu korporátnej dane alebo osobnej dôchodkovej dane, a to aj v prípade, že ZKS vyplatenie príjmov zadržala. Tieto príjmy sa následne zdaňujú daňovou sadzbou platnou v štáte daňového rezidentstva skutočného príjemcu podľa jeho daňovej jurisdikcie. Ak sa uplatnia ZKS pravidlá, anuluje sa možnosť využiť bilaterálnu daňovú zmluvu aj keď existuje.

2.2 Technika ZKS pravidiel

Identifikácia preferenčného daňového režimu. Aby sa ZKS pravidlá mohli uplatňovať, je potrebné určiť, kedy sa daň z príjmov ZKS považuje v krajine rezidentstva investora za neprímerane nízku. Uplatňujú sa dve možnosti:

a) Stanovenie dolnej hranice daňovej sadzby. Ak je daňová sadzba uplatňovaná pri zdaňovaní príjmov ZKS v hostiteľskej krajine nižšia ako stanovená dolná hranica, príjmy ZKS budú podľa ZKS pravidiel predmetom zdanenia v krajine rezidentstva investora bez ohľadu na daň zaplatenú v zahraničí.

b) Zoznam krajín. Podľa ZKS pravidiel sa zdaňujú príjmy z krajín, ktoré sú na zozname. Na rozdiel od kritéria dolnej hranice daňovej sadzby dodáva zoznam krajín, na ktoré sa ZKS pravidlá vzťahujú, týmto pravidlám prvok určitosti. Verziou

zoznamu krajín je „biely“ zoznam krajín, na ktoré sa ZKS pravidlá nevzťahujú napriek nízkemu zdaneniu v tam uvedených krajinách.

Test motivácie. ZKS pravidlá zahŕňajú test motivácie. Slúži na zistenie, či založenie ZKS v krajine s nízkym zdanením malo špekulačný daňový motív. Tu môže nastať niekoľko prípadov. Ak sa preukáže, že určitá podnikateľská štruktúra v zahraničí bola založená, alebo majetková účasť v nej slúži naozaj na podnikateľské účely, zdanenie podľa ZKS pravidiel sa v krajine rezidenta neuskutoční. Niektoré krajiny však ani fakt výhradne podnikateľského zamerania ZKS neodrádza od uplatňovania ZKS pravidiel. Zdôvodňujú to tým, že ich rezident dosiahol podnikaním prostredníctvom ZKS v krajine s nízkym zdanením mimoriadnu daňovú úsporu.

Spodná hranica minimálneho podielu. Za ZKS možno označiť iba takú zahraničnú spoločnosť, v ktorej má osoba kontrolu. Okrem 50 % podielu na majetku alebo hlasovacích právach vo vlastníctve rezidentov domovskej krajiny môže byť kritériom kontroly nad zahraničnou spoločnosťou aj minimálna výška podielu na jedného akcionára. V prípade verejne obchodovaných ZKS je možná výnimka zo zdaňovania podľa pravidiel ZKS. Vo väčšine krajín je kritériálnym majetkový podiel 50 % a viac. Dôležité je tiež presné definovanie preukazovania majetkovej účasti.

Predmet ZKS pravidiel. ZKS pravidlá určujú druhy príjmu ZKS, ktorý má byť predmetom zdanenia podľa ZKS pravidiel. Väčšinou sú to iba pasívne príjmy. To znamená, že zo zdanenia podľa ZKS pravidiel sú všeobecne vylúčené príjmy z aktívneho podnikania. Platí to aj vtedy, ak taký príjem niektorá z iných zahraničných spoločností vo vlastníckom reťazci prevedie na pasívny príjem. Podmienkou uplatnenia tohto pravidla je minimálne 5 % držba majetku v takýchto pobočkách. Navyše, musí byť splnená podmienka dostatočného majetkového podielu a minimálne 85 % hrubého príjmu sa musí získať z rýdzo podnikateľských aktivít. Možnosťou, ako sa vyhnúť ZKS legislatíve, je potom pokúsiť sa reklasifikovať príjem z pasívneho na aktívny, teda pochádzajúci z podnikateľskej činnosti. Vo všeobecnosti by aktívny príjem nemal byť predmetom zdanenia podľa ZKS pravidiel. Napriek tomu ale niektoré krajiny, napríklad Veľká Británia alebo Francúzsko, môžu považovať všetky príjmy za potenciálny predmet zdanenia podľa ZKS pravidiel.

