

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE
PROVOZNĚ EKONOMICKÁ FAKULTA
KATEDRA OBCHODU A FINANČÍ

**Dopad zpřístupněných daňových informací na výnosnost
daně**

Tax Information Impact on Tax Revenue

disertační práce

Autor: Ing. Jan Rohan
Školitel: doc. Ing. Aleš Hes, CSc., KOF
Odborný konzultant: Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Praha 2019

Abstrakt

Daňové plánování je velmi populárním fenoménem dnešní doby a daňové správy se snaží bojovat s daňovými ráji v mezinárodním měřítku. Členské státy EU a OECD implementovaly různé nástroje, které jim pomáhají odrazovat poplatníky od nekalých daňových praktik. V současné době existuje mnoho studií zaměřených na odhad daňových ztrát na DPH, ale pouze málo zabývajících se odhadem daňových ztrát u daně z příjmu právnických osob. Existují různé metodiky a databáze. Rozpětí výsledků současných studií pro Českou republiku je od 57 mld. Kč ztráty po 13 mld. Kč daňového zisku, způsobeného daňovým plánováním. Tato práce se zabývá replikací studie EPRS (European Parliament Research Service) a Mezinárodního měnového fondu (IMF) pro Českou republiku s použitím oficiálních dat z Generálního finančního ředitelství místo Eurostatu. Práce dále zohledňuje efektivní sazbu daně. Pro odhad daňové mezery vychází z výpočtu indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob, který je důležitý pro následný výpočet indikátoru daňové výnosnosti bez přesunu zisku. Tento indikátor zobrazuje, kolik Česká republika trácí nebo získá na rozměňování daňového základu a přesunu zisku. Jestliže skutečný daňový příjem daně z příjmu právnických osob je vyšší než indikátor daňového příjmu bez přesunu zisku, poté daná jurisdikce profituje z přesunu zisku. Opačná situace má za následek daňové ztráty z důvodu přesunu zisku do více daňově atraktivních jurisdikcí v rámci EU. Efektivní daňová sazba daně z příjmu právnických osob pro Českou republiku za rok 2017 činí 16,5 %. Práce se dále zabývá identifikací možných faktorů, které mohou mít vliv na inkaso daně právnických osob.

Klíčová slova: daň, výměna informací, daňová mezera, daňový ráj, rozměňování daňového základu, přesun zisku, nástroj, podnik, daňová optimalizace, daňový únik

Abstract

Tax planning is a very popular phenomenon these days and tax authorities try to fight tax havens at the international level. EU and OECD member states implement various instruments which help them discourage taxpayers from harmful tax practices. There are many studies focusing on VAT (value added tax) tax gap but very few that deal with the corporate income tax loss. The studies are different in their methodology and databases. In the case of the Czech Republic the studies resulted in a range between CZK 57 billion tax gap and CZK 13 billion corporate tax revenue gain caused by the tax planning. This thesis focuses on the re-estimation of the European Parliament Research Service (EPRS) (based on the International Monetary Fund methodology 2014) study for the Czech Republic with official data provided by the Czech tax administration instead of the Eurostat database and subsequently show differences of other studies. The Thesis also considers the effective tax rate. Corporate income tax gap estimation is calculated by the indicator of corporate income tax efficiency, which is important for the subsequent calculation of the revenue without profit shifting indicator. The indicator gives an overview of the Czech Republic's amount of losses/gains relating the corporate tax base erosion and corporate profit shifting. In the case the actual corporate income tax revenue takes a higher value than the revenue without profit shifting indicator then the jurisdiction benefits from the profit shifting operations. The opposite situation results in tax revenue losses caused by profit shifting to other "more attractive" tax jurisdictions within the EU. It has been found out that in 2017 an effective corporate tax rate of the Czech Republic is 16.5%. Moreover, the thesis identifies possible factors, which could have an impact on corporate tax revenue.

Keywords: tax, exchange of information, tax gap, tax haven, base erosion, profit shifting, instrument, corporation, tax avoidance, tax evasion

Obsah

1 Úvod.....	7
2 Teoretická východiska	8
2.1 Konsekvence daňové teorie v praxi.....	8
2.1.1 Funkce daní a daňové principy	8
2.1.2 Efektivnost	9
2.1.3 Daňová spravedlnost	10
2.1.4 Daňová kvóta	12
2.2 Pohledy na daňové rezidenství a určení daňové povinnosti.....	13
2.2.1 Určení daňové rezidence podle ZDP	15
2.2.2 Určení daňové rezidence podle smluv o zamezení dvojího zdanění	16
2.2.3 Skutečný vlastník příjmů	17
2.3 Mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní	20
2.3.1 Právní úprava mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech.....	20
2.3.2 Druhy mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní	29
2.3.3 Vývoj směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní ...	31
2.3.4 Povinné náležitosti žádosti o mezinárodní výměnu informací	36
2.4 Daňové ráje.....	38
2.5 Současný stav odhadu daňové mezery způsobené rozměňováním daňového základu a přesunem zisku.....	43
3 Cíl disertační práce	47
4 Metodika zpracování disertační práce	48
4.1 Metodické zpracování kvantifikace daňové ztráty EU přes RWS indikátor	48
4.2 Metodické zpracování kvantifikace daňové ztráty EU prostřednictvím poměrového ukazatele z celkové daňové mezery EU	52
4.3 Zjištění efektivní sazby daně z příjmu právnických osob pro členské státy EU za rok 2017 a její zakomponování v kvantifikaci daňových mezer členských států EU.	53
4.4 Identifikace vlivu vybraných faktorů majících vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob České republiky.....	55
5 Výsledná zjištění.....	58
5.1 Dopad rozměňování základu daně a přesunů zisků do zahraničí na výnosnost daně z příjmů právnických osob.....	59
5.1.1 Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob, kdy skutečné daňové inkaso České republiky je čerpáno z databáze Eurostat.....	60
5.1.2 Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob, kdy skutečné inkaso daně České republiky je čerpáno z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství	80
5.1.3 Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob členských států EU prostřednictvím poměrového ukazatele k HDP	99

5.2	Zjištění efektivní sazby daně z příjmu právnických osob jako jeden z faktorů ovlivňující přesun zisků zahraničních společností	110
5.3	Vliv jednotlivých faktorů na výnosnost daně České republiky	119
5.3.1	Regresní ekonometrický model	125
6	Zhodnocení výsledků a diskuze	132
6.1	Diskuze.....	138
7	Závěr a doporučení	141
7.1	Doporučení.....	143
8	Seznam tabulek, grafů a schémat	146
9	Seznam použitých zdrojů	150

Seznam zkratek

AEOI – Automatická výměna informací
ASPI – Automatizovaný systém právních informací
BEPS – Base Erosion and Profit Shifting
BGN – Bulharský lev
CbCR – Country by Country Reporting
CRS – Common Reporting Standard
CZK – Česká koruna
ČNB – Česká národní banka
ČR – Česká republika
DAC – Directive on Administrative Cooperation
DKK – Dánská koruna
DPH – Daň z přidané hodnoty
ECOFIN – Rada Evropské unie pro hospodářské a finanční záležitosti
EPRS – European Parliament Research Service
EU – Evropská unie
EUR – Euro
FATCA – Foreign Account Tax Compliance Act
GBP – Libra šterlinků
GFŘ – Generální finanční ředitelství
HDP – Hrubý domácí produkt
HRK – Chorvatská kuna
HUF – Maďarský forint
IMF – Mezinárodní měnový fond
IRS – americká daňová správa
MAP – vzájemně dohodnuté postupy (Mutual Agreement Procedure)
MCAA – Multilaterální dohoda kompetentních orgánů o automatické výměně informací o
finančních účtech
MFCR – Ministerstvo financí České republiky
NSS – Nejvyšší správní soud
OSN – Organizace spojených národů
OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PLN – Polský zloty
PZI – Přímé zahraniční investice
RON – Rumunské leu
RWS – Revenue Without Profit Shifting
SEK – Švédská koruna
SPV – Special Purpose Vehicles
SZDZ – Smlouva o zamezení dvojí zdanění
TIEA – Tax Information Exchange Agreement
UK – Velká Británie
UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development
USA – Spojené státy americké
USD – Americký dolar
ZDP – Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
ZMSSD – Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změnách
dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

Díky stupňující se globalizaci se v poslední době dramaticky změnilo mezinárodní daňové prostředí. V dřívějších letech bylo daňové plánování podstatně jednodušší, a to z důvodu nedostatku opatření, které by zabraňovala nekalé daňové soutěži. Navíc v dřívější době neexistovalo mnoho nástrojů podporující daňovou transparentnost a výměnu informací, jako je tomu dnes. Díky globalizaci se zvýšila mobilita daňových poplatníků a objem přeshraničních transakcí, což znesnadňuje daňovým správám správné vyměření daňových povinností těchto poplatníků. Jedním z největších průkopníků v podpoře daňové transparentnosti je OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), která vydává doporučení, kterými se mohou jednotlivé státy řídit, či nemusí. Konkrétně se danou problematikou zabývá Fórum na daňovou transparentnost a výměnu informací v daňových záležitostech, které se skládá z jednotlivých pracovních skupin, pro účely řešení konkrétních problémů, jako jsou například transferové ceny nebo výměna daňových informací. Ze strany Evropské unie (EU) dochází k určité harmonizaci v oblasti prohlubování daňové transparentnosti a výměně informací. Česká republika, jako její člen, musí tato daná opatření implementovat do vnitrostátních daňových předpisů. Po implementaci těchto opatření není pro daňové subjekty jednoduché vyvést finanční prostředky bez toho, aby se o tom nedozvěděla příslušná daňová správa, tzn. že se postupně snižuje míra anonymity před správcem daně.

Kromě jurisdikcí, které poskytují vyšší míru anonymity skutečných vlastníků, existují jurisdikce poskytující daňově preferenční režim. Zde se pracuje s pojmy typu prospěšná daňová konkurence a nekalé daňové praktiky. Zaváděním výše uvedených opatření a čím dál tím větší harmonizací ze strany EU, je zabraňováno správnému fungování prospěšně daňové konkurence. Zdravá daňová konkurence umožňuje jednotlivým jurisdikcím přilákat investory, aby investovali na jejich území. V České republice může jít například o investiční pobídky výměnou za poskytnutí pracovních míst. Na druhou stranu daňové entity využívají mezer a nesouladů v daňových zákonech a často se pohybují na tenké hranici mezi legální daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem. Rozměňováním základu daně a přesouváním zisků do jurisdikcí s daňově preferenčním režimem přicházejí státy zdroje příjmů o velké částky. OECD tyto ztráty odhaduje na 100 až 240 mld. USD (OECD, 2017).

2 Teoretická východiska

Tato část obsahuje vysvětlení základních daňových pojmů, které jsou nezbytné pro orientaci v dané problematice. Dále se v této kapitole nachází přehled a zhodnocení současného stavu problematiky.

2.1 Konsekvence daňové teorie v praxi

Podle Širokého a Krajňáka (2015) se daní rozumí povinná a zákonem předem stanovená částka, která je nenávratně odnímána z části nominálního důchodu ekonomického subjektu, aby stát mohl hradit veřejné potřeby prostřednictvím veřejných rozpočtů.

2.1.1 Funkce daní a daňové principy

Funkce daní vychází z hlavních ekonomických funkcí veřejného sektoru. Podle Kubátové (2010) a Puchingera (2006) se jedná o následující funkce:

- **Funkce alokační** – tato funkce se používá tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Zdroje jsou používány pro vytvoření veřejných statků, které se poskytují zdarma nebo za cenu nižší než vynaložené náklady na jejich pořízení.
- **Funkce stabilizační** – prostředky, které jsou vybrány prostřednictvím daní, jsou použity pro zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice, za účelem zajištění zaměstnanosti a cenové stability.
- **Funkce redistribuční** – pokud by nebyl vliv státu, působením ekonomiky by vedlo k velkým rozdílům v bohatství populace. Proto stát odebírá prostředky prostřednictvím daní a přesouvá je pomocí transferů k chudším jedincům, aby vyrovnal tyto disproporce.
- **Fiskální funkce** – jedná se o historicky nejstarší funkci daní. Jedná se o funkci získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Tato funkce je úzce spjata s výše uvedenými funkcemi

Daňové principy

Daňové principy sahají značně do historie, kdy Adam Smith, představitel tzv. politické ekonomie, formuloval známé daňové kánony, které v sobě obsahují zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení daní a efektivnosti. (Smith, 2001)

- V prvním daňovém kánonu Adam Smith hlásí, že by poddaní měli přispívat na státní správu v rámci jejich možností, tzn. úměrně jejich důchodům.
- V druhém kánonu Smith uvádí, že daň, kterou jednotlivec platí, by měla být stanovena přesně a doba splatnosti, způsob placení by mělo být poplatníkovi naprosto jasné.
- Ve třetím kánonu je uvedeno, že daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy se to danému jednotlivci nejlépe hodí.
- Ve čtvrtém kánonu je řešena efektivnost výběru daní, tzn., aby výběr daní nepřinášel nadměrné administrativní náklady na správu daní, tak i činnost poplatníků při plnění daňové povinnosti.

Výše uvedené kánony se promítají do současných daňových zásad. Současná daňová teorie, podle Kubátové (2010) a Puchingera (2006), rozeznává následující čtyři kritéria „dobrých daní“.

2.1.2 Efektivnost

Výběr daní provází dodatečné náklady, které s ním souvisí. Tyto dodatečné náklady snižují celkový efekt ekonomiky. Cílem je tedy snížit neefektivnost na nejnižší možnou míru. Jsou rozeznávány dva druhy daňových nákladů, a to administrativní náklady přímé, nepřímé a nadměrné břemeno neboli ztráta z mrtvé váhy (odvozeno z anglického výrazu deadweight loss). (Kubátová, 2010; Puchinger, 2006; Kubátová, 2009)

Administrativní náklady přímé jsou náklady, které se vyskytují na straně veřejné správy. Patří sem např. náklady na evidenci daňových poplatníků, výběr daní, daňovou kontrolu apod. Do těchto nákladů nepatří pouze náklady finanční správy, ale také jiných sektorů, jako jsou náklady statistického úřadu na zjištění informací pro finanční správy, služby soudnictví pro finanční správu apod. Tyto náklady rostou v souvislosti se složitostí daňového systému. Čím více různých daní, daňových sazeb a dalších složitostí má daňový systém, tím vyšší jsou administrativní náklady související s jejich výběrem (Kubátová, 2009).

Administrativní náklady nepřímé se vyskytují na straně soukromého sektoru. Jedná se o vynaložený čas a peníze občanů na seznámení se s daňovou legislativou, vyplnění

daňových priznání, poradenství daňových poradců, vedení účetnictví apod. Tyto náklady není možné přesně vyčíslit, protože nejsou statisticky vykazovány.

Tyto náklady lze odhadnout, respektive lze odhadnout, kolik času občané stráví v souvislosti s placením daní. Tuto problematiku se pokusila kvantifikovat ve své studii *Paying taxes 2018* Světová banka ve spolupráci s poradenskou firmou PwC. Tato studie, mimo jiné, poskytuje přehled 190 zemí, včetně České republiky, o časové náročnosti daňových subjektů, která souvisí s placením daní. Česká republika se nachází na 53. místě. I u těchto nákladů platí, že čím složitější daňový systém, tím vyšší nepřímé náklady jsou. U České republiky to může být problém nestabilitnosti a častá změna daňových zákonů, např. v porovnání s Nizozemským královstvím (Puchinger, 2006; World Bank a PwC, 2018).

Nadměrné daňové břemeno v sobě zahrnuje skrytější náklady na distorze, které vyvolává každá daň. Zavedení nové daně zapříčiní změnu v relativních cenách, např. daň ze spotřeby zvyšuje cenu zboží, daň ze zisku snižuje čistý výnos z podnikání, daň ze mzdy zvyšuje mzdové náklady apod. V těchto případech dochází k distorzi neboli ke zkreslení v předmětných veličinách. Zavedení nové daně má vliv na chování poplatníků, a to takové, že se snaží maximalizovat svůj užitek s minimálním daňovým zatížením, popřípadě se snaží zavedené daně úplně vyhnout. Tím vzniká substituční efekt. Jedinci nebudou kupovat produkty, na které se daň vztahuje, nebo v případě vyššího zdanění práce se mohou rozhodnout na změnu profese, začnou nahrazovat práci volným časem atd. Určitým chováním se lze daní vyhnout, avšak nelze se vyhnout újmě způsobené daní. Pro lepší chápání může posloužit příklad, který pochází z 18. století z Anglie, kde byla zavedena daň z oken. Zavedení této daně vyvolalo takové chování jednotlivců, že začali zazdívat okna, aby se vyhnuli placení této daně. Na druhou stranu museli přinést určitou oběť v podobě ztráty užítku, kterou okna poskytují. Tato oběť se proto nazývá ztráta z mrtvé váhy, nebo také nadměrné břemeno daně (Kubátová, 2009).

2.1.3 Daňová spravedlnost

Daňová spravedlnost je řešena historicky. Adam Smith se otázkou spravedlnosti zabýval komplexněji v jeho daňových kánonech, kde není sledována pouze spravedlnost mezi poplatníky, ale také vznik nespravedlnosti zaviněnými neurčitostmi v zákonech. (Smith, 2001). Podle Puchingera (2006) je vytvoření spravedlivého daňového systému obtížnou

úlohou a mohou se střetnout dva aspekty ekonomický a psychologický. Ekonomické aspekty v sobě obsahují z jedné strany únosné daňové břemeno a z druhé strany naplnění fiskální funkce daní. Psychologické aspekty zahrnují představu o poplatníkovi o vztahu mezi placenými daněmi a užitek z veřejných statků, o přijaté míře zdanění, hledání možností optimálnějšího zdanění, které se mohou projevit šedou ekonomikou.

Historicky jsou nejznámější dva principy spravedlivého zdanění. Prvním principem je **princip prospěchu**. Tento princip je nejvíce spojován se Smithem a říká, že jedinci mají být zdaněni podle prospěchu, který mají z veřejných výdajů umožňujících zdanění. Jinak řečeno, poplatník, který má ze státních služeb větší prospěch, by měl platit vyšší daň a samozřejmě i naopak, poplatník, který má menší užitek ze státních výdajů, by měl platit nižší daň. Zde může docházet k nesrovnalostem určit, jestli ti s menším bohatstvím mají menší prospěch z veřejných statků než ti s větším. Adam Smith uváděl, že ti, co mají vyšší důchod pod ochranou státu, mají platit vyšší daň. Na druhou stranu, podle jiných názorů, si bohatší jedinci obstarávají mnohé služby na vlastní účet, to by znamenalo, že veřejné prostředky více spotřebovávají chudší jedinci. S principem prospěchu se lze u veřejných prostředků setkat spíše u poplatků, u kterých, na rozdíl od daní, lze očekávat určitou protihodnotu. Jedná se tak například u nákupu kolků, dálničních známek apod. Většina veřejných výdajů je založena na solidaritě (Smith, 2001).

Druhým principem je **princip platební schopnosti**, který je jedním z nejužívanějších principů. Podle tohoto principu mají být jedincům daně uloženy podle toho, jaká je jejich schopnost platit. Pro uplatnění tohoto principu musí být určena daňová základna, kterou nejčastěji bývá důchod. Podle principu platební schopnosti jsou rozeznávány dva základní koncepty spravedlnosti. Prvním konceptem je spravedlnost horizontální, která říká, že dva jedinci, kteří jsou na tom v relevantních aspektech stejně, by měli platit stejnou daň. Horizontální spravedlnost je v současné době nastavena v České republice u příjmů fyzických osob, které jsou zdaněny tzv. rovnou 15 % daní, i když lze zde pozorovat určitou progresy v podobě solidárního zvýšení daně ve výši 7 %, a to podle ustanovení § 16a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), z kladného rozdílu mezi součtem příjmů, které jsou zahrnuty v dílčích základech daně podle ustanovení § 6 a § 7 ZDP v příslušném období a 48násobku průměrné mzdy, která je stanovena podle zákona upravujícího pojistné na sociálním zabezpečení.

Druhým konceptem je vertikální spravedlnost a ta znamená, že jedince, který je na tom v relevantních aspektech lépe, by měl platit vyšší daň. Z praktického hlediska se jedná např. o progresivní zdanění, tedy čím vyšší příjem, tím vyšší zdanění (Vítek, Kubátová, 1997).

Teorie oběti dále vychází z předpokladu, že užitek je funkcí důchodu a že mezní užitek z důchodu klesá s růstem důchodu. Spravedlivé rozdělení daňové oběti pak ústí dle Kubátové (2010) v tyto tři daňové systémy:

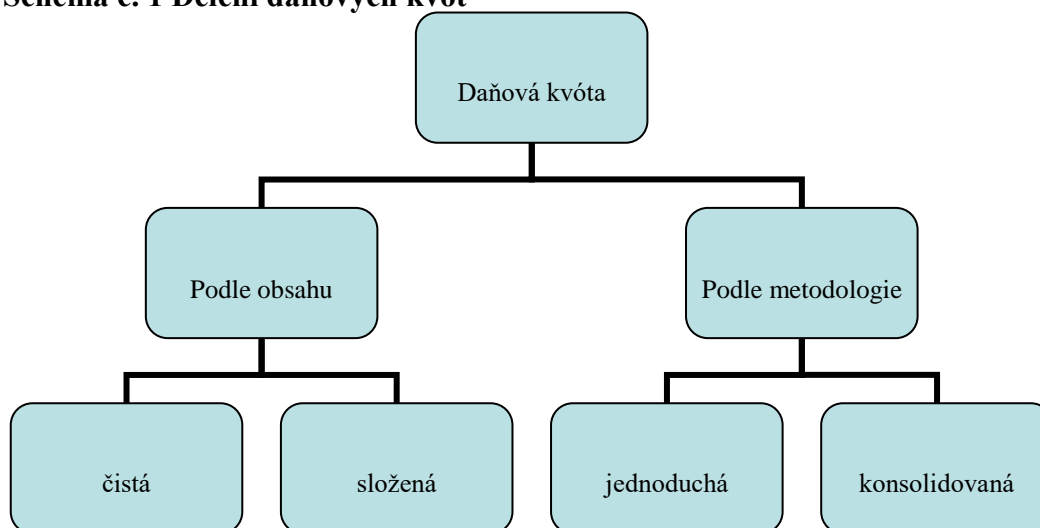
- Stejná absolutní oběť – poplatník platí tím vyšší daň, čím má vyšší důchod. Zdanění je buď proporcionalní, progresivní nebo i regresivní, a to v závislosti na konkrétním průběhu křivky mezního užitku.
- Stejná proporcionalní oběť – podle tohoto principu má být relativní ztráta oběti stejná u všech důchodů a v důsledku klesajících křivek mezního užitku bude sazba daně progresivní.
- Stejná mezní oběť – vyrovnání mezních užiteků (obětí) znamená zároveň nejmenší úhrnnou oběť, respektive nejvyšší celkový užitek. Zdanění podle tohoto principu vede k progresi. Nemůže tedy být žádnému jedinci odebrána jednotka užitku a pak přidána jinému, aniž by se nezměnil (nesnížil) celkový užitek. Jinými slovy tedy odebrání jednotky důchodu jednomu jedinci má za následek větší ztrátu, než je užitek (přínos) této jednotky pro toho „obdarovaného“ poplatníka. Celkový užitek se tedy nezvyšuje.

2.1.4 Daňová kvóta

Daňovou povinností, nebo také daňovým zatížením se rozumí souhrn všech plateb, kterými je subjekt povinen přispívat do státního rozpočtu. S tímto pojmem úzce souvisí daňová kvóta, která vyjadřuje podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu (HDP). Jedná se o jeden z ukazatelů sloužící k mezinárodnímu srovnání. Daňová kvóta vypovídá o tom, jak velké množství HDP se přerozděluje skrz veřejné rozpočty a nezůstává těm, kteří důchod vytvořili. (Vančurová, Láchová, 2016) (Szarowska, Janoučková, 2008)

Různé pojetí daně může mít vliv na definici daňové kvóty a dále také na to, co daňová kvóta v sobě zahrnuje. Dělení daňových kvót je pro lepší pochopení zobrazeno v následujícím schématu č. 1.

Schéma č. 1 Dělení daňových kvót



Zdroj: Vlastní zpracování (Vančurová, Láchová, 2016)

Daná členění jsou na sobě nezávislá. To znamená, že čistá daňová kvóta může být jednoduchá i konsolidovaná, tak i složená daňová kvóta může být jednoduchá nebo konsolidovaná.

Čistá daňová kvóta v sobě obsahuje daně v právním slova smyslu, tedy bez příspěvku sociálního zabezpečení. Složená daňová kvóta obsahuje i další povinné odvody, tedy kromě daní, je zde obsažen příspěvek na sociální zabezpečení. Jednoduchá daňová kvóta (může být čistá či složená) je prostým součtem všech plateb plynoucích do veřejných rozpočtů. Jednoduchá daňová kvóta nepodchycuje duplicitu příjmů do veřejných rozpočtů, neboť z veřejných rozpočtů se hradí výdaje, které mohou podléhat zdanění, a tak se část prostředků vrací zpět do veřejných rozpočtů. Tomuto problému zamezuje konsolidovaná daňová kvóta, která přesněji vyjadřuje podíl veřejných rozpočtů na HDP (Vančurová, Láchová, 2016).

2.2 Pohledy na daňové rezidenství a určení daňové povinnosti

Pro určení správné daňové povinnosti v mezinárodní daňové problematice je nezbytné určení daňové rezidence skutečného vlastníka příjmů. Tato podkapitola poskytuje způsob určení daňové rezidence podle vnitrostátního legislativy, tak podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“).

Podle Sojky (2017) se **daňovým rezidentem** obecně rozumí poplatník určitého státu, který má neomezenou (celosvětovou) daňovou povinnost vůči danému státu. To znamená, že daňová povinnost daného poplatníka se vztahuje jak na příjmy plynoucí z tohoto státu, tak i na příjmy pocházející ze zahraničí. Je třeba brát v úvahu, že rezident státu a daňový rezident státu není jedno a totéž. Pojem rezident státu se váže k určení státní příslušnosti neboli občanství, kdežto daňová rezidence je vázána k daňové povinnosti ve vazbě na hospodářské aktivity. Způsoby určení rezidence vychází buď ze SZDZ nebo ZDP.

Na druhou stranu **daňový nerezident** je podle Skalické (2016) poplatník, který má omezenou daňovou povinnost vůči tomuto státu. Tato daňová povinnost je omezena pouze zdroji, které pocházejí z daného státu, kde je poplatník daňovým nerezidentem, tzn., poplatník zdaní pouze ty příjmy, které pochází ze zdroje z tohoto státu.

V případě, že nastane situace, kdy daňový rezident jednoho státu je současně daňovým nerezidentem druhého státu, tak ve státě, kde je daňovým rezidentem musí tento poplatník přiznat a zdanit celosvětové příjmy, to i příjmy, které plynou ze státu, kde je daňovým nerezidentem. Na druhou stranu tento poplatník musí ve státě, ve které není daňovým rezidentem přiznat a zdanit příjmy, které plynou z tohoto státu. Jak je patrné z této situace, dochází ke dvojímu zdanění poplatníka, a to ve státu zdroje příjmu, tak i ve státě daňové rezidence. Aby k tomuto případu nedocházelo, státy mezi sebou uzavírají bilaterální smlouvy, tedy tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto smlouvy zabraňují, aby jeden příjem byl zdaněn dvakrát. V dnešní době jsou nejčastěji uzavírány SZDZ podle modelového vzoru OECD, které jsou typické tím, že příjem je daněn ve státě příjemce příjmu (Lang, 2010). Další modelovou SZDZ vytvořila Organizace spojených národů (OSN), kde primárním důvodem vzniku tohoto vzoru byla podpora rozvojových zemí, protože na rozdíl od modelové SZDZ OECD dává SZDZ vzoru OSN důraz na zdanění příjmů u jeho zdroje (Lang, 2010). Třetím modelovým vzorem SZDZ je vzor USA, kde hlavním kritériem určení daňové rezidence je státní občanství. Daňovým rezidentem USA tak mohou být osoby, které zde nemají trvalé bydliště ani zde nemají zdroj příjmů (Sojka, 2017). Pokud dojde na situaci, že poplatník zdaní své příjmy ve státě zdroje a následně tyto příjmy musí zdanit ve státě daňové rezidence, může využít metody na zamezení dvojího zdanění. Podle Skalické (2016) jednou z metod zamezení dvojímu zdanění je metoda zápočtu, kdy v ročním zúčtování daně poplatník v zemi své rezidence přizná své

celosvětové příjmy a započte si daň, zaplacenou v zahraničí, vůči celkové daňové povinnosti.

Druhou možností, jak zamezit dvojímu zdanění, je vyjmutím příjmů. To znamená, že poplatník ve státě své daňové rezidence při ročním zúčtování daně vyjme příjmy ze zahraničních zdrojů, ze kterých byla v zahraničí odvedena daň, tzn., zůstanou pouze tuzemské příjmy, případně příjmy ze států, se kterými stát daňové rezidence poplatníka nemá uzavřenou SZDZ (Sojka, 2017).

2.2.1 Určení daňové rezidence podle ZDP

Definice daňového rezidenta fyzické osoby se nachází v ustanovení § 2 ZDP. Podle § 2 odst. 2 ZDP se jedná o poplatníky, kteří mají bydliště na území České republiky nebo se zde obvykle zdržují. Jak je uvedeno výše, tak tito poplatníci mají daňovou povinnost jak z příjmů plynoucích ze zdrojů v České republice, tak i na příjmy pocházející ze zahraničních zdrojů. V § 2 odst. 4 ZDP je dále uvedeno, že poplatník, který se obvykle zdržuje na území České republiky je ten, který zde pobývá alespoň 183 dní za daný kalendářní rok. Dále stejné ustanovení uvádí, že bydlištěm na území České republiky je myšleno místo, kde má poplatník stálý byt, v němž má v úmyslu se trvale zdržovat.

V § 2 odst. 3 ZDP je vymezen poplatník, který je daňovým nerezidentem České republiky. Uvedené ustanovení uvádí, že se jedná o poplatníky, kteří nejsou uvedeni v § 2 odst. 2 ZDP nebo pokud to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. Tito poplatníci nerezidenti mají daňovou povinnost pouze z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky, které jsou uvedeny v ustanovení § 22 ZDP. V § 2 odst. 3 ZDP je uvedena výjimka pro poplatníky, kteří jsou na území České republiky pouze za účelem studia nebo léčení a jsou daňovými nerezidenty, i když se na území České republiky obvykle zdržují. Těmto poplatníkům vzniká pouze omezená daňová povinnost, a to z příjmů, které plynou pouze ze zdrojů v České republice.

Daňový rezident České republiky právnická osoba je definován v § 17 odst. 3 ZDP jako poplatník mající sídlo nebo místo vedení na území České republiky. Místo vedení je blíže definováno ve Sdělení č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“ (dále jen „Sdělení“). Sdělení místo vedení definuje jako místo,

kde vedení společnosti přijímá svá rozhodnutí, tedy určují se zde činnosti, jež mají být vykonány podnikem jako celkem. Ve Sdělení je rozlišeno hlavní a lokální místo vedení. Lokálních míst vedení může mít poplatník více. Může se jednat například o stálou provozovnu, prostřednictvím které poplatník vykonává podnikatelskou činnost v jiném státě. Kdežto hlavní místo vedení může mít poplatník pouze jedno, jedná se o tzv. „place of effective management“.

Skalická (2016) uvádí, že pokud si poplatník zvolí sídlo např. na Kypru pouze z formálních důvodů, aby mohl čerpat výhodnějšího zdanění než v České republice, je tento předpoklad mylný, neboť rozhoduje místo skutečného vedení.

Daňový nerezident České republiky právnická osoba je uveden v § 17 odst. 4 ZDP. Jedná se o poplatníka, který nemá na území České republiky své sídlo nebo místo svého skutečného vedení. Daňová povinnost se opět vztahuje pouze na příjmy, které pocházejí ze zdrojů na území České republiky.

2.2.2 Určení daňové rezidence podle smluv o zamezení dvojího zdanění

Určením daňové rezidence se zabývá také SZDZ. U fyzických osob SZDZ poskytuje více kritérií pro určení daňové rezidence. Rezident je upraven v článku č. 4 modelové smlouvy OECD. Podle odstavce 1 článku 4 modelové smlouvy OECD je rezident smluvního státu taková osoba, která je podle právních předpisů daného státu podrobena zdanění z důvodu svého bydliště či stálého pobytu. V případě, že je fyzická osoba podle článku 4 odstavce 1 modelové smlouvy OECD rezidentem obou smluvních států, tak se daňová rezidence bude určovat následovně podle článku 4 odstavce 2:

- daňovým rezidentem je fyzická osoba pouze v tom státě, ve kterém má stálý byt. Podle komentáře k modelové smlouvě OECD se při určování rezidence dává přednost tomu státu, kde má fyzická osoba k dispozici stálý byt, který si udržuje pro svou stálou potřebu. Může se jednat o dům či byt, který je vlastněn fyzickou osobou nebo pronajímán. V žádném případě se nejedná o nahodilý či krátkodobý pobyt. Pokud má tato fyzická osoba k dispozici stálý byt v obou státech, přechází se na kritérium střediska životních zájmů;
- středisko životních zájmů je v komentáři k modelové smlouvě OECD popsáno jako místo, kde má fyzická osoba své ekonomické a hospodářské vztahy, např. kde má

rodinu, sociální vztahy, zaměstnání, politické, kulturní a jiné aktivity, místo, ze kterého spravuje svůj majetek apod. Pokud nelze určit, ve kterém smluvním státě má tato fyzická osoba k dispozici stálý byt nebo středisko svých životních zájmů, přechází se na další kritérium, a to kde se fyzická osoba obvykle zdržuje;

- podle komentáře modelové smlouvy OECD není přesně určená délka, po kterou by měla fyzická osoba v daném státě pobývat. Nicméně by se mělo jednat o dostatečnou dobu, po kterou by bylo možné zjistit frekvenci, trvání a pravidelnost pobytů, které jsou součástí každodenního života jednotlivce. Podle Sojky (2017) se může jednat o případ penzisty, který v průběhu roku střídá svůj pobyt v České republice a Chorvatsku. V případě, že nelze určit u fyzické osoby daňový domicil ani podle výše uvedených kritérií, tak se zkoumá, jaké státní příslušnosti daná fyzická osoba je;
- Modelová smlouva uvádí, že může nastat situace, kdy fyzická osoba má státní občanství v obou státech. V tomto případě musí dojít k vzájemné dohodě příslušných autorit obou států, a to podle článku 25 modelové smlouvy OECD.

Určení daňové rezidence u **právnícké osoby** podle SZDZ je téměř stejné jako podle § 17 ZDP. V článku 4 odst. 3 modelové smlouvy OECD je uvedeno, že pokud je osoba jiná než fyzická rezidentem obou smluvních států, předpokládá se, že daná osoba je rezidentem toho státu, ve které má skutečné místo vedení. Komentář k modelové smlouvě OECD uvádí, že dvojí rezidence jiných osob, než fyzických je velmi vzácná a k vyřešení dané situace se přistupovalo případ od případu např. využitím vzájemné dohody mezi příslušnými autoritami dotčených států podle článku 25 modelové smlouvy OECD.

2.2.3 Skutečný vlastník příjmů

Sojka (2017) uvádí, že je třeba rozeznávat rozdíl mezi okamžitým příjemcem příjmu a tím, kdo z příjmu má skutečný užitek. Jedná se o osobu, které je třeba objektivně přisoudit tento příjem a která je povinna daný příjem zdanit. Skutečný vlastník příjmu se převážně určuje u pasivních příjmů. Jedná se o příjmy, které nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich získání. Jde zejména o příjmy z užívání majetku, z užívání práv, kapitálové a úrokové výnosy. Skutečný vlastník je v § 19 odst. 6 ZDP vymezen jako „*Příjemce podílu na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrového*

finančního nástroje a licenčních poplatků je jejich skutečným vlastníkem, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu.“ To není jediné ustanovení ZDP, kde se lze setkat s pojmem skutečný vlastník. Ve vztahu k licenčním poplatkům lze skutečného vlastníka příjmů nalézt také v ustanovení § 38nb odst. 2 ZDP. U dividend, které jsou přijaté mateřskou společností, je třeba, aby byl příjemce skutečným vlastníkem příjmu ve smyslu ustanovení § 19 odst. 9 ZDP. Dále se s pojmem můžeme setkat v § 19 odst. 1 písm. d) a § 19 odst. 5 a 6 ZDP. Ustanovení § 19 se zabývá osvobozením příjmů, které vychází i ze směrnice Rady 2011/96/EU o společném systému danění mateřských společností a dceřiných společností z různých členských států, v konsolidovaném znění (dále jen „parent subsidiary directive“). Jednoduše řečeno, pokud jsou podíly na zisku vypláceny skutečnému vlastníku, který vlastní více než 10 % na vyplácející společnosti, po dobu delší než 12 měsíců a jedná se o smluvní stát nebo stát EU, příjem není předmětem 15% srážkové daně. Příjem je buďto osvobozen v souladu s ustanovením § 19 ZDP nebo je použita sazba podle SZDZ. V případě, že je podíl na vyplácející společnosti nižší než 10 %, příjem se daní 15% srážkovou daní. V případech, kdy je příjem vyplácen nerezidentní společnosti, která má místo skutečného vedení v nesmluvním státě, tento příjem se zdaní 35% srážkovou daní v místě zdroje příjmu podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP

Zmínka o skutečném vlastníku může být také nalezena v modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění. Článek 10 odst. 2 uvádí, že dividendy vyplácené společností, která je rezidentem smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto smluvním státě, podle jeho vnitrostátních předpisů. Pokud je ale skutečný vlastník dividend rezidentem druhého smluvního státu, daň nesmí přesáhnout smluvní procento, které je dohodnuto mezi smluvními státy, může se lišit smlouvu od smlouvy. Články 11 a 12 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění jsou formulovány obdobně jen s tím rozdílem, že se netýkají dividend, nýbrž úrokových příjmů a licenčních poplatků.

Definici skutečného vlastníka příjmu lze najít také ve Sdělení č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, které bylo vydáno Ministerstvem financí České republiky (Sdělení). Ve sdělení je uvedeno, že definice skutečného vlastníka je důležitá, zejména pro aplikaci článku 10, 11 a 12 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. Tím, že žádná ustanovení SZDZ ani

komentář k SZDZ pojem „skutečný vlastník“ nevymezují, Sdělení uvádí následující informace. Pokud se řeší konkrétní situace, je potřeba rozlišit okamžitého příjemce příjmu a jeho skutečným vlastníkem. Okamžitý příjemce může být kdokoliv bez ohledu na to, zda má z příjmu skutečný užitek. Pokud příjemce příjmu je rezidentem jednoho ze smluvních států a figuruje v transakci jako zprostředkovatel nebo pověřenec někoho jiného, tak by nebylo v souladu se SZDZ, jestliže by stát zdroje poskytl daňovou úlevu nebo slevu na daný příjem jen z toho důvodu, že okamžitý příjemce příjmu je rezidentem smluvního státu, neboť zde nehrozí dvojí zdanění, protože pro daňové účely není ve státě své rezidence vlastníkem tohoto příjmu, tudíž ho ani nezdaňuje. Poplatníci se mohou snažit takto zneužívat SZDZ, kdy zkombinují několik SZDZ za účelem získání co nejprívětivější daňové výhody. Tomu se říká tzv. „treaty shopping“, který může být využit např. v případě, kdy mezi státem zdroje příjmu a státem rezidence skutečného vlastníka příjmu není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, či nějaký jiný nástroj na výměnu informací. V tom případě může nastat situace, kdy se využijí zprostředkovatelé a SZDZ se zkombinují tak, aby vznikly co nejlepší daňové podmínky. Tím, že treaty shopping není povolen, na takové transakce hledí jako na účelové, a pro daňové účely se vypouští zprostředkovatelé a vždy se bere vztah země zdroje příjmu a země rezidence skutečného vlastníka. Pokud v tomto případě nebude mezi zemí zdroje příjmu a zemí rezidence skutečného vlastníka uzavřena žádná SZDZ nebo jiný nástroj na výměnu informací, jak je již uvedeno výše, daný příjem bude zdaněn 35% srážkovou daní v místě zdroje příjmu podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP (Krishna, Ladner, 2009; Weyzig, 2013, Sdělení).

Proto, aby byla určena správná výše daňové povinnosti, musí skutečný vlastník příjmu prokázat svou daňovou rezidenci. Způsob určování daňového rezidence Generální finanční ředitelství vydalo Informaci č.j.: 50058/12-3130-11042 k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1.1.2013 (dále jen „Informace“). Je-li fyzická osoba považována za rezidenta České republiky z důvodu jejího bydliště, prokazuje se platným průkazem totožnosti. Je-li právnická osoba považována za rezidenta České republiky z důvodu jejího sídla, prokazuje se tato skutečnost zápisem v příslušném veřejném rejstříku. V případě, že je poplatník rezidentem jiného smluvního státu, tak danou skutečnost prokazuje např. dokladem totožnosti nebo čestným prohlášením. Pokud poplatník chce uplatnit výhody, které plynou ze smluv o zamezení dvojího zdanění,

postupuje podle Pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území České republiky (dále jen „pokyn D-286“).

Plátce příjmu, který při výplatě příjmu zahraničnímu subjektu automaticky uplatňuje výhody plynoucí z příslušné ZDZ, popř. ze ZDP, je povinen v rámci příslušného daňového řízení prokázat splnění určitých podmínek. K tomu, že podmínky byly splněny, může využít následující:

- potvrzení o daňovém domicilu v daném státě, které vydala zahraniční daňová správa (pokud daný formulář neexistuje, může být využita analogie českého formuláře);
- čestné prohlášení skutečného vlastníka příjmu, že je skutečným vlastníkem příjmu a že daný příjem je považován za příjem jeho státu rezidence podle platných vnitrostátních předpisů tohoto státu;
- důkazní prostředky, že byly splněny další podmínky stanovené příslušnou SZDZ, případně vnitrostátním zákonem.

2.3 Mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní

V současné době dochází k uvolňování hranic mezi zeměmi díky globalizaci, to znamená minimální nebo téměř žádná omezení v pohybu osob či kapitálu. Na jednu stranu se může zdát, že se mnohé ulehčuje např. v mezinárodním obchodě, avšak na druhou stranu této situace mohou mnozí využít k přesunu kapitálu do daňově preferenčních jurisdikcí. Proto byly zavedeny nástroje pro správce daně, díky kterým může získat informace o aktivitách svých daňových rezidentů v zahraničí. Mezinárodní výměna informací přispívá zejména k:

- působení proti mezinárodnímu vyhýbaní se daňovým povinnostem;
- zamezení dvojímu zdanění či nezdanění příjmů;
- určení správné daňové povinnosti poplatníka;
- spolupráci se zahraničními správami a podpoře daňové transparentnosti a zabraňuje škodlivým daňovým praktikám.