Výnimky. Mnohé krajiny pripúšťajú vo svojich ZKS pravidlách rôzne druhy výnimiek. Tie sa vzťahujú na príjmy, na ktoré sa by sa mali vzťahovať ZKS pravidlá, a mali by byť priradené k príjmu spoločnosti v krajine rezidenta. Jedným z nich je test prijateľnej miery rozdelenia zisku. Jeho podmienky sú splnené vtedy, ak rezidentom do 18 mesiacov od skončenia účtovného obdobia, ku ktorému sa zisk viaže, boli vyplatené a zaslané dividendy, ktoré tvorili minimálne 50 % disponibilného zisku zahraničnej obchodnej spoločnosti, alebo až 90 % disponibilného zisku v prípade zahraničnej investičnej spoločnosti. Zisk ZKS sa v tomto prípade nevypočítava podľa ZKS pravidiel.

Účtovné obdobie. Na určenie toho, či je zahraničná spoločnosť kontrolovaná, je dôležitá majetková účasť osoby v zahraničnej spoločnosti v účtovnom období, za ktoré sa majetková účasť rezidentov v zahraničných spoločnostiach zisťuje. Roz-

diely medzi krajinami v dátumoch, ktoré sú rozhodujúce pre označenie zahraničnej spoločnosti za kontrolovanú, sú príležitosťou pre dočasé presúvanie majetku ZKS medzi niekoľkými ZKS v holdingovej štruktúre rozloženej v niekoľkých hostiteľských krajinách. Cieľom toho je vyhnúť sa označeniu zahraničnej spoločnosti za kontrolovanú a následnému zdaňovaniu jej príjmov podľa ZKS pravidiel. Preto napríklad vo Francúzsku nie je postačujúca majetková účasť v zahraničnej spoločnosti iba na konci fiškálneho roka.

Úroveň de minimis. ZKS pravidlá stanovujú úroveň sumy príjmov zo ZKS, ktoré sú oslobodené od zdanenia podľa ZKS pravidiel v krajine rezidentstva investora. Napríklad vo Veľkej Británii bola v roku 2004 táto suma 20 tisíc GBP, neskôr 50 tisíc GBP, zatiaľ čo v USA predstavovala táto suma zisk až 1 milión USD alebo 5 % obratu ZKS.

Veľkosť príjmu na rozvrhnutie. ZKS pravidlá určujú na účely zdanenia príjmu podľa ZKS pravidiel v krajine rezidentstva investora veľkosť príjmu ZKS, ktorý sa priraduje materskej spoločnosti bez ohľadu na to, či bol alebo nebol príjem v hostiteľskej krajine skutočne vyplatený alebo zdanený, a bez ohľadu na časovanie a taktiku zadržania dividend.

Povinnosť odhaliť ZKS. Daňový rezident je povinný odhaliť a uviesť v daňovom priznaní existenciu ZKS a majetkovú účasť v nej.

ZKS pravidlá uplatňujú vo svojej vnútroštátnej daňovej legislatíve mnohé vyspelé štáty sveta, medzi nimi USA, Kanada, Izrael, Nový Zéland, Japonsko a ďalšie. Vnútroštátne špecifické pravidlá proti zneužívaniu ZKS na medzinárodné vyhýbanie sa daniam uplatňujú aj viaceré pôvodné členské štáty EÚ, ktoré majú vyššie daňové zaťaženie, v tom Veľká Británia, Francúzsko a Nemecko.