2.3.1 Právní úprava mezinárodní spolupráce v daňových záležitostech

Mezinárodní spolupráce je v současné době upravena mnoha nástroji, na základě, kterých lze vyměňovat informace. Řadíme sem směrnice a nařízení EU, bilaterální smlouvy, multilaterální úmluvy, tzv. memoranda o porozumění, které rozšiřují oblasti spolupráce

a nakonec vnitrostátní zákony, které implementují uvedené mezinárodní nástroje. Česká republika je členem jak EU, tak OECD. Těmito členstvími se Česká republika zavázala k dodržování určitých povinností. Jak je obecně známo, směrnice a nařízení EU mají závazný charakter, tzn. Česká republika je povinna se jimi řídit a zajistit transpozici do vnitrostátní legislativy. Kdežto OECD vydává pouze doporučení, kterými se daná země může či nemusí řídit. Za účelem boje proti daňovým únikům, rozměňování základu daně a přesouvání zisků do jurisdikcí s daňově preferenčním režimem, státy G20 požádaly OECD o vytvoření balíčku akčních plánů tzv. BEPS (base erosion and profit shifting). Jedná se o opatření, které se skládá z 15 akčních plánů (OECD, 2013), které jsou uvedeny v bodech 1. – 15.

1. Daňové výzvy v digitální ekonomice
2. Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání
3. Posilování pravidel pro kontrolování zahraničních společností
4. Omezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby
5. Boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu
6. Prevence zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění
7. Umělé obcházení statutu stálé provozovny
- 8.-10. Transferové ceny a tvorba hodnot
11. Vytvoření metodik pro shromažďování a analýzu dat o BEPS a akcích pro řešení problematiky
12. Požadavek, aby daňové subjekty zveřejňovaly svá opatření v oblasti agresivního daňového plánování
13. Dokumentace k transferovým cenám
14. Zefektivnění mechanismu pro řešení sporů
15. Vytvoření vícestranného nástroje

Jedná se pouze o doporučující opatření. Na druhou stranu tím, že Česká republika je členem OECD, tak jí vyplývá povinnost implementovat do svých vnitrostátních předpisů tzv. minimální standard, který se skládá z dodržování akčních plánů č. 5., 6., 13. a 14. Samozřejmě Česká republika jich plní více, jako jsou transferové ceny, nebo akční plán 15, kdy v roce 2017 spolu s dalšími státy Česká republika podepsala multilaterální smlouvu, která novelizuje stávající SZDZ (jedná se zejména o úpravu čerpání výhod poskytující

SZDZ a zjednodušení řešení případů dohodou, neboli MAP) apod. Státy, které nejsou členy, ale chtěly by se připojit k implementaci BEPS, přistoupily k tzv. „inclusive framework“, kterým se zavázaly implementovat alespoň minimální standard. Pokud se vezmou v potaz členské státy OECD, státy G20 a státy, které přistoupily k inclusive framework, dostaneme se na číslo cirká 110 států, což je úctyhodný počet. Pro kontrolu, jak byla daná opatření implementována, OECD provádí tzv. peer review neboli hodnocení jednotlivých zemí, jak daná opatření přijala. V rámci hodnocení je vydána zpráva se známkou, jak dobře byla opatření přijata, případně jsou vydána doporučení, která by do dalšího hodnocení měla být splněna. Na opatření BEPS je velmi dobře patrná mezinárodní provázanost OECD a EU a jejich společná spolupráce. Mnohdy dochází k tomu, že OECD vydá doporučení a EU dané doporučení promítne do novely směrnice, která je následně transponována do vnitrostátních zákonů členských států. I když je zde blízká spolupráce mezi EU a OECD, najdou se jisté odchylky, kterými se liší. (OECD, 2016; MFČR, 2016)

Jednou z právních úprav v České republice je zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZMSSD“). Tento zákon se vztahuje na všechny daně kromě DPH, spotřební daně a cel. Vztahuje se na mezinárodní výměnu i mimo EU. Tento zákon byl již několikrát novelizován. K formám mezinárodní spolupráce, které tento zákon umožňuje, viz další podkapitola. Zajímavou poznámkou je, že pokud probíhá mezinárodní výměna informací, tak v souladu s ustanovením § 9 odst. 2 ZMSSD, se pozastavuje lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)

Dalším nástrojem pro mezinárodní výměnu informací, který slouží v rámci EU, je směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, v konsolidovaném znění (dále jen „DAC“). Většinou se o této směrnici hovoří jako o DACu, pochází z anglického spojení (Directive on Administrative Cooperation). DAC zpravidla doprovází i číselné spojení jako DAC 1, DAC 2, apod., to označuje, o jakou verzi/novelu jde. Tato směrnice byla v posledních letech mnohočetně novelizována. Jednotlivým novelám bude věnována zvláštní část. Výměna informací se vztahuje na všechny daně kromě DPH, spotřební daně a cel, pouze mezi členy EU.

Dále je třeba uvést směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Tato směrnice byla sice zrušená a nahrazena jinou směrnicí, ale i tak je velmi podstatná. Směrnice se vztahovala na státy EU. EU navíc uzavřela dohody s pěti nečlenskými státy, které budou poskytovat informace podle této směrnice, jednalo se o: Švýcarsko, Monako, Andoru, San Marino a Lichtenštejnsko. Informace, které byly poskytovány, se týkaly příjmů fyzických osob, které pocházely z úložek na finančních účtech v zahraničí, jinak řečeno se jedná o úrokové příjmy. Poplatník měl na výběr buď zahrnout příjmy, které pocházely ze zahraničních účtů do svého daňového priznání a zdanit je 15 % daní, nebo dané příjmy nepřiznal v zemi své daňové rezidence např. z důvodu zachování anonymity a příjmy byly zdaněny v zemi zdroje 35 % srážkovou daní. Z těchto 35 % šlo 75 % do státu, kde byl poplatník daňovým rezidentem, a 25 % zůstalo ve státu zdroje příjmu. Peněžní prostředky byly zaslány hromadně ze státu zdroje, tak, že správce daně neměl informaci, od koho prostředky pochází. Směrnice byla nakonec zrušena a byla zařazena do novely směrnice Rady 2011/16/EU s tím rozdílem, že se vztahuje také na právnické osoby (směrnici Rady 2003/48/ES; směrnice Rady 2011/16/EU, MFČR).

Velmi významným nástrojem pro mezinárodní spolupráci jsou SZDZ, přesněji článek 26 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění, který je věnován výhradně výměně informací. Počet SZDZ, které má Česká republika uzavřené čítá přibližně 90 smluv. SZDZ nenabízí úpravu jednotlivých druhů spolupráce, jako např. směrnice Rady, ale výměnu informací jako takovou. Státy mají možnost dohodnout bližší spolupráci např. prostřednictvím Memorand o porozumění. Další nedílnou součástí SZDZ je její protokol, který upravuje danou smlouvu. Protokol se například sjednává ke starším SZDZ, aby se nemusela přejednávat kompletně celá SZDZ. Nejlepším příkladem je smlouva uzavřená mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku uveřejněné ve sbírce zákonů č. 281/1996. Tato smlouva obsahovala velice omezené možnosti mezinárodní spolupráce. Švýcarsko je velice známé pro své finanční tajemství. Cobham, Janský and Meinzer (2015) se ve své studii zaměřili na vytvoření indexu finančního tajemství, který přiřazují k jednotlivým zemím. Tento index je každé dva roky aktualizován Tax Justice Network. Tento index ukazuje, která ze zemí je atraktivnější z pohledu finančního tajemství. Podle této smlouvy bylo téměř nemožné se dostat k požadovaným informacím, zvláště pak k bankovním informacím. Tento problém byl následně vyřešen Protokolem č. 99/2013 Sb. m. s., kterým se upravuje

znění uvedené SZDZ. Tento protokol zejména rozšiřuje mezinárodní spolupráci. Umožňuje dožadovat i informace, které jsou v držení bank. Bohužel aplikace tohoto protokolu není retroaktivní, tzn., že se takové informace mohou vyměňovat až za zdaňovací období, počínaje 1. 1. 2014. Ve většině případů článek 26 odst. 1 modelové smlouvy OECD uvádí, že si smluvní státy vyměňují takové informace, které jsou relevantní k provádění vnitrostátních předpisů dožadujícího státu. Zde se setkáváme s tzv. foreseeable relevance standardem, kterému bude věnována zvláštní část ve formálních náležitostech žádosti o mezinárodní výměnu informací. Článek 26 odst. 2 modelové smlouvy OECD uvádí, že vyměňovaná data musí být udržována v tajnosti a mohou být použita pro daňové účely nebo pro trestné řízení. Získané informace mohou být sděleny i při soudních řízeních. Informace mohou být použity i pro jiný účel, ale pouze se souhlasem dožádaného státu.

Článek 26 odst. 3 modelové smlouvy OECD uvádí, kdy dožádaný stát může odmítnout poskytnutí informací. Odmítnout může v případě, pokud mu získání informací neumožňují jeho vnitrostátní předpisy, nebo pokud by při poskytnutí vyzradil obchodní, průmyslové tajemství, porušil by profesní tajemství apod. Na druhou stranu článek 26 odst. 5 modelové smlouvy OECD uvádí, že dožádaný stát nemůže odmítnout poskytnutí informací jen z toho důvodu, že jsou informace v držení bank, jiné finanční instituce, pověřence nebo osoby, která jedná v zastoupení nebo jako zmocněnec, nebo proto, že se informace vztahují k vlastnickým podílům na osobě. Obdobné ustanovení je transponováno v § 21 odst. 2 ZMSSD. Zde dochází k určitému paradoxu, který v současné době Česká republika řeší u příchozích žádostí o mezinárodní výměnu informací. Získávání bankovních informací daňovou správou je upravena § 57 odst. 3 daňového řádu, který zní následovně: *„Banky, včetně zahraničních bank, spořitelni a úvěrní družstva a platební instituce (dále jen „poskytovatel platebních služeb“)* jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech.“ V § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb. o bankách, ve znění pozdějších předpisů, je uvedeno, že se jedná se o informace, které banka předá bez souhlasu klienta pouze na písemné vyžádání správce daně. Při žádosti o bankovní informace není úplně důležitá informace, kdo je vlastníkem bankovního účtu, ale kdo je osobou, která má dispoziční práva k danému účtu. Banky dané informace podávaly až do doby, kdy jedna banka nechtěla informace správci daně

poskytnout. V případě, že banka neposkytne informace na výzvu, správce daně je oprávněn bance uložit pokutu až do výše 500 000 Kč. Banka se proti tomuto postupu odvolala, až případ skončil u Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“).

Rozsudkem č.j.: 4 Afs 177/2016–35 NSS rozhodlo ve prospěch banky, neboť NSS usoudilo, že informace, které může daňová správa požadovat, je taxativně, dostatečně vymezena v § 57 odst. 3 daňového řádu, kde nejsou disponenti uvedeni. V tomto případě nastává paradox, kdy dožádaný stát nemůže odmítnout žádost o mezinárodní výměnu informací jen z toho důvodu, že informací disponuje banka, ale na druhou stranu, nemusí informace poskytnout z toho důvodu, informace nemůže získat v souladu s vnitrostátními předpisy. Další možnost, jak může daňová správa získat informace, je přes Centrální evidenci účtů, kterou spravuje Česká národní banka (dále jen „ČNB“). § 6 odst. 1 zákona č. 300/2016 Sb. o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů uvádí, že lze požadovat informace, které jsou v souladu s jinými právními předpisy. Jinak řečeno, nemohou se požadovat informace nad rámec § 57 odst. 3 daňového řádu. V současné době je jediným východiskem změna vnitrostátní legislativy, zejména daňového řádu. Jednou z oklik může být znění článku 26 odst. 5 SZDZ mezi Českou republikou a Belgickým královstvím ve znění Protokolu č. 17/2015 Sb. m. s., který uvádí následovně: *„Ustanovení odstavce 3 nebudou v žádném případě vykládána tak, že umožňují smluvnímu státu odmítnout poskytnout informace pouze z toho důvodu, že informacemi disponuje banka, jiná finanční instituce, trust, nadace, pověřenec nebo osoba, která jedná v zastoupení nebo jako zmocněnec, nebo proto, že se informace vztahují k vlastnickým podílům na osobě. Aby získala takové informace, má daňová správa dožádaného smluvního státu pravomoc žádat o sdělení informací a vést šetření a ústní jednání, a to bez ohledu na jakákoli ustanovení v jeho vnitrostátních daňových zákonech, která stanoví něco jiného.“* Jak je zde patrné, ve znění tohoto odstavce byla oproti modelové smlouvě OECD přidána poslední věta. Od června 2018 došlo k nabytí účinnosti novely daňového řádu, která rozšiřuje § 57, zejména pak taxativní výčet informací, které musí banka správci daně na výzvu poskytnout.

Velmi užitečným nástrojem se staly Dohody o výměně informací v daňových záležitostech tzv. TIEA (Tax Information Exchange Agreement). Tyto dohody se nejčastěji uzavírají s jurisdikcemi s daňově preferenčním režimem. Nejvíce těchto dohod mají uzavřené severské státy cirká 40 dohod. Podle oficiální informace Ministerstva financí České

republiky má Česká republika uzavřeno 13 Dohod o výměně informací (MFČR, 2017). Přesněji se jedná o následující státy:

Tabulka č. 1: Přehled platných dohod ČR o výměně informací v daňových záležitostech k datu 1. 10. 2017

Smluvní stát	Datum, kdy vstoupila dohoda v platnost
Britské Panenské ostrovy	19. 12. 2012
Jersey	14. 03. 2012
Bermudy	14. 03. 2012
Ostrov Man	18. 05. 2012
Guernsey	09. 07. 2012
Republika San Marino	06. 09. 2012
Kajmanské ostrovy	20. 09. 2013
Andorrské knížectví	05. 06. 2014
Bahamské společenství	02. 04. 2015
Monacké knížectví	02. 03. 2016
Cookovy ostrovy	10. 05. 2016
Aruba	01. 08. 2016
Belize	14. 09. 2017

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat Ministerstva financí ČR (2017)

V dohodě na výměnu informací v daňových záležitostech se nachází přímo článek 5, který je vymezen na výměnu informací. Na základě těchto dohod lze obdržet informace potřebné pro účely správy daní, tj. zejména možnost prověřit, zda příjem nebo majetek českých daňových subjektů byl řádně zdaněn, a to i bez ohledu na to, zda jsou potřebné informace v držení bank nebo jiných finančních institucí.

Dalším nástrojem na výměnu informací, který byl jednostranně prosazen Spojenými státy americkými (USA) je FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Dohoda byla uveřejněna ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 72/2014 a vstoupila v platnost 18. 12. 2014. FATCA představuje automatickou výměnu informací o finančních účtech s USA. FATCA byla transponována do ZMSSD. Jako imperativní text dohody slouží Prohlášení o porozumění k dohodě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act, které bylo ujednáno mezi smluvními stranami spolu

s dohodou. Americká daňová správa (IRS) touto dohodou chce zajistit informace o zůstatcích či hodnotách na zahraničních účtech svých daňových rezidentů. Je tak vyvíjen tlak na zahraniční finanční instituce, aby tyto hodnoty reportovaly. Pokud by zahraniční finanční instituce dané informace nereportovaly, hrozila by jim 30% srážková daň na příjmy pocházející ze zdrojů na území USA (Oberson 2015; McGill a kol. 2017, ZMSSD). Hranice pro to, aby daný účet byl reportován, činí u fyzických osob 50 000 USD a u právnických osob 250 000 USD (ZMSSD). Podle oficiálních údajů Generálního finančního ředitelství, Česká republika odeslala do USA přibližně 7000 záznamů o bankovních účtech. V rámci dohody FATCA by měla být určitá reciprocita, Česká republika z USA přijala přibližně 7000 záznamů, které se týkaly nikoliv informací o zůstatcích na účtech, nýbrž informací o úrokových příjmech a dividendách. Za následující období by již USA měly poskytovat informace o zůstatcích na účtech. Dle ZMSSD se informace do USA předají do 30. 9. Výměna informací se uskutečňuje podle článku 27 SZDZ mezi Českou republikou a USA. Správcem daně je zde Specializovaný finanční úřad.

V reakci na FATCA přišlo s obdobným řešením OECD s CRS (Common Reporting Standard) neboli lidově řečeno s globální FATCOU (známé pod názvem také jako GATCA). Jedná se o globální standard automatické výměny informací o finančních účtech. Podle globálního standardu OECD, CRS obsahuje tzv. „due dilligence“ neboli pravidla náležité péče, kterými se musí dotčené reportující instituce řídit. Tato pravidla musela být implementována do vnitrostátních právních předpisů. Česká republika tato pravidla implementovala do ZMSSD. Právním nástrojem na výměnu informací pro většinu států se stala multilaterální Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech z roku 1988, ve znění protokolu z roku 2010, která byla uveřejněna ve Sbírce m. s. č. 2/2014 a Multilaterální dohoda kompetentních orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech (MCAA), která právě vychází z uvedené multilaterální Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. Informace, které reportující instituce předávají o oznamovaných účtech, jsou např. veškeré investiční příjmy, jako jsou úrokové příjmy, dividendy, příjmy z pojistných smluv, a další (Oberson, 2015; McGill a kol., 2017; ZMSSD; OECD glob. Standard; MFCR). Podle informace Generálního finančního ředitelství proběhla první výměna informací v roce 2017 za rok 2016 s 54 státy. V roce 2018 by měla proběhnout výměna až se 100 státy včetně tzv. finančních center

nebo jurisdikcí s daňově preferenčním režimem. Stejně jako u FATCA je správce daně Specializovaný finanční úřad.

Dalším nástrojem na výměnu informací je multilaterální Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, která byla Českou republikou uveřejněna ve Sbírce m. s. č. 2/2014 (dále jen „Štrasburská úmluva“). Oberson (2015) uvádí, že Štrasburská úmluva byla vytvořena v roce 1988 v rámci spolupráce mezi Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a radou Evropy. Po vytvoření Štrasburské úmluvy, mohli k této úmluvě přistupovat pouze členové těchto dvou organizací. V roce 2009 byla Štrasburská úmluva na vyžádání států G20 upravena protokolem, aby k ní mohly přistupovat nečlenské státy OECD a EU. Štrasburská úmluva ve znění Protokolu vstoupila v platnost v roce 2011. V České republice vstoupila Štrasburská úmluva v platnost 1. února 2014 a účinnosti nabyla 1. ledna 2015. Štrasburská úmluva se vztahuje na všechny druhy daní včetně povinných příspěvků na sociální zabezpečení. Jediné, co nepokrývá, je oblast cel. Štrasburská Úmluva upravuje širokou řadu druhů mezinárodní spolupráce, proto je důležité sledovat seznam výhrad, které jsou na internetových stránkách OECD, které mohly jednotlivé země při přistupování ke Štrasburské úmluvě mít. Může se stát, že některá jurisdikce nemusí nějaký druh spolupráce poskytovat. Česká republika přistoupila ke Štrasburské úmluvě bez výhrad. V současné době se jedná o jeden s nejvyužívanějších a nejpodporovanějších nástrojů pro výměnu informací. Není se čemu divit, podle seznamu signatářských zemí, který je uveřejněn a aktualizován OECD, v současné době ke Štrasburské úmluvě přistoupilo 117 jurisdikcí včetně těch s daňově preferenčním režimem. Níže se nachází tabulka s vybranými státy, které přistoupily ke Štrasburské úmluvě.

Tabulka č. 2: Seznam vybraných signatářských států Štrasburské úmluvy

Signatářská jurisdikce	Datum vstoupení v platnost
Seychely	01. 10. 2015
Marshallovy ostrovy	01. 04. 2017
Turk a Caicos	01. 12. 2013
Svatý Martin	01. 09. 2013
Panama	01. 07. 2017
Kajmanské ostrovy	01. 01. 2014

Zdroj: vlastní zpracování na základě podkladů ze seznamu signatářských zemí (OECD, 2018)

2.3.2 Druhy mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní

Tím, že veškeré nástroje na výměnu informací jsou implementovány v ZMSSD, následující druhy mezinárodní spolupráce budou čerpány právě z tohoto zákona.

Výměnu informací lze rozdělit na výměnu informací na žádost, spontánní výměnu informací a automatickou výměnu informací. Mezinárodní výměna informací je prováděna ústředním kontaktním orgánem. Podle § 7 ZMSSD Ministerstvo financí pověřilo správce daně působností kontaktního orgánu. Ústředním kontaktním orgánem je Generální finanční ředitelství.

Výměna informací na žádost je upravena § 9 až § 12 ZMSSD. Tento způsob výměny je použit v případě, když správce daně provádí daňové šetření (např. daňovou kontrolu, vyhledávací činnost apod.) a k získání informací vyčerpá veškeré zdroje na svém území. Následně může tento stát zaslat žádost o mezinárodní výměnu informací do státu, který informací disponuje. V současné době byl Globálním fórem pro transparentnost a mezinárodní výměnu informací přijat mezinárodní standard pro skupinovou žádost o výměnu informací, tzv. group request, kdy je možné žádat o informace, které se týkají více daňových subjektů. Podle § 10 ZMSSD dožadovaný stát poskytne informace dožadovanému státu do 2 měsíců od obdržení žádosti. Pokud nemá dané informace k dispozici, poskytne je nejpozději do 6 měsíců od obdržení žádosti o výměnu informací. Do 3 měsíců však musí poskytnout vysvětlení, proč nemůže poskytnout informace a sdělí, do kterého data informace poskytne, jedná se o zaslání tzv. status update.

Spontánní výměna informací neboli výměna informací z vlastního podnětu. Spontánní výměna informací je upravena § 14 a § 15 ZMSSD. V § 14 ZMSSD je charakterizována následovně:

„Kontaktní místo poskytne z vlastního podnětu kontaktnímu místu jiného státu informace, které má k dispozici, pokud

- *důvodně předpokládá, že v tomto jiném státě může dojít ke zkrácení daně,*
- *daňovému subjektu byla stanovena nižší daň nebo bylo uplatněno osvobození od daně v České republice, které by mohlo vést ke zvýšení daně nebo vzniku daňové povinnosti v tomto jiném státě,*

- podnikání mezi daňovými subjekty majícími daňové povinnosti v různých státech je uskutečňováno přes jeden nebo více států tak, že může dojít ke snížení daně v některém z těchto států,
- důvodně předpokládá, že může dojít ke snížení daně účelovým přesunem zisku mezi spojenými osobami vymezenými podle zákona o daních z příjmů, nebo
- důvodně předpokládá, že by poskytnuté informace umožnily zjištění skutečností, které mohou ovlivnit stanovení daně v tomto jiném státě.

Kontaktní místo může poskytnout z vlastního podnětu kontaktnímu místu jiného státu informace, které má k dispozici a které mohou mít význam pro správu daní v tomto jiném státě.“

Informace musí být poskytnuty druhému státu nejpozději do jednoho měsíce, kdy je kontaktní místo získalo. Stát, který takto obdržel spontánní informaci, musí zpětnou vazbu, jak informaci využil, případně k jakým výsledkům poskytnutá informace vedla, a to v souladu s § 16 ZMSSD.

Automatická výměna informací je v současné době nejrozsáhlejší část v mezinárodní výměně informací, na kterou je kladen velký důraz. Právní úpravu lze nalézt v § 12a a § 13 ZMSSD. Jedná se o pravidelnou výměnu informací ve stanovených intervalech o předem určených informacích, bez předchozí žádosti o výměnu informací. V současné době se automaticky vyměňují následující informace viz § 12b:

- „podle druhů příjmů majetku,
- oznamované finančními institucemi,
- o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem,
- oznamované nadnárodními skupinami podniků“.

Podle mezinárodní smlouvy mohou být předmětem automatické výměny také informace, které nejsou uvedeny výše.

Kromě výměny informací, probíhají i další formy spolupráce. Jedná se o **účast při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně**, která je upravena v § 18 ZMSSD. Kontaktní místo může požádat smluvní stát např. podle směrnice Rady 2011/16 /EU v konsolidovaném znění nebo podle Štrasburské úmluvy, aby v souladu

s podmínkami stanovených v dané smlouvě, mohl být správce daně dožadujícího státu např. přítomen při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech orgánu jiného státu nebo klást otázky osobám zúčastněným při správě daní v jiném státě, nahlížet do spisů v tomto jiném státě apod.

Další formou spolupráce jsou **souběžná daňová šetření**, tzv. simultánní kontroly. Tato spolupráce je upravena ustanovením § 19 ZMSSD. Jedno kontaktní místo se dohodne s druhým kontaktním místem, že provedou souběžně daňovou kontrolu, každý na svém území u jednoho nebo více subjektů. Tato forma spolupráce je opět provedena na základě z některých nástrojů na mezinárodní spolupráci, jako směrnice Rady 2011/16 /EU v konsolidovaném znění nebo Štrasburská úmluva. Samozřejmě u Štrasburské úmluvy si dožadující stát musí ověřit, zda daný stát přistoupil k danému druhu spolupráce.

Další, velmi využívanou mezinárodní spoluprací, je **doručování dokumentů**. Tento druh spolupráce je upraven ustanovením § 20 ZMSSD. V tomto případě, jedno kontaktní místo požádá druhé kontaktní místo o doručení dokumentu zahraničnímu subjektu. Může se jednat o výzvu, rozhodnutí apod. Toto doručení se bere za doručení podle daňového řádu. Dožadující stát musí uvést jméno, komu se má písemnost doručit, adresu v zahraničí, kam se má dokument doručit, předmět daného dokumentu a jiné další skutečnosti, které jsou potřeba pro identifikaci osoby, které se písemnost doručuje. Dožádaný stát poskytne dožadujícímu státu veškeré informace, které souvisejí s doručením, jako např. datum doručení písemnosti. Ustanovení § 20 odst. 5 ZMSSD uvádí, že nelze žádat o mezinárodní doručení dokumentů, dokud nebyly vyčerpány všechny zdroje na daném území, tzn. že správce daně se nejprve pokusí doručit dokument mezinárodní doručenkou a pokud se dokument nepodaří doručit, poté se přechází k využití mezinárodního doručení dokumentů v rámci mezinárodní spolupráce.

2.3.3 Vývoj směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní

Jak již bylo uvedeno výše, směrnice Rady 2011/16/EU v konsolidovaném znění (dále „DAC“), upravuje mezinárodní spolupráci v rámci EU . DAC prošla v poslední době markantním vývojem v reakci na mezinárodní dění, převážně v důsledku působení akčních plánů BEPS, ze kterých EU z velké části čerpala, nebo třeba FATCA a globální standard. Tato směrnice obsahuje všechny formy spolupráce, které jsou zmíněny v podkapitole

2.3.2. Dochází zde převážně ke změnám v oblasti automatické výměny informací, na které bude tato podkapitola zaměřena.

DAC 1 obsahuje automatickou výměnu informací podle druhů příjmů majetku. Jedná se o následující příjmy:

- příjem ze závislé činnosti, a to včetně tantiému (tzv. directors fees),
- vlastnictví nemovité věci a příjem z nájmu nebo pachtu nemovité věci nebo bytu, příjem z pozbytí nemovité věci,
- příjem z životního pojištění,
- příjem z důchodového pojištění a další důchod nebo penze vznikající ze zákona nebo na základě smlouvy.

Tyto informace jsou vyměňovány jednou ročně. Podle informací Generálního finančního ředitelství, Česká republika uskutečnila první výměnu informací v dubnu 2016, kdy do zahraničí odeslala informace o příjmech ze závislé činnosti a odměn ředitelů. Podle Generálního finančního ředitelství má tato výměna informací první výsledky, například v tzv. kauze lodníci, která byla medializována. Česká republika získala od nizozemské daňové správy informaci, týkající se českých daňových poplatníků, kteří byli zaměstnání na palubách lodí v Nizozemí. V SZDZ mezi Českou republikou a Nizozemím je uvedeno, že tento druh příjmu nebude zdaňován ve státě zdroje příjmu, nýbrž ve státu rezidence daňového subjektu. Většina dotčených subjektů příjem z Nizozemí nepřiznala a nezdaniila v České republice.

DAC 2 představuje reakci ve světě a rozšiřuje automatickou výměnu informací podle druhu příjmů i na výměnu informací o finančních účtech. Jedná se o to samé, co již bylo popsáno v části FATCA a Globálním standardu. Směrnice Rady 2011/16/EU byla novelizována směrnicí Rady 2014/107/EU, která byla transponována zákonem 105/2016, který novelizoval zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.

DAC 3 vzniká v reakci na tzv. „Lux Leaks“, kdy nadnárodní společnosti v Lucembursku profitovaly na sjednaných závazných daňových rozhodnutích. Směrnice Rady 2015/2376/EU novelizuje směrnicí Rady 2011/16/EU a rozšiřuje tak automatickou výměnu

o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen s přeshraničním prvkem tzv. „Cross-boarder Tax Rulings“ (dále jen rulings). Směrnice Rady 2015/2376/EU byla transponována zákonem č. 92/2017 Sb., který novelizuje zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Tato automatická výměna vychází opět akčního plánu č. 5 BEPS – Boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu. Systém EU a OECD si je velmi podobný, ale přeci jen jsou zde jisté rozdíly. První rozdíl je v tom, že v rámci akčního plánu 5 BEPS (dále jen „AP 5“) se informace posílá formou spontánní výměny informací, nejčastěji podle Štrasburské úmluvy. Výměna musí být odeslána do 3 měsíců ode dne, kdy byl rulings k dispozici ústřednímu kontaktnímu místu. V rámci AP 5 se provádí výměna informací s členy OECD, EU, G20 a těmi, kteří podepsali inclusive framework. Kdežto EU systém podle DAC 3 se informace vyměňují automaticky, a to vždy za pololetí, do tří měsíců. Jak EU, tak OECD vytvořilo standardizovaný formulář, na kterém výměna probíhá. Oba formuláře jsou si velmi podobné. EU pro výměnu vytvořila speciální centrální úložiště tzv. „Central Directory“, kam jsou jednotlivé rulings nahrávány. Jedno ruling se může týkat více společností a více států. Formulář umožňuje tyto informace zaznamenat a po nahrání formuláře do centrálního úložiště se notifikují příslušný státy, kterých se rozhodnutí týká. Výměna informací podle DAC 5 se spustila od roku 2017 a v rámci této výměny se vyměňují rulings vydány za 5 let zpětně, těm se říká past rulings. Past rulings musely být vyměněny do konce roku 2017. Vyměňovaly se rulings, které byla vydány od roku 1. 1. 2012 do 31. 12. 2013, které byly ještě platné k 1. 1. 2014 a dále rulings které byly vydány po 1. 1. 2014 bez ohledu na jejich platnost. Další rozdíl výměny rulings podle AP 5 je, že se vyměňovaly past rulings, které byly vydané již 1. 1. 2010, ale musely být platné ještě k 1. 1. 2014. Rulings, které byly vydány od 1. 1. 2014 se vyměňovaly bez ohledu na jejich platnost. Další rozdíl je, že výměna rulings podle AP 5 započala již v roce 2016 a v roce 2017 již proběhlo první kolo peer review, hodnocení České republiky. Česká republika dopadla velice dobře, jediná výtky byla, že neměla vyměněny všechny past rulings (OECD 2017, peer review report on tax rulings).

DAC 4 nebo také jinak Country by Country Reporting (CbCR) cílí na boj s agresivním daňovým plánováním a nekalým daňovým praktikám. Skupiny nadnárodních podniků se mohou v různých zemích dopouštět agresivního daňového plánování, které nemusí být

domácím podnikům známo. Směrnice Rady 2016/881/EU novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU. Tato směrnice byla implementována zákonem č. 305/2017 Sb., který novelizoval zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. Tato směrnice vychází z akčního plánu 13 BEPS – dokumentace k transferovým cenám. Jedná se o Zprávu podle jednotlivých zemí. V této zprávě by skupiny nadnárodních podniků měly poskytovat každý rok a pro každou daňovou jurisdikci, ve které podnikají, informace o výši výnosů, zisku před zdaněním, zaplacené a dlužné dani z příjmu, počtu zaměstnanců atd. Tato automatická výměna probíhá nejenom v rámci EU, ale také se státy, které přistoupily k MCAA. Výměna se týká nadnárodních společností, které mají společný konsolidovaný obrat nad 750 mil. EUR. Správcem daně je Specializovaný finanční úřad. Primární reportovací povinnost mají mateřské společnosti nebo zastupující mateřské společnosti. V rámci CbCR je třeba rozlišovat dva pojmy, a to ohlášení a oznámení.

Ohlášení podávají všechny členské entity ve skupině. Jedná se de facto o registraci všech členských entit, ve kterém sdělí, kdo bude podávat oznámení. Ohlášení je podáváno pouze jednou, nebo při změnách.

Oznámení podává jen nejvyšší mateřská entita nebo zastupující mateřská entita, případně zastupující evropská entita. Součástí oznámení je Zpráva podle zemí. Oznámení nelze podat, pokud nebylo podáno ohlášení. Podle informace Generálního finančního ředitelství bude v České republice podávat oznámení přibližně 20 entit.

DAC 5 se netýká automatické výměny informací, nýbrž přístupu daňových správ ke všem informacím, které jsou shromažďovány na základě zákona č. 368/2016 kterým se mění zákon č. 253/2008 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „AML zákon“), vč. z obch. rejstříků. Směrnicí Rady 2016/2258 ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice Rady 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz. Tato směrnice zatím nebyla transponována do zákona. Podle informace Ministerstva financí byl v březnu 2017 vládě předložen návrh novely Daňového řádu a některých dalších zákonů v souvislosti se zajištěním přístupu

správce daně k některým údajům v návaznosti na výkon mezinárodní spolupráce při správě daní. Podle AML zákona se jedná například o tyto informace:

- *„§118b (1) Zřizuje se evidence údajů o skutečném majiteli právnické osoby ... a svěřenského fondu...*
- *§ 118g (3) MSp umožní dálkový přístup k údajům o skutečném majiteli ... c) správce daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění pro účely jejich správy... “*

Podle informací z Ministerstva spravedlnosti se v rámci EU budují standardizované „obchodní rejstříky“ (BRIS). Jak je zřejmé, správu tohoto rejstříku má na starosti Ministerstvo spravedlnosti.

DAC 6 v polovině března 2018 byl schválen Radou pro hospodářské a finanční věci (Ecofin) finální text další novely směrnice Rady 2011/16/EU, která se týká povinného oznamování přeshraničních uspořádání. Směrnice Rady 2018/822/EU byla zveřejněna v Úředním věstníku Evropské unie dne 5. 6. 2018. Směrnice musí být transponována do 31. 12. 2019. Účinnost nabude dne 1. 7. 2020. Novela směrnice opět vychází z BEPS, tentokrát z Akčního plánu 12. Jedná se o požadavek, aby daňové subjekty zveřejňovaly svá uspořádání v oblasti agresivního daňového plánování. Podle finální zprávy akčního plánu 12 je několik přístupů, které byly implementovány některými zeměmi, jako např. Kanada, USA, UK, Jihoafrická republika apod. Liší se například podle toho, kdo má povinnost oznamovat daná schémata, zda prostředkovatel (poradce, advokát) nebo jeho uživatel, případně oba dva současně. EU šla v DAC 6 cestou, kde primární povinnost má zprostředkovatel. Pouze v případě, kdy je zprostředkovatel neznámý nebo se odvolává na profesní mlčenlivost, připadá tato povinnost na uživatele. Dané uspořádání se oznamuje daňové správě do 30 dní od dne, kdy se stalo opatření dostupné. DAC 6 rozlišuje uspořádání, která jsou tzv. typizovaná (marketable arrangements). To jsou ta, která mohou být nabídnuta širšímu okruhu uživatelů bez nějaké další úpravy. Další druh uspořádání jsou tzv. bespoke arrangements, která jsou tvořena na míru jednotlivým uživatelům. Rozhodnutí, zda se má dané uspořádání reportovat daňové správě, záleží na skutečnosti, jestli uspořádání naplňuje charakteristické znaky, tzv. „hallmarks“. Ke směrnici je přiložena příloha č. IV., která obsahuje seznam charakteristických znaků. V případě, že opatření bude splňovat alespoň jedno z nich, bude předmětem reportování. Aby se

zamezilo velkému množství informací, vybrané znaky musí projít „benefit testem“, tedy testem hlavního přínosu. Benefit test znamená, že jedním z hlavních účelů daného uspořádání je získání daňové výhody. Níže jsou uvedeny vybrané hallmarks:

obecné, které jsou spojené s benefit testem,

- např. obsahuje podmínku důvěrnosti, success fee,

specifické spojené s benefit testem,

- např. využívání ztrát ke snížení daně,

specifické týkající se přeshraničních transakcí,

- např. opatření využívá daňově pref. jurisdikce,

specifické týkající se automatické výměny informací,

- např. opatření, které se záměrně vyhýbá reportingu podle AEOI,

specifické týkající se převodních cen,

- např. opatření nespádající do DAC 3,

Do hallmarku s automatickou výměnou se promítl OECD model povinného oznamování opatření a nekalých offshorových struktur, které mají za následek vyhýbání se oznamování podle CRS (OECD report). Výměna informací se bude uskutečňovat automaticky, vždy za čtvrtletí. První výměna se plánuje za 3. čtvrtletí roku 2020. Výměna bude probíhat obdobně jako u DAC 3, tzn., opatření budou nahrávána do centrálního úložiště na standardizovaném formuláři. Nicméně povinnost shromažďovat přeshraniční uspořádání podle směrnice Rady 822/2018/EU vzniká již v roce 2018, a to na uspořádání, která byla zavedena mezi obdobími od 25. 6. 2018 do 30. 6. 2020. Povinné osoby musí tyto informace oznámit do 31. 8. 2020 finanční správě.

2.3.4 Povinné náležitosti žádosti o mezinárodní výměnu informací

Tato podkapitola bude věnována povinným a formálním náležitostem žádosti o mezinárodní výměnu informací. Jako podklad bude sloužit Protokol mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou, který upravuje smlouvu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, ve kterém jsou tyto náležitosti obsaženy. Žádost o výměnu informací musí obsahovat (Protokol k SZDZ Sb. m. s. č. 99/2013, 2013):

- jednoznačnou identifikaci osoby (v případě skupinové žádosti osob), která je v šetření;
- období, za které jsou informace požadovány. Pokud není jinak ujednáno v nástroji na výměnu informací, nemohou být informace požadovány za starší období, než je účinnost daného nástroje mezi smluvními státy. To například znamená, pokud Česká republika má účinnou Štrasburskou úmluvu od 1. 1. 2015 a dožadovaný stát má účinnou Štrasburskou úmluvu od 1. 1. 2013, tak se Česká republika může dotazovat na období, které počínaje 1. 1. 2015, to samé platí i naopak;
- uvedení informací, které jsou od dožádaného státu požadovány, včetně sdělení povahy a formy, ve které chce dožadující stát informaci obdržet;
- uvedení daňového účelu, pro který je informace požadována. Podle informace Generálního finančního ředitelství se zde například uvádí, že je informace požadována z důvodu správného stanovení základu daně a následného správného stanovení daňové povinnosti poplatníka;
- následně se uvede identifikace zahraničního daňového subjektu, u kterého předpokládáme, že může disponovat požadovanou informací;
- nakonec se uvede prohlášení dožadujícího státu, že vyčerpал veškeré prostředky, pro získání informací, na svém území.

Dále je potřeba, aby veškeré žádosti splňovaly standard „foreseeable relevance“ (standard předpokládaného významu). Tento standard je ukotven ve všech nástrojích pro mezinárodní výměnu informací a je popsán následovně: *„Smyslem koncepce ‚předpokládaného významu‘ je stanovit výměnu informací v daňových otázkách v co nejširším rozsahu a současně upřesnit, že členské státy nemohou zcela libovolně podnikat kroky za účelem shromáždění informací nebo požadovat informace, které pravděpodobně nejsou významné pro daňové záležitosti daného poplatníka.“*. Tento standard musí splňovat každá žádost o mezinárodní výměnu informací, aby nedocházelo k tzv. „fishing expedition“, což je spekulativní zasilání žádostí nebo poskytování informací, které nejsou relevantní k danému případu (OECD, 2017).

Ve věci „foreseeable relevance“ je již rozsudek Evropského soudního dvora k případu C-682/15. Francouzská daňová správa zaslala žádost o mezinárodní výměnu informací lucemburské daňové správě. Francouzská společnost vyplácela dividendy lucemburské

společnosti, které byly osvobozeny od srážkové daně ve Francii. Francouzský správce daně měl pochybnosti, zda je osvobození dividend v souladu s právními předpisy a na tento popud zaslal žádost o mezinárodní výměnu informací, ve které mimo jiné požadoval uvést jména a adresy společníků této společnosti, jakož i výši kapitálu, který drží každý společník a procentní podíl každého společníka. Lucemburský správce daně po obdržení žádosti kontaktoval lucemburskou společnost za účelem zjištění požadovaných informací. Společnost chtěla poskytnout informace, kromě těch, které se týkaly adres a podílů společníků společnosti, z důvodu, že se nejedná o relevantní informace pro zjištění legitimity osvobození dividend. Lucemburská daňová správa udělila společnosti pokutu za nesplnění povinnosti. Společnost se vůči pokutě odvolala k nižšímu správnímu soudu, který jí dal částečně za pravdu a snížil jí pokutu, kterou jí udělil lucemburský správce daně. Lucemburská společnost se odvolala k vyššímu správnímu soudu v Lucembursku, který následně přerušil řízení a zaslal předmětné otázky k Evropskému soudnímu dvoru. Evropský soudní dvůr uvedl, že *„čl. 1 odst. 1 a článek 5 směrnice 2011/16 musí být vykládány v tom smyslu, že „předpokládaný význam“ informací požadovaných jedním členským státem od jiného členského státu představuje podmínku, kterou musí splňovat žádost o informace, aby vznikla povinnost dožádaného členského státu jí vyhovět, potažmo podmínku legality rozhodnutí o uložení povinnosti určeného tímto členským státem adresátovi veřejné správy a sankčního opatření uloženého tomuto adresátovi za nevyhovění tomuto rozhodnutí.“* (Judgment of the Court (Grand Chamber) of 16 May 2017, ECLI identifier: ECLI:EU:C:2017:373). Z této situace vyplývá, že se lze dotazovat pouze na informace, které jsou relevantní dané jurisdikci a v daném případě.

2.4 Daňové ráje

V současné době neexistuje jednotná definice daňového ráje, respektive jurisdikce s daňově preferenčním režimem. Jedna z prvních organizací, která se pokusila určitým způsobem definovat jurisdikce s daňově preferenčním režimem, bylo OECD. OECD v roce 1998 vydalo dokument „Harmful Tax Competition“, který obsahoval čtyři charakteristické znaky identifikující daňově preferenční jurisdikce. Jednalo se o následující znaky (OECD, 1998):

- žádné, či pouze nominální daně z příjmů;
- nedostatečná výměna informací;
- nedostatečná transparentnost;

- žádné požadavky na podstatné podnikatelské aktivity.

O dva roky později, v roce 2000, Globální fórum pro transparentnost a výměnu informací v daňových záležitostech vydalo seznam nespolupracujících jurisdikcí, tzv. black list. Jedinou možností, jak se daný stát mohl dostat pryč z tohoto seznamu bylo uzavření alespoň 12 nástrojů na výměnu informací. Pro tento účel byla vyvinuta Dohoda o výměně informací v daňových záležitostech, tzv. TIEA. Proces uzavření těchto dohod byl podstatně rychlejší než v případě SZDZ. OECD nebylo jediným tvůrcem seznamu daňových rájů. Seznam vytvořili například následující autoři: International Monetary Fund (2000), Hampton and Christensen (2005), Levin (2007), Lowtax.Net (2008).