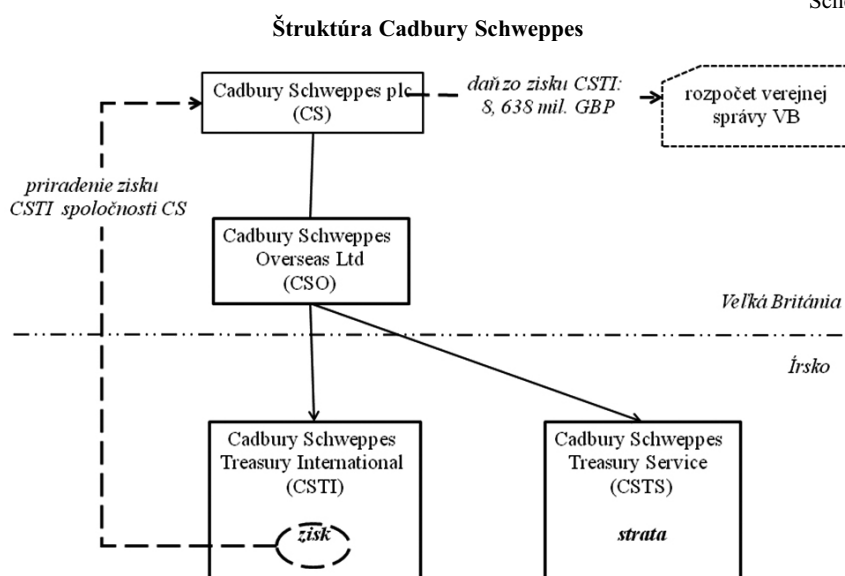
3 Súlad ZKS pravidiel s komunitárnym právom

Interpretáciu komunitárneho práva a dohľad nad súladom vnútroštátneho práva členských štátov EÚ s komunitárnym právom zabezpečuje v EÚ Európsky súdny dvor (ESD). Prípadové právo a rozhodnutia ESD patria k zdrojom komunitárneho práva. Rozhodnutia ESD v oblasti priamych daní de facto prispievajú k harmonizácii priamych daní v Európskej únii iným spôsobom než konsenzom. Preto sa efekt pôsobenia ESD v oblasti daní označuje pojmom *negatívna harmonizácia*. Počet prípadov v oblasti priamych daní, ktoré posudzuje ESD, v posledných rokoch neustále rastie. K významným rozhodnutiam ESD v oblasti priamych daní patrí rozhodnutie v prípade *Cadbury Schweppes (C-196/04)* [5], pretože predmetom sporu bolo uplatnenie vnútroštátnych pravidiel proti zneužívaniu ZKS na medzinárodné vyhýbanie sa dani.

Cadbury Schweppes je skupina podnikov, ktorá podniká globálne. Sídlo materskej spoločnosti – Cadbury Schweppes plc – je vo Veľkej Británii a pobočky sú rozmiestnené v členských štátoch EÚ i v tretích štátoch. Predmetom posudzovania prípadu v ESD bola štruktúra, ktorú založila Cadbury Schweppes plc (CS) – materská spoločnosť holdingovej štruktúry, so sídlom vo Veľkej Británii. CS prostred-

níctvom nepriamej účasti v holdingovej spoločnosti Cadbury Schweppes Overseas Ltd. (CSO) založila v Írsku spoločnosti Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS) a Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI). Tieto spoločnosti získali možnosť využívať výhody daňového režimu International Financial Services Center v Dubline.³ Zatiaľ čo CSTS realizovala daňovú stratu, CSTI dosiahla zisk, ktorý správca dane vo Veľkej Británii v súlade s pravidlami ZKS zdanil a dlžníkom vyrúbenej dane mala byť spoločnosť CS (schéma č. 2). Urobil tak v súlade s vtedajšími ZKS pravidlami vo Veľkej Británii. Tie sa mohli uplatniť vtedy, ak ZKS bola založená v takej daňovej jurisdikcii, v ktorej v hociktorom účtovnom období bola zaplatená daň zo zisku menšia ako tri štvrtiny dane, ktorú by rovnaká spoločnosť platila vo Veľkej Británii podľa jej daňovej jurisdikcie. Voči tomuto zdaneniu sa spoločnosť CS ohradila.

Schéma č. 2



Legenda: — — použitie ZKS pravidiel vo Veľkej Británii.

³ International Financial Services Center v Dubline ponúkali špeciálny daňový režim, pri ktorom je daňová sadzba z príjmov 10 %.

ESD posudzoval otázku, či práva a slobody, ktoré garantuje Zmluva o ES v článkoch 43, 49 a 56⁴ zabraňujú, aby vnútroštátna legislatíva členských štátov EÚ v špeciálnych prípadoch ukladala rezidentom daň zo ziskov ich pobočiek, ktoré sú rezidentami v inom členskom štáte, ak je tento zisk predmetom nižšej dane, než je daň, ktorá by bola vyrubená v štáte rezidenta.