V současné době se pustila do tvorby seznamů nespolupracujících jurisdikcí Evropská unie a OECD. Oba dva seznamy vychází z obdobných kritérií. Aby daná jurisdikce nebyla na seznamu, musí splňovat 2 ze tří následujících kritérií. EU pracuje s více kritérii, kromě těch, které jsou uvedeny níže. OECD pracuje s následujícími kritérii:

- jurisdikce musí být signatářem Štrasburské úmluvy;
- musí přistoupit ke globálnímu standardu na automatickou výměnu informací o zůstatcích na finančních účtech;
- daná jurisdikce musí projít hodnocením (peer review) na transparentnost a výměnu informací, ve kterém musí získat známku „compliance“ nebo „partial-compliance“.

V listopadu 2018 se však OECD odchýlilo od výše uvedených kritérií a zveřejnilo seznam jurisdikcí, které nabízejí rezidenci nebo občanství na základě investování v dané jurisdikci (OECD, 2018). Tento seznam jurisdikcí je velmi důležitý pro banky z důvodu provádění „due dilligence“ (prověřování klientů), neboť tyto jurisdikce umožňují získat rezidenství/občanství na základě investice, což ztíží daňovou transparentnost a efektivní výměnu informací podle CRS. Pokud poplatník má v zahraničí účet a nechce, aby informace o jeho zahraničním účtu chodily daňové správě v zemi jeho rezidence, může získat prostřednictvím investice v jiné zemi občanství, na které si založí účet v zahraničí. Daňová správa v zemi banky poté bude předávat informace do země, kde má poplatník nové občanství, i když se zde nemusí zdržovat. Některé ostrovní státy, vyměňují informace pouze jedním směrem, tzn. že informace odesílají, ale nepřejí si informace přijímat.

Pokud si daný poplatník zřídí občanství právě v jedné z těchto jurisdikcí, informace o jeho účtu nebudou vyměňovány (OECD, 2018).

Evropská komise v roce 2016 dokončila první proces hodnocení zemí podle rizikových indikátorů a vydala dokument *First step towards a new EU list of third country jurisdictions: Scoreboard*. Jedná se o následující rizikové indikátory, podle kterých EU hodnotila jednotlivé jurisdikce (Evropská komise, 2016):

- transparentnost a výměna informací – obsahuje výměnu informací na žádost, automatická výměna informací, podle existujících standardů;
- existence daňově preferenčního režimu v dané jurisdikci;
- žádná daň z příjmu právnických osob nebo nulová sazba daně.

První verzi seznamu nespolupracujících jurisdikcí EU vydala v prosinci 2017. Po vydání seznamu se strhla velká nevole států figurujících na daném seznamu. Na tento popud se EU rozhodla založit tzv. *grey list*, na kterém budou jurisdikce, které splňují požadavky pouze částečně. Celkem došlo ke dvěma úpravám původního *blacklistu* EU. Tabulka č. 3 níže poskytne přehled jednotlivých změn v EU *blacklistu*.

Tabulka č. 3: Vývoj EU seznamu nespolupracujících jurisdikcí

Stav k 5. 12. 2017	Stav k 23. 1. 2018	Stav k 13. 3. 2018	Stav k 25. 5. 2018	Stav k 2. 10. 2018	Stav k 6. 11. 2018	Stav k 12. 3. 2019
Americká Samoa	Americká Samoa	Americká Samoa	Americká Samoa	Americká Samoa	Americká Samoa	Americká Samoa
Bahrájn	Bahrájn	Guam	Guam	Guam	Guam	Guam
Barbados	Guam	Namibie	Namibie	Namibie	Samoa	Samoa
Grenada	Marshallovy ostrovy	Palau	Palau	Samoa	Trinidad a Tobago	Trinidad a Tobago
Guam	Namibie	Samoa	Samoa	Trinidad a Tobago	Americké Panenské ostrovy	Americké Panenské ostrovy
Korea	Palau	Trinidad a Tobago	Trinidad a Tobago	Americké Panenské ostrovy	X	Aruba
Macau	Svatá Lucie	Bahamy	Americké Panenské ostrovy	X	X	Barbados
Marshallovy ostrovy	Samoa	Svatý Kitts a Nevis	X	X	X	Belize
Mongolsko	Trinidad a Tobago	Americké Panenské ostrovy	X	X	X	Bermudy
Namibie	X	X	X	X	X	Fidži
Palau	X	X	X	X	X	Marshallovy ostrovy
Panama	X	X	X	X	X	Oman
Svatá Lucie	X	X	X	X	X	Spojené arabské emiráty
Samoa	X	X	X	X	X	Vanuatu

Trinidad a Tobago	X	X	X	X	X	Dominika
Tunisko	X	X	X	X	X	X
Spojené arabské emiráty	X	X	X	X	X	X

Zdroj: Vlastní zpracování, Evropská komise (Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes)

Jak je vidět z tabulky č. 3, některé jurisdikce byly ze seznamu odebrány a některé přidány. Ty, které byly odebrány, byly přesunuty do tzv. grey listu, protože částečně splňovaly požadovaná kritéria.

Zajímavou problematikou se zabývá portál Bisnode, který sleduje počet českých společností, jejichž vlastníci pocházejí z daňově preferenční jurisdikce. Pravidelně aktualizuje počet těchto společností na svých stránkách. V tabulce č. 4 je zobrazen počet českých společností, které mají vlastníka z daňově preferenční jurisdikce.

Tabulka č. 4: Počet českých společností v letech 2012–2017, jejichž vlastníci pocházejí z daňově preferenční jurisdikce

Jurisdikce	Období					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Bahamy	39	39	42	41	39	37
Belize	118	145	161	194	203	196
Bermudy	7	7	5	5	5	4
BVI	455	453	452	433	414	384
Gibraltar	74	74	75	72	72	69
Guernsey	30	29	28	31	25	23
Hongkong	80	91	102	97	137	191
Jersey	57	56	43	43	39	38
Kajmanské os.	37	33	30	20	18	14
Kypr	1904	2018	2097	2151	2175	2205
Lichtenštejsko	261	237	226	225	216	210
Lucembursko	1173	1144	1120	1068	968	929
Malta	122	149	177	223	259	302
Monako	51	60	72	61	63	67
Marshallovy os	14	31	55	90	133	150
Niz. Antily	16	15	15	17	13	9
Nizozemí	4443	4368	4208	4194	3912	3755
Panama	199	216	243	247	239	224
Ostrov Man	35	33	40	39	34	32
Seychely	512	717	827	886	873	803
SAE	225	255	270	292	313	342
USA	2903	2939	2959	2990	3035	3047
Celkem	12676	13109	13247	13419	13185	13031

Zdroje: Vlastní zpracování, Bisnode

Jak je zřejmé z tabulky č. 4, počet společností do roku 2015 rostl až na hodnotu 13 419 a poté začal postupně klesat. Jedním z hlavních důvodů může být ten, že v daném roce v České republice nabyla účinnosti Štrasburská úmluva. Nejvíce vlastníků pochází

z Nizozemí, i když z něj postupně vlastníci odcházejí například ve prospěch Kypru nebo Malty. Kypr patří mezi členské země EU s nejnižší statutární sazbou daně z příjmu právnických osob, navíc Kypr nemá srážkovou daň na transakce s nesmluvními státy, proto bývá hojně využíván v rámci mezinárodního daňového plánování. Malta je využívána kvůli efektivní dani z příjmu právnických osob. Na jednu stranu činí statutární sazba daně 35 %, ale v konečném efektu zde korporace zdaňují své příjmy pouze 5 %. Pozoruhodný nárůst společností mají Marshallovy ostrovy, a to z toho důvodu, že jako jedna z mála jurisdikcí poskytují akcie na doručitele. V následujících letech se i zde očekává úbytek, neboť tato jurisdikce přistoupila také ke Štrasburské úmluvě. Rohan a Moravec (2017) se zabývali ve své studii vlivem uzavírání nástrojů na výměnu informací na chování společností. Jinak řečeno, jaký byl stav společností před uzavřením daného nástroje a po uzavření. Následně sledovali, jaký vliv má uzavření těchto nástrojů na přímé zahraniční investice. Výsledkem bylo, že přibližně 43 % společností se po uzavření nástroje na výměnu informací přesunuli do jiné jurisdikce, se kterým Česká republika nemá uzavřený žádný nástroj, a to z důvodu zachování si anonymity. Obdobnou studii se zabýval Braun a Weichenrieder (2015) jen s tím rozdílem, že studii vztáhli na německé společnosti. Rohan a Moravec (2017) dále zjistili, že společnosti, které v dané jurisdikci zůstanou i po uzavření nástroje na výměnu informací, zvýší své přímé zahraniční investice, neboť využijí příznivější daňové podmínky, než které byly před uzavřením. To znamená, že těmto entitám nejde o anonymitu, nýbrž o lepší daňové podmínky. Jak již bylo uvedeno výše podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP, je uplatňována srážková daň ve výši 35 % na transakce, které jsou prováděny s jurisdikcemi, se kterými nemá Česká republika uzavřený žádný nástroj na výměnu informací. Z těchto studií je zřejmé, že mezinárodní výměna informací funguje výborně jako preventivní nástroj. Zucman (2012) zkoumal efekt TIEAs na bankovní depozita v daňových rájích. Addison (2009) na druhou stranu uvádí, že TIEAs jsou pouze symbolické a poskytují nedostatečné prostředky pro boj s daňovými ráji. Addison (2009) spolu s Kerzner (2014) uvádí, že by se státy měly více zaměřit na jejich vnitrostátní zákony.

2.5 Současný stav odhadu daňové mezery způsobené rozměňováním daňového základu a přesunem zisku

Problém rozměňování daňového základu a přesunu zisku (BEPS), který je způsobován nadnárodními podniky, je potenciální překážkou při výběru daně. Schémata daňového plánování využívají mezer a nesouladů v daňových zákonech k umělému přesouvání zisků do jurisdikcí s daňově preferenčním režimem (Hines 2014; OECD, 2017). Dharmapala a Riedel (2013) se zaměřili na daňově motivovaný přesun příjmu z mateřských společností do jejich dceřiných společností. Mateřské společnosti mají téměř 60 % dceřiných společností založené v jurisdikcích s daňově preferenčním režimem. To má za následek přesun zisků z mateřských společností, které pocházejí z jurisdikcí s vysokým zdaněním do jurisdikcí s nízkým nebo žádným zdaněním. Mnoho společností profituje také z rozdílů mezi statutární a efektivní sazbou daně. Tento fakt hraje důležitou roli při přesunu zisků napříč jurisdikcemi (Zodrow, George, 2010). Rylová (2012) uvádí, že v mezinárodním měřítku existují dvě hlavní metody daňových úniků. První z nich je přesun zisků do země s nízkým zdaněním pomocí manipulace s cenou činností, které jsou prováděny mezi sdruženými podniky. Druhou metodu uvádí Rylová (2012) jako snižování zisků pomocí manipulace s náklady vynaloženými na služby.

Je mnoho autorů, kteří se zabývají problematikou nadnárodních společností, které přesouvají své zisky díky daňovým rozdílům při použití mechanismů transferových cen, licenčních poplatků, mezipodnikovými transakcemi apod. Jedná se např. o tyto autory: Altshuler a Grubert (2006), Altshuler a Grubert (2002), Hines (1999), Desai, Foley a Hines (2004), Desai, Foley a Hines (2006). Altshuler a Grubert (2006) se zaměřují na americké mezinárodní společnosti v období 1992–2002. V rámci jejich studie zjistili, že Ameriku opouští 28 mld. USD odchozích transakcí, které jsou navíc uplatňovány v daňových nákladech. Desai, Foley a Hines se zaměřují na identifikaci dopadu daní na přímé zahraniční investice. Uvádí, že vysoké sazby daně z příjmů navádí firmy snižovat výši zdanitelných příjmů. Davies a kol. (2015) se zaměřují na transferové ceny francouzských mezinárodních firem, neboť nastavení cen v rámci holdingu může odrážet i vyhýbání se daňové povinnosti. Studie Davies a kol. (2015) kvantifikuje dopad daňových sazeb v destinacích společností na nastavení interních cen v rámci holdingu. Davies a kol. (2015) došli k závěru, že převodní ceny jsou v zemi s vysokou sazbou daně nastaveny níže, než je

cena obvyklá. Z toho důvodu může docházet k agresivnímu daňovému plánování. V současné době je několik institucí, které se zabývají odhadem daňových ztrát, které jsou způsobeny BEPS. Jedná se například o International Monetary Fund (IMF) (2014), OECD (2015), United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (2015), IMF Crivelli at al. (2015), European Parliament Research Service (EPRS) (2015) nebo mezi autory, kteří se zabývají obdobnou problematikou patří Cobham & Janský, (2017); Davies et al., 2015; Gumpert, Hines, & Schnitzer, (2016); Riedel, Zinn, & Hofmann, (2015); Crivelli, de Mooij a Keen (2016); Janský (2016); GLOPOLIS (2016); Tørsløv, Wier, Zucman, (2018) a další.

Studie Tørsløv, Wier, Zucman, (2018) odhaduje, že přibližně 40 % nadnárodních zisků je globálně každý rok přesunuto do daňových rájů. Uvádí, že na přesunech zisků nejvíce trati státy EU. Důvodem může být, že daňové správy zemí s vysokým zdaněním nenabízí žádné daňové pobídky a místo toho se zaměřují na přemístění zisků zaznamenaných v jiných zemích s vysokým zdaněním (Tørsløv, Wier, Zucman, 2018). Clousing (2016) se zabývá rozměňováním základu daně a přesunem zisků pro Spojené státy americké v období od 1983 do 2012 s využitím dat z Bureau of Economic Analysis. Studie Clousing (2016) uvádí, že Spojené státy americké dosahují ročně daňové mezery v rozsahu 77 až 111 mld. USD, která je zapříčiněna rozměňováním základu daně a přesunem zisků do jurisdikcí s nižším zdaněním. Studie Clousing (2016) pracuje také s efektivní sazbou daně, ve které uvádí, že nadnárodní americké společnosti zdaňují až 75 % svých příjmů v jurisdikcích s nižší efektivní sazbou daně než 15 %. Průměr efektivních sazeb daně těchto jurisdikcí činí 6,6 % (Clousing, 2016).

Crivelli, de Mooij a Keen (2016) odhadují daňovou mezeru celosvětově okolo 650 mld. USD, kdy jedna třetina připadá rozvojovým státům. Crivelli, de Mooij a Keen (2016) rozdělili státy do dvou skupin na členské státy OECD a nečlenské státy OECD. Cobham & Janský (2017) provedli znovu odhad jako Crivelli, de Mooij a Keen (2016), jen s tím rozdílem, že využili kvalitnější podkladová data pro daňové příjmy z ICTD-WIDER Government Revenue Database. Cobham & Janský (2017) dospěli svým odhadem k nižšímu výsledku o 150 mld. USD než Crivelli, de Mooij a Keen (2016). Crivelli, de Mooij a Keen (2016) při odhadu daňové ztráty využívají nominální sazbu daně ze soukromé databáze Mezinárodního měnového fondu, zatímco Cobham & Janský (2017)

zakomponovali do svých výpočtů efektivní sazbu daně. Jánský (2016) definuje daňovou mezeru jako rozdíl mezi částkou, která by měla být poplatníky zaplacená a tou, která je skutečně zaplacená.

Problematikou efektivní sazby daně z příjmu právnických osob se zabývá Janský (2019), který zjišťuje efektivní sazbu daně nadnárodních společností EU prostřednictvím dat získaných z databáze Orbis. Podle Janského (2019) studie má nejnižší efektivní sazbu, z EU Lucembursko cirká 2 %. Česká republika vykazuje efektivní sazbu daně 15 % (Janský, 2019).

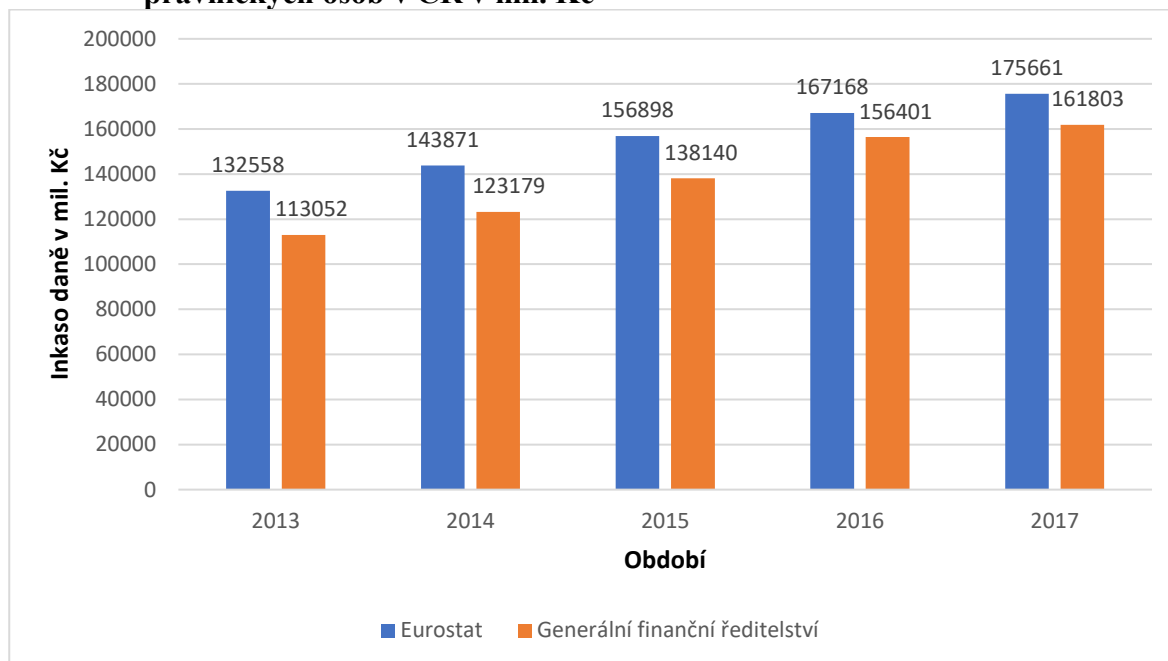
Tabulka č. 5: Přehled výsledků vybraných studií vztažené k ČR

Autoři	Ztráta/zisk (mld. Kč)
IMF (2014)	8 ztráta
UNCTAD (2015)	12 ztráta
Glopolis (2016)	57 ztráta
EPRS (2015)	12,5 zisk
Janský, Cobham (2017)	7 ztráta

Zdroj: Vlastní zpracování na základě uvedených referencí

Jak je z tabulky č. 5 patrné, odhady daňových ztrát jsou vcelku rozmanité od 8 mld. Kč ztráty až po 12,5 mld. Kč zisku. Co je více překvapivé, že výsledná ztráta 57 mld. Kč a zisk 12,5 mld. Kč, stojí na stejné základní studii, jen se liší metodicky, ve způsobu alokace částky pro Českou republiku. EPRS (2015) odhaduje celkovou částku daňových ztrát v důsledku BEPS pro celou EU v rozmezí 160–190 mld. eur. Glopolis (2016) kalkuloval s touto částkou a k České republice alokoval část daňové ztráty poměrovým ukazatelem, kterým se Česká republika podílí svým HDP na celkovém HDP Evropské unie. Proto 57 mld. Kč se jedná o velmi hrubý odhad, který je spíše nepravděpodobný. EPRS (2015) vycházela při výpočtu daňové ztráty z metodiky IMF, kde počítali s ukazatelem RWS (revenue without profit shifting). Jedná se o teoretickou hodnotu daňových příjmů v prostředí, kde by neexistoval přesun zisků do jiných jurisdikcí. Od této hodnoty se následně odečte skutečně vybraná daň. EPRS (2015) vyšlo, že Česká republika profituje na BEPS, protože skutečně vybraná daň je vyšší než ukazatel RWS. Při provedení základní studie dostupných zdrojů bylo zjištěno, že EPRS čerpá data pro skutečně vybranou daň z Eurostatu. Po porovnání dat skutečně vybrané daně z Eurostatu s oficiálními daty Generálního finančního ředitelství bylo zjištěno, že se data liší až o 20 mld. Kč. Pro lepší přehled viz následující graf.

Graf č. 1: Rozdíl v datových základnách pro určení skutečně vybrané daně z příjmu právnických osob v ČR v mil. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z GFR a Eurostatu

Jak je z grafu č. 1 zřejmé podle oficiálního zdroje je skutečně vybraná daň nižší než ta, která byla použita EPRS při své studii. Z toho lze usoudit, že Česká republika nebude z přesouvání zisku profitovat, nýbrž se vygeneruje jistá daňová ztráta způsobená tímto jevem.

Z této skutečnosti vzniká výzkumná příležitost, která je rozpracována ve vlastní práci, kde je proveden nový odhad pro Českou republiku s oficiálními daty z Generálního finančního ředitelství. Následný odhad je srovnán se zbývajícími členskými státy. V rámci vlastní práce je odhad rozpracován i o další ukazatele, které mohou mít vliv na rozměňování základu daně a přesouvání zisků. V rámci České republiky to mohou být investiční pobídky, nebo třeba efektivní sazba daně. V současné době existuje velmi málo studií, které by se zabývaly aktuálním odhadem daňové mezery pro Českou republiku, z toho žádná nepracuje s oficiálními daty Generálního finančního ředitelství.

3 Cíl disertační práce

Hlavním cílem disertační práce je kvantifikace daňového dopadu rozměňování základu daně a přesunu zisků na inkaso daně z příjmů právnických osob a komparace rozdílů v odhadech daňových ztrát napříč roky 2013-2017, s ostatními studiiemi a s členskými státy EU.

K naplnění hlavního cíle jsou zapotřebí následující dílčí cíle:

- kvantifikace efektivnosti daňových systémů členských států EU u daně z příjmu právnických osob a indikátoru efektivnosti za EU jako celek;
- zjištění daňové mezery v důsledku přesunu zisků za Českou republiky a ostatní členské státy EU;
- kvantifikace daňové mezery v důsledku přesunu zisků, s datovou základnou inkasa daně z Generálního finančního ředitelství, a následná komparace s výsledky studie EPRS
- kvantifikace rozmezí daňové mezery v případě, kdy dochází pouze k přesunům zisku anebo když dochází k přesunům zisků a sjednávání individuálních dohod o výhodnějším daňovém zacházení;
- zjištění efektivní sazby daně pro rok 2017 pro jednotlivé členské státy EU;
- kvantifikace daňové mezery členských států EU se zohledněním efektivní sazby daně;
- Identifikace možných faktorů, které mohou mít vliv na výši daně z příjmu právnických osob České republiky a kvantifikace jejich vlivu v období 2005–2017.

K uvedeným cílům byly stanoveny následující hypotézy:

- H_{01} : Rozměňování základu daně a přesun zisku nezpůsobuje daňovou mezery na dani z příjmu právnických osob v České republice.
- H_{02} : Česká republika má indikátor efektivnosti daně z příjmu právnických osob vyšší než průměr EU za dané období.
- H_{03} : Rozdíl v datových základnách neovlivní rozdíl daňové mezery daně z příjmů právnických osob České republiky.

4 Metodika zpracování disertační práce

Za účelem zpracování práce jsou použity analyticko-syntetické postupy. Veškerá právní úprava je čerpána z Automatizovaného systému právních informací ASPI a Fulsoft. U odhadu daňových ztrát dojde ke komparaci jednotlivých studií a přístupů.

4.1 Metodické zpracování kvantifikace daňové ztráty EU přes RWS indikátor

Protože studie EPRS končí rokem 2013, je pro srovnání rozdílů proveden nejdříve výpočet daňové mezery daně z příjmu právnických osob s daty z Eurostatu a následně s daty Generálního finančního ředitelství za časové období od roku 2013 do 2017. První přístup vychází z výpočtu indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob z příjmu. Tento indikátor je vypočítán pro všech 28 členských států EU, neboť je sledována daňová mezera, která je způsobena přesunem zisku v rámci EU. Tato metoda je zvolena, protože nepočítá pouze s tím, že daný stát může dosahovat daňové ztráty, ale kalkuluje s možností, že daný stát může dosahovat daňového prospěchu v důsledku přesunu zisků v rámci EU. Výpočty daňové mezery probíhají v národních měnách. Pro srovnání daňového efektu přesunu zisků mezi státy EU jsou národní měny jednotlivých členských států EU převedeny na eura průměrným ročním kurzem daného roku (2013–2017), který je zjištěn z Evropské centrální banky.

V rámci zjišťování dopadu rozměňování základu daně a přesunu zisků na výnosnost daně z příjmu právnických osob, jsou stanoveny následující nulové hypotézy:

- H_{01} : Rozměňování základu daně a přesun zisku nezpůsobuje daňovou mezeru na dani z příjmu právnických osob v České republice.
- H_{02} : Česká republika má indikátor efektivnosti daně z příjmu právnických osob vyšší než průměr EU za dané období.
- H_{03} : Rozdíl v datových základnách neovlivní rozdíl daňové mezery daně z příjmů právnických osob České republiky.

Nulová hypotéza H_{01} je zamítnuta v případě, že teoretické inkaso daně z příjmu právnických osob (RWS indikátor) je v daném roce větší než skutečné inkaso daně. Nulová hypotéza H_{02} je zamítnuta tehdy, když v daném roce Česká republika dosahuje nižší

efektivnosti daně z příjmu právnických osob, než je za daný rok aritmetický průměr EU. Studie EPRS (2015) a první část této práce, která studii EPRS (2015) rozšiřuje o další období, pro odhad daňové mezery daně z příjmu právnických osob čerpá skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob z databáze Eurostat. V případě, že jsou pro odhad daňové mezery použity data pro skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob čerpány z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství, může dojít u České republiky k rozdílným výsledkům. Z toho je odvozena také třetí nulová hypotéza H_{03} . Pokud dojde k rozdílným výsledkům, např. že s datovou základnou z Eurostatu Česká republika vykáže daňový zisk na dani z příjmu právnických osob a s datovou základnou z Generálního finančního ředitelství Česká republika vykáže daňovou mezeru nebo naopak, poté je nulová hypotéza H_{03} zamítnuta.

Pro zjištění daňové mezery je využit RWS (Revenue Without Profit Shifting) indikátor. Jedná se o teoretickou hodnotu inkasa daně z příjmů právnických osob za předpokladu, že v pozorovaném vzorku nedochází k přesunům zisku. Jako sledovaný vzorek jsou zvoleny členské státy EU, neboť právě přes ně dochází většinou k daňovému plánování, a tedy i k odlivům zisků do daňově preferenčních jurisdikcí. Pro výpočet RWS indikátoru je třeba zjistit průměrný indikátor efektivnosti daně z příjmu právnických osob za sledovaný vzorek.

Tento indikátor vychází ze studie Mezinárodního měnového fondu a spočítá se následovně (Crivelli, de Mooij a Keen, 2016):

$$Eff_i = \frac{Rev_i}{(Rate_i + 100) \times Base_1} \quad (1)$$

Indikátor efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro zemi „i“ je označen jako „ Eff_i “. Tento indikátor je vypočítán pro jednotlivé členské státy EU a poté je vypočítán průměr. „ Rev_i “ představuje skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob státu „i“. Tato proměnná se v případě České republiky bude měnit, kdy při prvotním výpočtu daňové mezery budou využity údaje z Eurostatu a dále pro srovnání se provede výpočet s oficiálními daty Generálního finančního ředitelství. Pro zbylé státy budou využity údaje z Eurostatu kromě Německa a Maďarska. Z důvodu absence údajů jsou data čerpána z databáze OECD statistics. Proměnná „ $Rate_i$ “ představuje statutární neboli nominální sazbu daně z příjmů právnických osob daného státu „i“, která je vydělena 100. Statutární

sazby daně z příjmu právnických osob jednotlivých členských států EU jsou čerpány z KPMG: „**Base_i**“ je teoretický základ daně země „**i**“. Jako teoretický základ daně je použit provozní přebytek z makroekonomické databáze AMECO. Jako teoretický základ daně by mohly přijít v úvahu tři druhy provozního přebytku, a to hrubý provozní přebytek, čistý provozní přebytek, který není upraven o náhrady osob samostatně výdělečně činných, které jsou pro daňové účely brány jako externí dodavatelé, jejichž příjem není předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti, penze apod. Poslední verze provozního přebytku, je čistý provozní přebytek, který je upraven o příjem osob samostatně výdělečně činných, neboť jejich příjem je zdaňován na úrovni fyzických osob, nikoliv právnických osob. Studie EPRS převzala výnosnost daně pro všechny státy z Eurostatu. V první fázi této práce je studie přepočítána na roky 2013 až 2017, tzn., že data pro inkaso daně jsou za účelem kvantifikace rozdílu čerpána z Eurostatu.

Po výpočtu průměrné efektivity daně z příjmu právnických osob následuje zjištění indikátoru RWS, tedy teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob, kterého by daná jurisdikce dosahovala za předpokladu, že by nedocházelo k přesunům zisku do jiných jurisdikcí v rámci EU.

RWS indikátor je zjištěn následovně:

$$RWS_i = (Rate_i \div 100) \times Base_i \times \overline{Eff}_i \quad (2)$$

Inkaso daně bez přesunu zisku je označen jako „**RWS_i**“, Statutární sazba daně z příjmu právnických osob státu „**i**“ je označena jako „**Rate_i**“. Procentní daňová sazba je vydělena stem. Sazby daně jsou čerpány z KPMG. „**Base_i**“ představuje teoretický základ daně země „**i**“. Data pro teoretický základ jsou čerpána z makroekonomické databáze AMECO. Jako teoretický základ daně je použit čistý provozní přebytek, který je upraven o příjem osob samostatně výdělečně činných, neboť jejich příjem je zdaňován na úrovni fyzických osob, nikoliv právnických osob. Poslední proměnnou značenou „ \overline{Eff}_i “ je průměrný indikátor efektivity za celý vzorek, tedy členské státy EU.

Následným krokem je zjištění výsledného efektu rozměňování základu daně a přesunu zisků do jiných jurisdikcí. Výsledný efekt je zjištěn srovnáním teoretické hodnoty inkasa daně z příjmů právnických osob (indikátoru RWS) se skutečným inkasem daně z příjmu právnických osob.

Výpočet bude vypadat následovně:

$$Imp_i = RWS_i - Rev_i \quad (3)$$

Finální efekt státu „i“, který je způsoben přesunem zisků je označen jako „**Imp**“. Teoretická hodnota inkasa daně z příjmu právnických osob státu „i“, které daný stát dosáhne v případě, že nebude docházet k přesunům zisků je označena jako „**RWS**“. Skutečná hodnota inkasa daně státu „i“ je označena jako „**Rev**“.

Hodnota proměnné „**Imp**“ může nabývat kladných i záporných hodnot. Kladné hodnoty nabývá v případě, že teoretická hodnota inkasa daně z příjmů právnických osob RWS je vyšší než hodnota skutečného inkasa daně z příjmu právnických osob „**Rev**“. Z toho vyplývá, že daný stát skutečně vybral na dani méně, než mohl vybrat. Jinak řečeno, společnosti, které v daném státě vygenerují určitý zisk, tento zisk přesouvají do jiných jurisdikcí, kde ho zdaňují nižší sazbou daně, nebo ho nezdaňují vůbec.

Průběžné výpočty jsou prováděny v národních měnách jednotlivých členských států EU. Pro účely grafického srovnání daňového efektu přesunu zisků byly výsledky jednotlivých států přepočítány průměrným ročním kurzem za jednotlivá období (2013–2017) na eura. Směnný kurz byl zjištěn z Evropské centrální banky.

Při komparaci vstupních zdrojů byl nalezen rozdíl cirka 20 mld. Kč mezi inkasem daně z příjmu právnických osob České republiky, které je uvedeno v Eurostatu, a inkasem daně, které pochází z oficiálních zdrojů Generálního finančního ředitelství. Proto daný odhad daňové mezery je replikován podle stejné metodiky, jak je popsáno výše, jen s tím rozdílem, že skutečné inkaso České republiky, původně čerpané z Eurostatu, je nahrazeno oficiálními daty Generálního finančního ředitelství. Z toho vyplývá, že hodnota „**Rev**“ u České republiky je nahrazena skutečným inkasem daně z příjmu právnických osob, které je čerpáno z dat Generálního finančního ředitelství. Protože skutečné inkaso daně vstupuje do dílčích výpočtů, je vysoce pravděpodobné, že ovlivní výsledky nejen u České republiky, ale i u ostatních států. Tyto výsledky jsou navzájem komparovány.

4.2 Metodické zpracování kvantifikace daňové ztráty EU prostřednictvím poměrového ukazatele z celkové daňové mezery EU

Při druhé metodě odhadu daňových ztrát jednotlivých členských států EU je vycházeno ze studie Glopolis (2016). Metoda vychází ze zjištěných daňových ztrát v rámci EU jako celku. Z tohoto důvodu musí být daňová mezera jednotlivým státům alokována prostřednictvím poměrového ukazatele. Alokační klíč je zvolen jako podíl jednotlivých členských států EU na celkovém HDP EU.

Alokační klíč je zjištěn následovně:

$$AK_i = \frac{HDP_i}{HDP_{eu}} \quad (4)$$

„ AK_i “ představuje alokační klíč pro daný stát „ i “. Alokační klíč je zjištěn poměrem HDP daného státu „ i “ k celkovému HDP EU.

Výhodou této metody je, že kalkuluje nejen se situací, kdy dochází přesunům zisků, ale i se sjednáváním individuálních dohod států s nadnárodními podniky. Úskalím zvolené metody může být to, že nepočítá s daňovým prospěchem, který daná země může mít z přesunu zisků, neboť alokuje pouze poměrnou část celkové daňové ztráty, kterou EU vykazuje jako celek.

Daňová mezera pro EU je čerpána ze studie EPRS (2015). EPRS pracuje se dvěma rozmezími daňové mezery. První rozmezí je uvedeno 50–70 mld. eur ročně, kdy příčina daňové mezery je omezena pouze na přesun zisků. Druhé rozmezí daňové mezery je stanoveno na 160-190 mld. eur ročně. Příčina daňové mezery není omezena pouze přesunem zisků, ale také na dalšími faktory. Studie EPRS (2015) uvádí, že při odhadu daňové mezery byly vzaty v úvahu také individuální daňové dohody států s nadnárodními podniky.

Výpočet daňové mezery za EU jako celek byl EPRS zveřejněn v roce 2015 a výpočty probíhaly nejdále za rok 2013. Data pro HDP v běžných cenách pro jednotlivé státy jsou čerpána z databáze Eurostat. Převedení daňové mezery z eur na Kč je provedeno

prostřednictvím průměrného ročního kurzu za rok 2013, který je čerpán z Evropské centrální banky.

Po zjištění poměru lze alokovat daný poměr daňové ztráty k určitému státu. Alokaci ztráty lze provést následujícím výpočtem.

$$TG_i = TG_{EU} * AK_i \quad (5)$$

Proměnná „ TG_i “ představuje daňovou mezeru země „ i “. Daňová mezera daně z příjmu právnických osob za celou Evropskou unii je vyjádřena „ TG_{EU} “. „ AK_i “ představuje podíl země „ i “ na celkovém HDP Evropské unie.

4.3 Zjištění efektivní sazby daně z příjmu právnických osob pro členské státy EU za rok 2017 a její zakomponování v kvantifikaci daňových mezer členských států EU

Další částí je zjištění efektivní sazby daně za rok 2017 pro členské země EU včetně její aplikace v odhadu daňové mezery. Efektivní sazba daně má určitý vliv na efektivitu daňového systému a tím i na teoretické inkaso daně z příjmu právnických osob.

Data pro zjištění efektivní sazby daně z příjmu právnických osob byla čerpána z databáze Orbis. Z technických důvodů musí být omezeno množství záznamů na jeden výstup, proto je třeba provést selekci daňových subjektů pro jednotlivé země. Vybrány byly aktivní společnosti, a protože je sledována atraktivita dané jurisdikce pro zahraniční společnosti z titulu efektivní sazby daně, byly vyselektovány společnosti, které jsou vlastněny alespoň z 10 % zahraničním vlastníkem. Toto kritérium bylo zvoleno, protože pokud jsou vypláceny podíly na zisku nerezidentní společnosti, která má podíl v tuzemské společnosti a je splněn časový test držby vlastnického podílu, jsou tyto vyplacené podíly na zisku osvobozeny od daně.

Ve výběru každého státu se nachází tisíce až desetitisíce společností. Záznamy jsou dále očištěny o společnosti, které neměly v Orbisu doplněné potřebné údaje a také o ty, které vykazovaly v roce 2017 ztrátu. Velké množství společností nemělo vyplněný údaj o výši odvedené daně z příjmů právnických osob, a proto tato hodnota musela být zjištěna jiným

způsobem. Většina společností má uvedené hodnoty zisk/ztráta před zdaněním (v Orbisu označeno jako „P/L before tax“) a zisk/ztráta po zdanění (v orbisu označeno jako P/L after tax). Daňová povinnost dané společnosti byla zjištěna následovně:

$$Tax_i = P \text{ before tax}_i - P \text{ after tax}_i \quad (6)$$

Daňová povinnost společnosti „i“ („Tax_i“) je zjištěna rozdílem mezi ziskem před zdaněním („P before tax“) a ziskem po zdanění („P after tax“).

Pro zjištění efektivní sazby daně je použit následující výpočet:

$$Tax \text{ rate}_i = \frac{Tax_i}{P \text{ before tax}_i} \quad (7)$$

„Tax rate“ představuje efektivní sazbu daně společnosti „i“. Efektivní sazba je zjištěna jako podíl daně společnosti „i“ a zisku společnosti „i“ před zdaněním. Efektivní sazba daně je zjištěna pro každou společnost zvlášť v každém státě. Po zjištění efektivních sazeb u každé společnosti je proveden vážený aritmetický průměr za všechny společnosti v každé zemi.

Po srovnání rozdílu mezi efektivní a nominální sazbou daně, je efektivní sazba daně aplikována místo nominální sazby daně v odhadu daňové mezery daně z příjmu právnických osob u jednotlivých členských států EU za rok 2017. Výpočet daňové mezery je uskutečněn pomocí indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob a indikátoru daňového výnosu daně z příjmu právnických osob bez přesunu zisku tak, jak je popsáno výše, jen s tím rozdílem, že nominální daňová sazba je nahrazena vypočtenou efektivní sazbou daně. Teoretický základ daně je čerpán z databáze AMECO, inkaso daně pro Českou republiku je čerpáno z Generálního finančního ředitelství a pro ostatní státy z databáze Eurostat. Zjištěné výsledky jsou následně komparovány s výsledky dosažených za použití nominální sazby daně. Pro srovnání daňového efektu přesunu zisků mezi státy EU jsou národní měny jednotlivých členských států EU převedeny na eura průměrným ročním kurzem daného roku 2017, který je zjištěn z Evropské centrální banky

4.4 Identifikace vlivu vybraných faktorů majících vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob České republiky

Daná část se zabývá vlivy vybraných faktorů, které mohou predeterminovat výši daňových příjmů daně z příjmu právnických osob pomocí jednorovnicového regresního modelu. Za exogenní proměnné jsou zvoleny následující faktory: HDP ve stálých cenách k roku 2010, a to z důvodu očištění dat o inflaci, nominální sazba daně z příjmu právnických osob, počet smluv o zamezení dvojího zdanění, počet společností a výše přímých zahraničních investic plynoucí do České republiky. Z důvodu omezení datové základny počtu společností je délka časové základny 13 let od roku 2005 do roku 2017. Dosažené výsledky lze interpretovat pouze pro sledované období (2005-2017) a nelze je zobecňovat.

Data pro inkaso daně z příjmu právnických osob jsou čerpána z údajů Generálního finančního ředitelství. Data k HDP jsou čerpána z Českého statistického úřadu. Data o počtu SZDZ jsou čerpána z údajů Ministerstva financí České republiky. Nominální sazba daně z příjmu právnických osob je čerpána ze ZDP prostřednictvím softwaru ASPI a Fulsoft. Počet společností je za období 2007 až 2017 čerpán z portálu Bisnode. Pro období 2005 a 2006 jsou údaje o počtu společností čerpány z Českého statistického úřadu. U počtu českých společností se vychází ze součtu akciových společností a společností s ručením omezeným. Komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti nejsou vzaty v úvahu, neboť jsou brány za transparentní entity, které jsou zdaňovány na úrovni fyzických osob. Data týkající se přímých zahraničních investic (PZI) do České republiky jsou čerpána z České národní banky. Uvedené PZI představují investice do základního kapitálu, reinvestovaného zisku a ostatního kapitálu.

Následně je provedena deklarace proměnných použitých v modelu:

y_1	Inkaso daně z příjmu právnických osob v (mil. Kč/rok)
x_1	Jednotkový vektor
x_{2t}	HDP (mil. Kč/rok) v období t
x_{3t}	Nominální sazba daně (%/rok) v období t
x_{4t}	Počet SZDZ v období t
x_{5t}	Počet společností v období t
x_{6t}	Přímé zahraniční investice (mil. Kč/rok) v období t

Pro zajištění jednotné a lepší interpretace regresních koeficientů je provedena úprava daných proměnných, neboť model obsahuje proměnné vyjádřené v %, v mil. Kč a jednotkách počtu společností. Jednotková interpretace je vhodná spíše u robustních dat, proto jsou proměnné upraveny tak, aby regresní koeficienty mohly být interpretovány v procentech. U proměnné inkaso daně, HDP a PZI došlo ke zlogaritmování. U sazby daně není předmětné provádět zlogaritmování, protože se jedná o proměnnou již vyjádřenou v %. Proměnné SZDZ a počet společností jsou upraveny tak, že vyjadřují procentuální změnu. Přepočtení je provedeno následovně: $(X_t - X_{t-1})/X_{t-1} * 100$. Je tak získáno tempo růstu daných proměnných. Model v procentních změnách může také snižovat problémy autokorelace a nestacionarity, které se mohou vyskytovat v časových řadách.

Ekonometrický model je formulován následovně:

$$\ln \hat{Y}_t = \gamma_1 X_{1t} + \gamma_2 \ln X_{2t} + \gamma_3 X_{3t} + \gamma_4 X_{4t} + \gamma_5 X_{5t} + \gamma_6 \ln X_{6t} + u_t \quad (8)$$

Po prvotním sestavení korelační matice, která vyjadřuje závislost mezi danými proměnnými v modelu, byla zjištěna multikolinearita mezi nezávislými proměnnými. Konkrétně byl párový korelační koeficient vyšší než 0,8 u PZI a HDP a PZI a sazbou daně. Je zvolena možnost vyřazení nezávislé proměnné „ x_6 “ z modelu. Po vyřazení proměnné „PZI“ z modelu se dále multikolinearita nevyskytuje. V programu Gretl jsou pomocí metody nejmenších čtverců zjištěny hodnoty jednotlivých parametrů.

Následně je zjišťována shoda modelu s daty prostřednictvím koeficientu determinace „ R^2 “, který uvádí, z kolika procent je endogenní proměnná vysvětlena exogenními proměnnými.

Po zhodnocení směru a intenzity jednotlivých parametrů, je provedena statistická verifikace odhadnutých parametrů, zda jsou statisticky významné. Statistická verifikace parametrů je provedena pomocí T-testu. Hladina významnosti α je stanovena na 0,05. Pokud je P-hodnota daného parametru nižší než 0,05, poté je nulová hypotéza H_0 zamítnuta a parametr lze považovat za statisticky významný.

Následuje otestování statistické významnosti modelu jako celku. Testování je provedeno prostřednictvím F-testu, kdy hladina významnosti α je 0,05. Stejně jako v předešlém případě,

pokud P-hodnota modelu je nižší než 0,05, poté je nulová hypotéza H_0 zamítnuta a model jako celek lze považovat za statisticky významný.