Rozhodnutie ESD v prípade Cadbury Schweppes udalo smer pre ďalšie uplatňovanie ZKS pravidiel, vo vnútroštátnych pravidlách zdaňovania príjmov ZKS v členských štátoch EÚ. ESD odmietol uplatňovanie ZKS pravidiel ak je jediným dôvodom ich uplatnenia skutočnosť, že v inom členskom štáte je nižšia daň než v štáte rezidentstva. Znamená to, že motív nižšieho daňového zaťaženia v inom členskom štáte sa nemôže považovať za dostatočné opodstatnenie uplatnenia zdaňovania príjmov ZKS podľa ZKS pravidiel. Súčasne s tým ale ESD potvrdil, že ZKS pravidlá je naďalej možné používať, pretože sú účinným nástrojom na zabránenie vyhýbaniu sa daniam, čo je v záujme členských štátov EÚ. ESD však zdefinoval podmienky uplatnenia ZKS pravidiel tak, aby nebránili slobode usadzovania sa, slobode poskytovaniu služieb a voľnému pohybu kapitálu v EÚ.

Vo všeobecnosti je potrebné, aby sa pri formulovaní a uplatňovaní pravidiel proti zneužívaniu práva slobodne zakladať ZKS dodržal *princíp vhodnosti* a *princíp proporcionality*. Aby bolo možné uplatnenie ZKS pravidiel pri zdaňovaní príjmov zahraničných kontrolovaných spoločností považovať za opodstatnené, ESD vo svojom rozhodnutí prípadu Cadbury Schweppes stanovil dve podmienky. Prvou podmienkou je, že sa musí preukázať, že ZKS je celkom umelá konštrukcia, ktorej jediným cieľom je zníženie, prípadne úplné vyhnutie sa dani. Druhou podmienkou je, že ZKS pravidlá musia byť proporcionálne k cieľu, ktorý sa ich uplatnením sleduje. Pravidlo musí byť v rovnováhe s cieľom, ktorým je prevencia vyhýbania sa dani v krajine rezidentstva zakladaním celkom umelých konštrukcií vo výhodných daňových jurisdikciách.

Vo svetle rastu počtu prípadov, ktoré rieši ESD v súvislosti s uplatňovaním vnútroštátnych pravidiel proti zneužívaniu práva na účely vyhnutia sa dani, dospela Európska komisia k názoru, že v súčasnosti je stále naliehavejšie, aby sa dodržiavala náležitá rovnováha medzi bojom proti zneužívaniu práva na vyhýbanie sa dani, čo je vo verejnom záujme členských štátov, a potrebou predísť obmedzeniam, ktoré nie sú v rovnováhe s cieľom a zbytočne vytvárajú daňové bariéry rozvoja cezhraničných činností osôb na celom vnútornom trhu EÚ. Európska komisia preto vyzvala členské štáty EÚ na zlepšenie koordinácie pri zavádzaní pravidiel proti zneužívaniu práva, ktoré členské štáty uplatňujú voči tretím štátom, aby ochránili svoje daňové základ-

⁴ Článok 43 [3] garantuje právo na slobodné usadenie sa v ktoromkoľvek členskom štáte EÚ. Článok 49 [3] garantuje právo slobody poskytovania služieb. Článok 56 [3] garantuje slobodu pohybu kapitálu v EÚ.

ne ([2], s. 2]. Preto tiež vyzýva ku kooperácii členských štátov v oblasti pravidiel proti vyhýbaniu sa daniam prostredníctvom zneužitia daňového práva.⁵