Model je dále testován na normální rozdělení náhodné složky. Test je proveden prostřednictvím softwaru Gretl, pomocí kterého je zjištěna P-hodnota. I zde je zvolena hladina významnosti α 0,05. Pokud je P-hodnota vyšší než hladina významnosti 0,05, poté nulová hypotéza H_0 není zamítnuta, což znamená, že náhodná složka má normální rozdělení, tj. nulovou střední hodnotu a konstantní rozptyl.

Dalším krokem je testování přítomnosti heteroskedasticity. Pro test je použit Whiteův test prostřednictvím softwaru Gretl. Pro tento test je určena hladina významnosti α na 0,05. Zjištěná P-hodnota je porovnána s hladinou významnosti. Pokud je P-hodnota vyšší než 0,05, poté nulová hypotéza H_0 není zamítnuta, což znamená, že není přítomna heteroskedasticita.

Pro zjištění přítomnosti autokorelace reziduí je provedena Durbin-Watsonova statistika prostřednictvím softwaru Gretl. Pro tento test je určena hladina významnosti α na 0,05. Zjištěná P-hodnota je porovnána s hladinou významnosti. Pokud je P-hodnota vyšší než 0,05, poté nulová hypotéza H_0 není zamítnuta, což znamená, že není přítomna autokorelace reziduí.

5 Výsledná zjištění

Jak je zřejmé z prostudovaných studií, uzavírání nástrojů na mezinárodní výměnu informací má preventivní charakter. Když Česká republika uzavřela s nějakou jurisdikcí s daňově preferenčním režimem nástroj na výměnu informací, došlo k přesunu společností z této jurisdikce z důvodu zachování anonymity před správcem daně. Na druhou stranu společnosti, které v dané jurisdikci zůstaly i po uzavření daného nástroje na výměnu informací, zvýšily množství přímých zahraničních investic do českých dceřiných společností, aby využily příznivějších daňových podmínek, než byly před uzavřením daného instrumentu. Jak je zřejmé z tabulky č. 4. dochází k postupnému úbytku společností, jejichž vlastníci pochází z daňově preferenční jurisdikce, zejména od roku 2015, kdy v České republice vstoupila v účinnost Štrasburská úmluva a rozšířil se tak rozsah jurisdikcí, se kterými může Česká republika provádět mezinárodní správní spolupráci v oblasti daní.

Významnou roli, v zamezování agresivnímu daňovému plánování a nekalým daňovým praktikám, hraje Evropská unie prostřednictvím směrnic a nařízení a OECD prostřednictvím doporučení a jednotlivých akčních plánů v rámci BEPS. EU a OECD na mezinárodním poli spolu spolupracují, kdy ve většině případů EU přebírá jednotlivá opatření OECD a dělá je závazná pro členské státy EU. Další významnou činností EU a OECD je vytvoření seznamů nespolupracujících jurisdikcí, které jsou nezbytné pro aplikaci některých opatření. Jedním z nich je šestá novela směrnice Rady 2011/16/EU, kde se nahlašují opatření daňového plánování. Mezi charakteristické znaky určující reportující opatření, jsou transakce prováděné s jurisdikcemi, které se nachází na EU nebo OECD black listu.

Prováděním opatření, které mají za účel rozměňování základu daně a přesun zisku do jurisdikcí s výhodnějším zdaněním, má za následek vznik daňových mezer. Jinak řečeno, vzniká rozdíl mezi daní, která by mohla být vybrána, kdyby nedocházelo k aplikaci těchto opatření a mezi částkou, která je skutečně vybrána. V současné době je několik studií, které se zabývají stejnou problematikou, ale s různými výsledky. Ty jsou způsobeny odlišnostmi v metodice a v použití datové základny. Jedním z příkladů je studie EPRS, která čerpá skutečně vybranou korporátní daň z databáze Eurostat. V průběhu pročitání

dané studie bylo zjištěno, že se data z Eurostatu liší od oficiálních dat z Generálního finančního ředitelství, a to až o 20 mld. Kč.

Dále je práce zaměřena na zjištění efektivní sazby daně z příjmů právnických osob a její role v odhadu daňových ztrát. V důsledku uplatňování různých daňových slev a daňových dohod mezi danou jurisdikcí a nadnárodní společností dochází k výhodnějším daňovým podmínkám pro dané společnosti a výhodnějšímu daňovému zacházení.

5.1 Dopad rozměňování základu daně a přesunů zisků do zahraničí na výnosnost daně z příjmů právnických osob

V podkapitole 2.5 se nachází současný stav odhadů daňové mezery České republiky na dani z příjmů právnických osob v důsledku rozměňování základu daně a přesunu zisků. Při srovnání výzkumné studie EPRS (2015), která skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob čerpá z Eurostatu a údajů inkasa daně čerpaných z Generálního finančního ředitelství, lze dojít ke značným rozdílům, které mají výsledný vliv na odhad daňové mezery (viz graf 1). Studie EPRS končí rokem 2013. Pro srovnání rozdílů je proveden nejdříve výpočet daňové mezery daně z příjmu právnických osob s daty z Eurostatu a následně s daty Generálního finančního ředitelství za časové období od roku 2013 do 2017.

5.1.1 Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob, kdy skutečné daňové inkaso České republiky je čerpáno z databáze Eurostat

V následujících tabulkách č. 6 až č. 20, je pro výpočet daňové mezery daně z příjmu právnických osob, případně daňového prospěchu z přesunu zisků, použita datová základna pro skutečné inkaso daně databáze Eurostat.

Tabulka č. 6: Výpočet indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2013, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivity	Indikátor efektivity
Belgie	EUR	34,23612	33,99	12,2091	$\frac{12,2091}{0,3399 \times 34,23612}$	1,049175
Bulharsko	BGN	16,57857	10	1,6231	$\frac{1,6231}{0,1 \times 16,231}$	0,979035
Česká republika	CZK	807,735	19	132,052	$\frac{132,052}{0,19 \times 807,735}$	0,86374
Dánsko	DKK	239,6818	25	54,066	$\frac{54,066}{0,25 \times 239,6818}$	0,902296
Německo	EUR	445,6341	29,55	50,5	$\frac{50,5}{0,2955 \times 445,6341}$	0,383491
Estonsko	EUR	4,315953	21	0,0618	$\frac{0,0618}{0,21 \times 4,315953}$	0,068186
Irsko	EUR	49,1836	12,5	4,272	$\frac{4,272}{0,125 \times 4,272}$	0,694866
Řecko	EUR	34,82386	26	2,071	$\frac{2,071}{0,26 \times 34,82386}$	0,228734
Francie	EUR	196,7501	33,33	58,736	$\frac{58,736}{0,3333 \times 196,7501}$	0,895683
Chorvatsko	HRK	32,8425	20	6,7418	$\frac{6,7418}{0,20 \times 32,8425}$	1,026383
Itálie	EUR	174,3434	31,4	40,3767	$\frac{40,3767}{0,314 \times 174,3434}$	0,737557
Kypr	EUR	4,049885	12,5	1,1714	$\frac{1,1714}{0,125 \times 4,049885}$	2,313942
Lotyšsko	EUR	4,20113	15	0,3697	$\frac{0,3697}{0,15 \times 4,20113}$	0,586668
Litva	EUR	11,32114	15	0,4767	$\frac{0,4767}{0,15 \times 11,32114}$	0,280714
Lucembursko	EUR	10,65323	29,22	2,2128	$\frac{2,2128}{0,2922 \times 10,65323}$	0,710854
Maďarsko	HUF	6.003,473	19	416,189	$\frac{416,189}{0,19 \times 6.003,473}$	0,364867
Malta	EUR	1,809474	35	0,4212	$\frac{0,4212}{0,35 \times 1,809474}$	0,665071
Nizozemí	EUR	89,4848	25	14,255	$\frac{14,255}{0,25 \times 89,4848}$	0,637203
Rakousko	EUR	45,57368	25	7,2404	$\frac{7,2404}{0,25 \times 45,57368}$	0,63549
Polsko	PLN	488,7057	19	29,351	$\frac{29,351}{0,19 \times 488,7057}$	0,316098
Portugalsko	EUR	28,37738	25	5,5446	$\frac{5,5446}{0,25 \times 28,37738}$	0,781552
Rumunsko	RON	152,5669	16	12,826	$\frac{12,826}{0,16 \times 152,5669}$	0,525425
Slovinsko	EUR	0,816451	17	0,4332	$\frac{0,4332}{0,17 \times 0,816451}$	3,121112
Slovensko	EUR	19,6832	23	2,1178	$\frac{2,1178}{0,23 \times 19,6832}$	0,467801

Finsko	EUR	23,51961	24,5	4,799	$\frac{4,799}{0,245 \times 23,51961}$	0,832827
Švédsko	SEK	461,493	22	100,811	$\frac{100,811}{0,22 \times 461,493}$	0,992933
Spojené království	GBP	297,2532	23	41,644	$\frac{41,644}{0,23 \times 297,2532}$	0,609113

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

Indikátor efektivnosti udává, z kolika procent je korporátní daň vybrána, pokud dochází k přesunům zisků. V roce 2013 má Česká republika indikátor efektivnosti přibližně 0,86. To znamená, že je korporátní daň vybrána z 86 %. Je však třeba upozornit, že pro výpočet efektivnosti bylo inkaso daně čerpáno z Eurostatu, které se významně liší od skutečného inkasa čerpaného z Generálního finančního ředitelství. Na druhou stranu se jedná o velmi příznivý výsledek v porovnání s Německem nebo Polskem, které mají efektivnost mezi 30 % až 40 %.

Na druhou stranu, velmi vysokou efektivitu má Kypr, který vybere kolem 231 %. Jedním z důvodů je, že Kypr je velmi často využíván jako onshore jurisdikce pro holdingové společnosti, neboť má jednu z nejnižších nominálních sazeb daně z příjmu právnických osob. Dále pokud jsou z kyperské společnosti vypláceny podíly na zisku do třetích, Offshore jurisdikcí, tak tento příjem není zatížen srážkovou daní.

Tabulka č. 7: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2014, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	Základ daně (mld)	Daňová sazba (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivnosti	Indikátor efektivnosti
Belgie	EUR	38,17151	33,99	12,8901	$\frac{12,8901}{0,3399 \times 38,17151}$	0,993495
Bulharsko	BGN	14,64406	10	1,6582	$\frac{1,6582}{0,10 \times 14,64406}$	1,132336
Česká republika	CZK	948,59	19	143,871	$\frac{143,871}{0,19 \times 948,59}$	0,79825
Dánsko	DKK	243,5001	24,5	55,784	$\frac{55,784}{0,245 \times 243,5001}$	0,935071
Německo	EUR	461,7875	29,58	51	$\frac{51}{0,2958 \times 461,7875}$	0,373362
Estonsko	EUR	4,29285	21	0,0689	$\frac{0,0689}{0,21 \times 4,29285}$	0,076428
Irsko	EUR	54,48542	12,5	4,6169	$\frac{4,6169}{0,125 \times 54,48542}$	0,677891
Řecko	EUR	32,47029	26	3,349	$\frac{3,349}{0,26 \times 32,47029}$	0,396694
Francie	EUR	201,6106	33,33	57,063	$\frac{57,063}{0,3333 \times 201,6106}$	0,849192
Chorvatsko	HRK	38,07952	20	5,8247	$\frac{5,8247}{0,20 \times 38,07952}$	0,764807
Itálie	EUR	183,1952	31,4	35,0612	$\frac{35,0612}{0,314 \times 183,1952}$	0,609513

Kypr	EUR	3,842498	12,5	1,1121	$\frac{1,1121}{0,125 \times 3,842498}$	2,315369
Lotyšsko	EUR	3,856079	15	0,3637	$\frac{0,3637}{0,15 \times 3,856079}$	0,628791
Litva	EUR	11,40447	15	0,4998	$\frac{0,4998}{0,15 \times 11,40447}$	0,292166
Lucembursko	EUR	12,05523	29,22	2,1398	$\frac{2,1398}{0,2922 \times 12,05523}$	0,60746
Maďarsko	HUF	6,845,882	19	534,652	$\frac{534,652}{0,19 \times 6,845,882}$	0,41104
Malta	EUR	1,871742	35	0,4475	$\frac{0,4475}{0,35 \times 1,871742}$	0,683092
Nizozemí	EUR	89,1968	25	17,09	$\frac{17,09}{0,25 \times 89,1968}$	0,766395
Rakousko	EUR	45,71002	25	7,273	$\frac{7,273}{0,25 \times 45,71002}$	0,636447
Polsko	PLN	505,1986	19	30,04	$\frac{30,04}{0,19 \times 1,94986}$	0,312957
Portugalsko	EUR	29,76808	23	4,8967	$\frac{4,8967}{0,23 \times 29,76808}$	0,715196
Rumunsko	RON	152,4887	16	14,1964	$\frac{14,1964}{0,16 \times 152,4887}$	0,581863
Slovinsko	EUR	1,51095	17	0,5287	$\frac{0,5287}{0,17 \times 1,51095}$	2,058308
Slovensko	EUR	19,31105	22	2,5044	$\frac{2,5044}{0,22 \times 2,24405}$	0,589488
Finsko	EUR	24,4328	20	3,956	$\frac{3,956}{0,20 \times 24,4328}$	0,809567
Švédsko	SEK	509,9859	22	103,237	$\frac{103,237}{0,22 \times 509,9859}$	0,920141
Spojené království	GBP	331,8269	21	41,264	$\frac{41,264}{0,21 \times 331,8269}$	0,592162

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

Ve srovnání s rokem 2013 došlo u České republiky k mírnému poklesu efektivity výběru daně z příjmů právnických osob na přibližně 80 %.

Tabulka č. 8: Výpočet indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2015, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivity	Indikátor efektivity
Belgie	EUR	43,48916	33,99	13,8169	$\frac{13,8169}{0,3399 \times 43,48916}$	0,934713
Bulharsko	BGN	15,22104	10	1,8034	$\frac{1,8034}{0,10 \times 15,22104}$	1,184807
Česká republika	CZK	1013,104	19	156,989	$\frac{156,989}{0,19 \times 1013,104}$	0,81557
Dánsko	DKK	229,6731	22	53,08	$\frac{53,08}{0,22 \times 229,6731}$	1,0505
Německo	EUR	487,3359	29,72	52,9	$\frac{52,9}{0,2972 \times 487,3359}$	0,36524
Estonsko	EUR	3,59341	20	0,0381	$\frac{0,0381}{0,20 \times 3,59341}$	0,053014
Irsko	EUR	80,50267	12,5	6,8718	$\frac{6,8718}{0,125 \times 80,50267}$	0,682889
Řecko	EUR	31,18964	29	3,8	$\frac{3,8}{0,29 \times 31,18964}$	0,420122
Francie	EUR	216,9506	33,33	57,699	$\frac{57,699}{0,3333 \times 216,9506}$	0,797943

Chorvatsko	HRK	38,06926	20	6,3113	$\frac{6,3113}{0,20 \times 38,06926}$	0,828923
Itálie	EUR	189,0033	31,4	33,4663	$\frac{33,4663}{0,314 \times 189,0033}$	0,563909
Kypr	EUR	3,919699	12,5	1,0456	$\frac{1,0456}{0,125 \times 3,919699}$	2,134041
Lotyšsko	EUR	3,43082	15	0,3886	$\frac{0,3886}{0,15 \times 3,43082}$	0,755116
Litva	EUR	10,67051	15	0,5739	$\frac{0,5739}{0,15 \times 10,67051}$	0,358558
Lucembursko	EUR	12,89701	29,22	2,2951	$\frac{2,2951}{0,2922 \times 12,89701}$	0,609021
Maďarsko	HUF	7,113,497	19	613,522	$\frac{613,522}{0,19 \times 7,113,497}$	0,45393
Malta	EUR	2,207586	35	0,5108	$\frac{0,5108}{0,35 \times 2,207586}$	0,661097
Nizozemí	EUR	94,3608	25	18,43	$\frac{18,43}{0,25 \times 94,3608}$	0,781257
Rakousko	EUR	47,05711	25	7,9394	$\frac{7,9394}{0,25 \times 47,05711}$	0,674874
Polsko	PLN	539,9078	19	33,104	$\frac{33,104}{0,19 \times 539,9078}$	0,322706
Portugalsko	EUR	32,48048	21	5,6136	$\frac{5,6136}{0,21 \times 32,48048}$	0,823
Rumunsko	RON	177,8497	16	16,7274	$\frac{16,7274}{0,16 \times 177,8497}$	0,587835
Slovinsko	EUR	1,763751	17	0,568	$\frac{0,568}{0,17 \times 1,763751}$	1,894358
Slovensko	EUR	19,67942	22	2,9453	$\frac{2,9453}{0,22 \times 19,67942}$	0,680291
Finsko	EUR	26,32965	20	4,547	$\frac{4,547}{0,20 \times 26,32965}$	0,863475
Švédsko	SEK	566,7271	22	124,096	$\frac{124,096}{0,22 \times 566,7271}$	0,995316
Spojené království	GBP	338,9224	20	43,215	$\frac{43,215}{0,20 \times 338,9224}$	0,637535

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

V roce 2015 efektivnost výběru daně z příjmu právnických osob v České republice činí 81,5 %. V porovnání se sousedskými státy je efektivnost podstatně vyšší. Například u Polska a Německa se efektivnost pohybuje mezi 30 % až 40. Nižší efektivnost může být u Německa způsobena vyšší nominální sazbou daně nebo daňovými režimy ostatních států, kterými se snaží nalákat zahraniční investory v rámci „zdravé“ daňové konkurence. V případě České republiky to mohou být investiční pobídky, kdy při splnění všech požadavků může být zahraniční investor osvobozen od daně z příjmů právnických osob až do výše 100 % po dobu deseti let.

Tabulka č. 9: Výpočet indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2016, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivity	Indikátor efektivity
Belgie	EUR	45,179	33,99	14,621	$\frac{14,621}{0,3399 \times 45,179}$	0,95211
Bulharsko	BGN	13,766	10	1,939	$\frac{1,939}{0,10 \times 13,766}$	1,40884
Česká republika	CZK	998,804	19	167,168	$\frac{167,168}{0,19 \times 998,804}$	0,88089
Dánsko	DKK	211,525	22	60,379	$\frac{60,379}{0,22 \times 211,525}$	1,29748
Německo	EUR	515,486	29,72	62,606	$\frac{62,606}{0,2972 \times 515,486}$	0,40865
Estonsko	EUR	3,461	20	0,038	$\frac{0,038}{0,20 \times 3,461}$	0,05519
Irsko	EUR	84,363	12,5	7,352	$\frac{7,352}{0,125 \times 84,363}$	0,69718
Řecko	EUR	27,649	29	4,388	$\frac{4,388}{0,29 \times 27,649}$	0,54726
Francie	EUR	230,196	33,33	57,529	$\frac{57,529}{0,3333 \times 230,196}$	0,74981
Chorvatsko	HRK	37,712	20	7,785	$\frac{7,785}{0,20 \times 37,712}$	1,03212
Itálie	EUR	209,039	31,4	35,891	$\frac{35,891}{0,314 \times 209,039}$	0,54680
Kypr	EUR	3,998	12,5	1,047	$\frac{1,047}{0,125 \times 3,998}$	2,09402
Lotyšsko	EUR	3,243	15	0,424	$\frac{0,424}{0,15 \times 3,243}$	0,87206
Litva	EUR	10,258	15	0,628	$\frac{0,628}{0,15 \times 10,258}$	0,40787
Lucembursko	EUR	14,525	29,22	2,459	$\frac{2,459}{0,2922 \times 14,525}$	0,57935
Maďarsko	HUF	7299,488	19	757,335	$\frac{757,335}{0,19 \times 7299,488}$	0,54606
Malta	EUR	2,305	35	0,578	$\frac{0,578}{0,35 \times 2,305}$	0,71608
Nizozemí	EUR	88,140	25	23,701	$\frac{23,701}{0,25 \times 88,140}$	1,07561
Rakousko	EUR	51,423	25	8,633	$\frac{8,633}{0,25 \times 51,423}$	0,67151
Polsko	PLN	543,648	19	34,310	$\frac{34,310}{0,19 \times 543,648}$	0,33216
Portugalsko	EUR	34,389	21	5,674	$\frac{5,674}{0,21 \times 34,389}$	0,78572
Rumunsko	RON	198,496	16	16,986	$\frac{16,986}{0,16 \times 198,496}$	0,53485
Slovinsko	EUR	2,578	17	0,645	$\frac{0,645}{0,17 \times 2,578}$	1,47120
Slovensko	EUR	19,968	22	2,818	$\frac{2,818}{0,22 \times 19,968}$	0,64140
Finsko	EUR	27,536	20	4,798	$\frac{4,798}{0,20 \times 27,536}$	0,87121
Švédsko	SEK	611,782	22	126,144	$\frac{126,144}{0,22 \times 611,782}$	0,93723
Spojené království	GBP	329,257	20	52,455	$\frac{52,455}{0,20 \times 329,257}$	0,79657

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

V roce 2016 Česká republika dosahuje efektivity daně z příjmu právnických osob přibližně 88 %. Polsko a Německo se stále pohybuje mezi 30 % až 40 %, i když v tomto roce u Německa došlo k 4% nárůstu oproti předchozímu roku. Kypr se pohybuje nad 200% efektivity.