Záver

Rozdiely medzi daňovými jurisdikciami vytvárajú vhodné východiskové podmienky na medzinárodné vyhýbanie sa daniam z výnosov z kapitálového majetku. Investori na to zneužívajú zakladanie zahraničných kontrolovaných spoločností. Daňové jurisdikcie prijímajú legislatívne opatrenia vzťahujúce sa nielen na porušenie zákonov a daňové úniky, ale aj účinné pravidlá na zabránenie zneužívania práv, ktoré osobám dáva daňová a iná legislatíva. Tieto pravidlá sú všeobecné a špecifické, môžu byť aj nezmluvné a zmluvné. K nezmluvným špecifickým pravidlám proti zneužívaniu zákonov patria pravidlá zdanenia príjmov zahraničných kontrolovaných spoločností, tzv. ZKS pravidlá. Uvedené pravidlá sa frekventovane uplatňujú v daňových jurisdikciách na celom svete. Ich uplatňovanie v Európskej únii nie je nedovolené, je však potrebné pri ich konštrukcii dbať na ich súlad s právami a slobodami, ktoré garantuje komunitárne právo, ako aj na to, aby nevytvárali bariéry pre efektívne využitie možností podnikat' na celom vnútornom trhu EÚ. Pravidlá ZKS nesmú brániť slobode usadzovať sa a slobode poskytovať služby v ktoromkoľvek štáte EÚ. Štáty nie sú oprávnené ich uplatňovať z dôvodu, že osoby sa rozhodli umiestniť svoj podnik v inom členskom štáte iba z dôvodu nižšieho daňového zaťaženia. Podmienkou opodstatnenosti ZKS pravidiel je existencia celkom umelých konštrukcií a proporcionalita pravidiel vo vzťahu k cieľu, ktorý sa nimi sleduje. Znamená to, že štáty s vyšším daňovým zaťažením nesmú prijímať také pravidlá zdanenia, ktoré by ich rezidentom bránili podnikat' a usadiť sa v daňovej jurisdikcii s nižším daňovým zaťažením.

Nie všetky daňové jurisdikcie využívajú v rovnakej miere všeobecné i špecifické pravidlá proti vyhýbaniu sa dani. Hoci vyspelé krajiny EÚ uplatňujú pravidlá proti zneužívaniu práva na účely vyhýbania sa dani a i ESD tieto pravidlá akceptuje, ku krajinám, kde výrazne absentujú špecifické pravidlá proti zneužívaniu práva na účely vyhnutia sa dani patrí Slovenská republika. Možno preto vysloviť domnienku, že skutočnou príčinou príťažlivosti daňového systému Slovenskej republiky pre rezidentov iných štátov nie je relatívne nízka nominálna daňová sadzba, ale práve absencia pravidiel proti zneužívaniu práv.

⁵ Európska komisia konkrétne vyzýva členské štáty, aby vytvorili spoločnú definíciu zneužívania a umelých aranžmánov tak, aby ju bolo možné uplatniť v zdanení priamymi daňami v členských štátoch; zlepšiť administratívnu kooperáciu v oblasti daní; spoločne zdieľať najlepšie praktiky, ktoré sú v súlade s komunitárnym právom, predovšetkým s ohľadom na zabezpečenie proporcionality opatrení proti zneužívaniu; zmenšiť počet opatrení členských štátov, ktoré sú v potenciálnom nesúlade tak, aby sa zamedzilo nezdaneniu, ktoré členské štáty nemali v úmysle; zabezpečiť lepšiu koordináciu pravidiel proti zneužívaniu, ktoré členské štáty uplatňujú voči tretím krajinám ([1], s. 9).

Literatúra

- [1] BAUEN, Marc – GANI, Raphael: *La fiscalité internationale des Etats-Unis*. Schulthess, 2007, ISBN: 978-3-7255-5462-1.
- [2] Commission of European Communities: The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries. COM(2007) 785 final. Brussels, 2007.
- [3] Consolidated Version of the Treaty Establishing the European Community. In: *Official Journal of the European Communities* C 325/35. 24. 12. 2002.
- [4] COWLEY, N. – GUTIÉRREZ, C.– KESTI, J. – SOO, M. J. (editors): *Global Corporate Tax Handbook 2008*. Amsterdam: IBFD, 2008.
- [5] Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006 (reference for a preliminary ruling from the Special Commissioners, London – United Kingdom) – Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue (Case C-196/04). In: *Official Journal of the European Communities* C 168, 26. 6. 2004.
- [6] LIKHOFSKI, A.: Tax Law and Public Opinion: Explaining IRC v. Duke of Westminster. In: Tiley, J. (ed): *Studies in the History of Tax Law*. 2nd volume. University of Cambridge: Hart, 2006.
- [7] RICHARDSON, G.: Determinants of Tax Evasion: A Cross-country Investigation. In: *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (2006) 15, s. 150–169.
- [8] Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú.v. ES L 225, 20.08.1990) v znení smernice Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú.v. EÚ L 363, 20.12.2006)