Tabulka č. 10: Výpočet indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2017, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

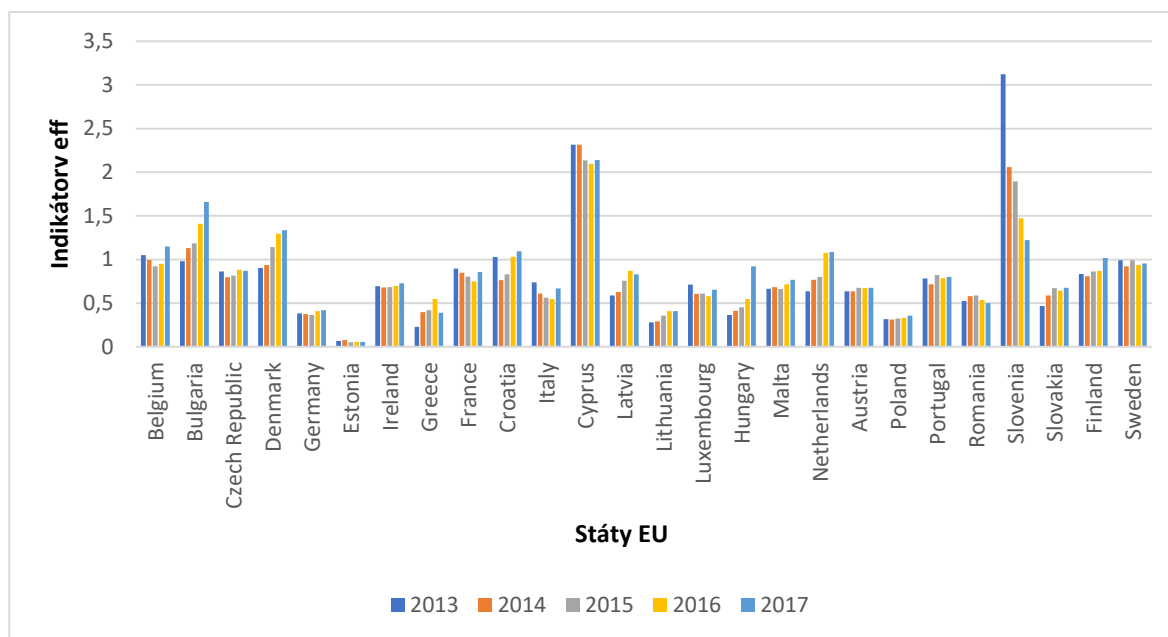
Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivity	Indikátor efektivity
Belgie	EUR	46,374	33,99	18,1103	$\frac{18,1103}{0,3399 \times 46,374}$	1,14894
Bulharsko	BGN	13,420	10	2,2256	$\frac{2,2256}{0,10 \times 13,420}$	1,65846
Česká republika	CZK	1061,661	19	175,6610	$\frac{175,6610}{0,19 \times 1061,661}$	0,87084
Dánsko	DKK	224,382	22	65,9540	$\frac{65,9540}{0,22 \times 224,382}$	1,33607
Německo	EUR	526,263	29,79	65,9420	$\frac{65,9420}{0,2979 \times 526,263}$	0,42062
Estonsko	EUR	3,629	20	0,0404	$\frac{0,0404}{0,20 \times 3,629}$	0,05566
Irsko	EUR	89,975	12,5	8,1970	$\frac{8,1970}{0,125 \times 89,975}$	0,72883
Řecko	EUR	31,148	29	3,5100	$\frac{3,5100}{0,29 \times 31,148}$	0,38858
Francie	EUR	233,872	33,33	66,8360	$\frac{66,8360}{0,3333 \times 233,872}$	0,85743
Chorvatsko	HRK	38,832	20	8,4994	$\frac{8,4994}{0,20 \times 38,932}$	1,09439
Itálie	EUR	222,001	24	35,5980	$\frac{35,5980}{0,24 \times 222,001}$	0,66813
Kypr	EUR	4,155	12,5	1,1105	$\frac{1,1105}{0,125 \times 4,155}$	2,13816
Lotyšsko	EUR	3,427	15	0,4274	$\frac{0,4274}{0,15 \times 3,427}$	0,83147
Litva	EUR	10,268	15	0,6310	$\frac{0,6310}{0,15 \times 10,268}$	0,40970
Lucembursko	EUR	16,363	27,08	2,9015	$\frac{2,9015}{0,2708 \times 16,363}$	0,65482
Maďarsko	HUF	7533,803	9	624,9450	$\frac{624,9450}{0,09 \times 7533,803}$	0,92169
Malta	EUR	2,432	35	0,6533	$\frac{0,6533}{0,35 \times 2,432}$	0,76753
Nizozemí	EUR	88,991	25	24,1900	$\frac{24,1900}{0,25 \times 88,991}$	1,08730
Rakousko	EUR	55,472	25	9,3585	$\frac{9,3585}{0,25 \times 55,472}$	0,67482
Polsko	PLN	565,482	19	38,5160	$\frac{38,5160}{0,19 \times 565,482}$	0,35848
Portugalsko	EUR	37,416	21	6,2809	$\frac{6,2809}{0,21 \times 37,416}$	0,79937
Rumunsko	RON	215,558	16	17,2114	$\frac{17,2114}{0,16 \times 215,558}$	0,49904
Slovinsko	EUR	3,286	19	0,7638	$\frac{0,7638}{0,19 \times 3,286}$	1,22319
Slovensko	EUR	20,638	21	2,9333	$\frac{2,9333}{0,21 \times 20,638}$	0,67680
Finsko	EUR	30,152	20	6,1270	$\frac{6,1270}{0,20 \times 30,152}$	1,01601

Švédsko	SEK	636,667	22	133,8590	$\frac{133,8590}{0,22 \times 636,667}$	0,95568
Spojené království	GBP	339,646	19	57,5000	$\frac{57,50}{0,19 \times 339,646}$	0,89102

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

Česká republika v roce 2017 dosahuje efektivity daně z příjmu právnických osob okolo 87 %. V roce 2017 je nejmarkantnější změna u Maďarska a to proto, že v roce 2017 došlo ke změně sazby daně z příjmu právnických osob z 19 % na 9 %. V současné době má Maďarsko nejnižší statutární sazbu daně ze všech států EU. Pro lepší přehled indikátorů efektivity daně z příjmu právnických osob jednotlivých členských států EU poslouží graf č. 2.

Graf č. 2: Přehled indikátorů efektivity jednotlivých členských států EU za období 2013–2017

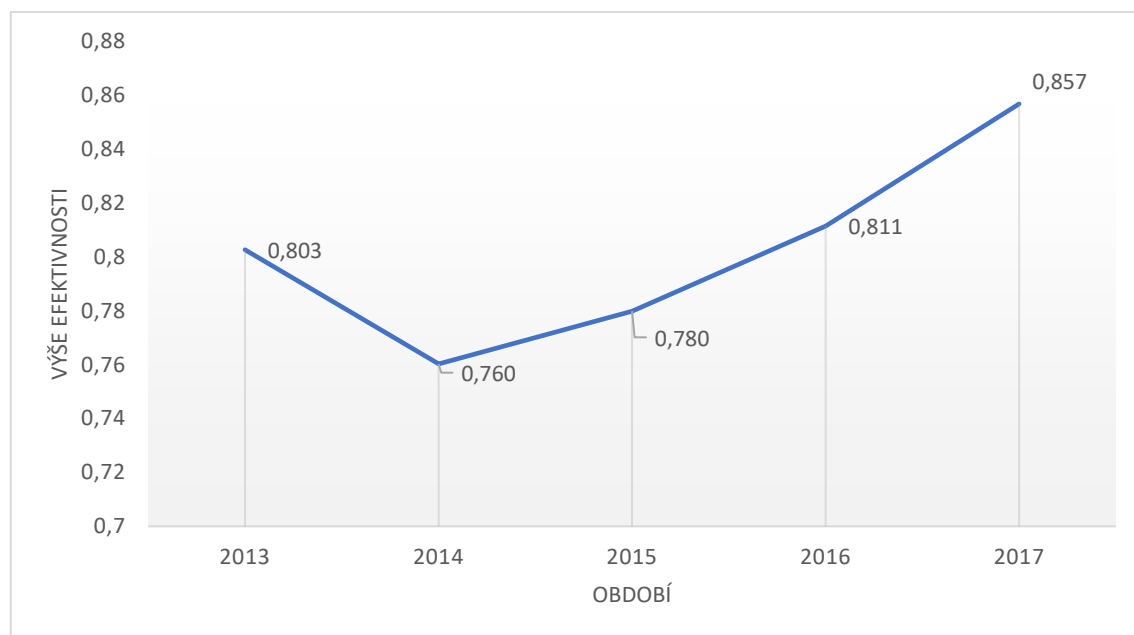


Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

Jak je z grafu č. 2 zřejmé, tak v období 2013–2017 vykazuje nejvyšší efektivity daně z příjmu právnických osob Kypr. V roce 2013 a 2014 vykazuje indikátor efektivity přibližně 230 %. Jedno z možných vysvětlení je, že se Kypr stal velmi oblíbenou „onshorovou“ destinací v rámci daňového plánování. Bezprostředně nejvyšší indikátor efektivity vykázalo Slovinsko v roce 2013, který činil cirká 310 %. Důvodem může být zavedení nástrojů podporující výběr daní. Pro výpočet indikátoru RWS je potřeba zjistit

průměrnou efektivitu daně z příjmu právnických osob za jednotlivá období pozorovaného vzorku, tedy členských států EU.

Graf č. 3: Průměr indikátorů efektivnosti daně z příjmu právnických osob EU za období 2013–2017



Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

V roce 2014 dosahuje průměrná efektivnost daně z příjmu právnických osob nejnižšího bodu 76 %. Následující období má průměrná efektivnost rostoucí trend, kdy v roce 2017 dosahuje indikátor efektivnosti přibližně 86 %. Příčinou nižší efektivnosti může být daňové konkurenčním prostředí mezi jednotlivými státy, které nabízejí různé daňové režimy, ale také to může značit přesun zisků.

Na základě zjištěných skutečností lze konstatovat, že hypotéza H_{02} není zamítnuta, neboť Česká republika má indikátor efektivnosti ve sledovaném období vyšší, než je průměr EU. Hypotéza H_{02} není zamítnuta pro indikátor efektivnosti, který byl zjištěn u České republiky na základě skutečného inkasa daně z Eurostatu. Hypotéza bude dále testována po identifikaci daňového efektu, kdy skutečné inkaso daně je čerpáno z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství.

Tabulka č. 11: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2013

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	34,23612	33,99	0,8026	$0,3399 \times 34,23612 \times 0,8026$	9,340
Bulharsko	BGN	16,57857	10	0,8026	$0,1 \times 16,57857 \times 0,8026$	1,331
Česká republika	CZK	807,735	19	0,8026	$0,19 \times 807,735 \times 0,8026$	123,178
Dánsko	DKK	239,6818	25	0,8026	$0,25 \times 239,6818 \times 0,8026$	48,094
Německo	EUR	445,6341	29,55	0,8026	$0,2955 \times 445,6351 \times 0,8026$	105,693
Estonsko	EUR	4,315953	21	0,8026	$0,21 \times 4,315953 \times 0,8026$	0,727
Irsko	EUR	49,1836	12,5	0,8026	$0,125 \times 49,1836 \times 0,8026$	4,934
Řecko	EUR	34,82386	26	0,8026	$0,26 \times 34,82386 \times 0,8026$	7,267
Francie	EUR	196,7501	33,33	0,8026	$0,3333 \times 196,7501 \times 0,8026$	52,633
Chorvatsko	HRK	32,8425	20	0,8026	$0,2 \times 32,8425 \times 0,8026$	5,272
Itálie	EUR	174,3434	31,4	0,8026	$0,314 \times 174,3434 \times 0,8026$	43,939
Kypr	EUR	4,049885	12,5	0,8026	$0,125 \times 4,049885 \times 0,8026$	0,406
Lotyšsko	EUR	4,20113	15	0,8026	$0,15 \times 4,20113 \times 0,8026$	0,506
Litva	EUR	11,32114	15	0,8026	$0,15 \times 11,32114 \times 0,8026$	1,363
Lucembursko	EUR	10,65323	29,22	0,8026	$0,2922 \times 10,65323 \times 0,8026$	2,498
Maďarsko	HUF	6.003,473	19	0,8026	$0,19 \times 6.003,473 \times 0,8026$	915,520
Malta	EUR	1,809474	35	0,8026	$0,35 \times 1,809474 \times 0,8026$	0,508
Nizozemí	EUR	89,4848	25	0,8026	$0,25 \times 89,4848 \times 0,8026$	17,956
Rakousko	EUR	45,57368	25	0,8026	$0,25 \times 45,57368 \times 0,8026$	9,145
Polsko	PLN	488,7057	19	0,8026	$0,19 \times 488,7057 \times 0,8026$	74,527
Portugalsko	EUR	28,37738	25	0,8026	$0,25 \times 28,37738 \times 0,8026$	5,694
Rumunsko	RON	152,5669	16	0,8026	$0,16 \times 152,5669 \times 0,8026$	19,593
Slovinsko	EUR	0,816451	17	0,8026	$0,17 \times 0,816451 \times 0,8026$	0,111
Slovensko	EUR	19,6832	23	0,8026	$0,23 \times 19,6832 \times 0,8026$	3,634
Finsko	EUR	23,51961	24,5	0,8026	$0,245 \times 23,51961 \times 0,8026$	4,625
Švédsko	SEK	461,493	22	0,8026	$0,22 \times 461,493 \times 0,8026$	81,489
Spojené království	GBP	297,2532	23	0,8026	$0,23 \times 297,2532 \times 0,8026$	54,874

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

Ve sloupečku RWS tabulky č. 11 se nachází teoretická hodnota inkasa daně z příjmů právnických osob jednotlivých členských států, pokud by nedocházelo k žádným přesunům zisků. Teoretické inkaso daně z příjmů právnických osob České republiky pro rok 2013 je přibližně 123 mld. Kč. RWS hodnoty se srovnají se skutečně vybranou daní a na základě tohoto rozdílu je zjištěno, který stát na daňovém plánování trátí a který na druhou stranu získává.

**Tabulka č. 12: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU
za období 2014**

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	38,17151	33,99	0,7603	$0,3399 \times 38,17151 \times 0,7603$	9,864
Bulharsko	BGN	14,64406	10	0,7603	$0,1 \times 14,64406 \times 0,7603$	1,113
Česká republika	CZK	948,59	19	0,7603	$0,19 \times 948,59 \times 0,7603$	137,026
Dánsko	DKK	243,5001	24,5	0,7603	$0,245 \times 243,5001 \times 0,7603$	45,356
Německo	EUR	461,7875	29,58	0,7603	$0,2958 \times 461,7875 \times 0,7603$	103,851
Estonsko	EUR	4,29285	21	0,7603	$0,21 \times 4,29285 \times 0,7603$	0,685
Irsko	EUR	54,48542	12,5	0,7603	$0,125 \times 54,48542 \times 0,7603$	5,178
Řecko	EUR	32,47029	26	0,7603	$0,26 \times 32,47029 \times 0,7603$	6,418
Francie	EUR	201,6106	33,33	0,7603	$0,3333 \times 201,6106 \times 0,7603$	51,088
Chorvatsko	HRK	38,07952	20	0,7603	$0,20 \times 38,07952 \times 0,7603$	5,790
Itálie	EUR	183,1952	31,4	0,7603	$0,314 \times 183,1952 \times 0,7603$	43,734
Kypr	EUR	3,842498	12,5	0,7603	$0,125 \times 3,842498 \times 0,7603$	0,365
Lotyšsko	EUR	3,856079	15	0,7603	$0,15 \times 3,856079 \times 0,7603$	0,440
Litva	EUR	11,40447	15	0,7603	$0,15 \times 11,40447 \times 0,7603$	1,301
Lucembursko	EUR	12,05523	29,22	0,7603	$0,2922 \times 12,05523 \times 0,7603$	2,678
Maďarsko	HUF	6.845,882	19	0,7603	$0,19 \times 6.845,882 \times 0,7603$	988,906
Malta	EUR	1,871742	35	0,7603	$0,35 \times 1,871742 \times 0,7603$	0,498
Nizozemí	EUR	89,1968	25	0,7603	$0,25 \times 89,1968 \times 0,7603$	16,954
Rakousko	EUR	45,71002	25	0,7603	$0,25 \times 45,71002 \times 0,7603$	8,688
Polsko	PLN	505,1986	19	0,7603	$0,19 \times 505,1986 \times 0,7603$	72,977
Portugalsko	EUR	29,76808	23	0,7603	$0,23 \times 29,76808 \times 0,7603$	5,205
Rumunsko	RON	152,4887	16	0,7603	$0,16 \times 152,4887 \times 0,7603$	18,549
Slovinsko	EUR	1,51095	17	0,7603	$0,17 \times 1,51095 \times 0,7603$	0,195
Slovensko	EUR	19,31105	22	0,7603	$0,22 \times 19,31105 \times 0,7603$	3,230
Finsko	EUR	24,4328	20	0,7603	$0,20 \times 24,4328 \times 0,7603$	3,715
Švédsko	SEK	509,9859	22	0,7603	$0,22 \times 509,9859 \times 0,7603$	85,301
Spojené království	GBP	331,8269	21	0,7603	$0,21 \times 331,8269 \times 0,7603$	52,979

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

V tabulce č. 12 se ve sloupci RWS nachází teoretické inkaso daně za rok 2014. U České republiky je teoretické inkaso daně v roce 2014, v případě, že nedochází k přesunům zisku cirká 137 mld. Kč.

**Tabulka č. 13: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU
za období 2015**

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	43,48916	33,99	0,7799	$0,3399 \times 43,48916 \times 0,7799$	11,528
Bulharsko	BGN	15,22104	10	0,7799	$0,10 \times 15,22104 \times 0,7799$	1,187
Česká republika	CZK	1013,104	19	0,7799	$0,19 \times 1013,104 \times 0,7799$	150,119
Dánsko	DKK	229,6731	22	0,7799	$0,22 \times 229,6731 \times 0,7799$	39,406
Německo	EUR	487,3359	29,72	0,7799	$0,2972 \times 487,3359 \times 0,7799$	112,955
Estonsko	EUR	3,59341	20	0,7799	$0,20 \times 3,59341 \times 0,7799$	0,560
Irsko	EUR	80,50267	12,5	0,7799	$0,125 \times 80,50267 \times 0,7799$	7,848
Řecko	EUR	31,18964	29	0,7799	$0,29 \times 31,18964 \times 0,7799$	7,054
Francie	EUR	216,9506	33,33	0,7799	$0,3333 \times 216,9506 \times 0,7799$	56,393
Chorvatsko	HRK	38,06926	20	0,7799	$0,20 \times 38,06926 \times 0,7799$	5,938
Itálie	EUR	189,0033	31,4	0,7799	$0,314 \times 189,0033 \times 0,7799$	46,284
Kypr	EUR	3,919699	12,5	0,7799	$0,125 \times 3,919699 \times 0,7799$	0,382
Lotyšsko	EUR	3,43082	15	0,7799	$0,15 \times 3,43082 \times 0,7799$	0,401
Litva	EUR	10,67051	15	0,7799	$0,15 \times 10,67051 \times 0,7799$	1,248
Lucembursko	EUR	12,89701	29,22	0,7799	$0,2922 \times 12,89701 \times 0,7799$	2,939
Maďarsko	HUF	7,113,497	19	0,7799	$0,19 \times 7,113,497 \times 0,7799$	1054,061
Malta	EUR	2,207586	35	0,7799	$0,35 \times 2,207586 \times 0,7799$	0,603
Nizozemí	EUR	94,3608	25	0,7799	$0,25 \times 94,3608 \times 0,7799$	18,398
Rakousko	EUR	47,05711	25	0,7799	$0,25 \times 47,05711 \times 0,7799$	9,175
Polsko	PLN	539,9078	19	0,7799	$0,19 \times 539,9078 \times 0,7799$	80,002
Portugalsko	EUR	32,48048	21	0,7799	$0,21 \times 32,48048 \times 0,7799$	5,319
Rumunsko	RON	177,8497	16	0,7799	$0,16 \times 177,8497 \times 0,7799$	22,192
Slovinsko	EUR	1,763751	17	0,7799	$0,17 \times 1,763751 \times 0,7799$	0,234
Slovensko	EUR	19,67942	22	0,7799	$0,22 \times 19,67942 \times 0,7799$	3,376
Finsko	EUR	26,32965	20	0,7799	$0,20 \times 26,32965 \times 0,7799$	4,107
Švédsko	SEK	566,7271	22	0,7799	$0,22 \times 566,7271 \times 0,7799$	97,236
Spojené království	GBP	338,9224	20	0,7799	$0,20 \times 338,9224 \times 0,7799$	52,864

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

Teoretické inkaso daně z právnických osob České republiky vzrostlo oproti předchozímu roku o 13 mld. Kč, tedy ze 137 mld. Kč na přibližně 150 mld. Kč. Důsledkem růstů je vzrůst teoretického základu daně, ale také růst průměrné efektivity daně z příjmů právnických osob, oproti předchozímu roku.

**Tabulka č. 14: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU
za období 2016**

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	45,179	33,99	0,8115	$0,3399 \times 45,179 \times 0,8115$	12,461
Bulharsko	BGN	13,766	10	0,8115	$0,10 \times 13,766 \times 0,8115$	1,117
Česká republika	CZK	998,804	19	0,8115	$0,19 \times 998,804 \times 0,8115$	153,992
Dánsko	DKK	211,525	22	0,8115	$0,22 \times 211,525 \times 0,8115$	37,761
Německo	EUR	515,486	29,72	0,8115	$0,2972 \times 515,486 \times 0,8115$	124,317
Estonsko	EUR	3,461	20	0,8115	$0,20 \times 3,461 \times 0,8115$	0,562
Irsko	EUR	84,363	12,5	0,8115	$0,125 \times 84,363 \times 0,8115$	8,557
Řecko	EUR	27,649	29	0,8115	$0,29 \times 27,649 \times 0,8115$	6,506
Francie	EUR	230,196	33,33	0,8115	$0,3333 \times 230,196 \times 0,8115$	62,258
Chorvatsko	HRK	37,712	20	0,8115	$0,20 \times 37,712 \times 0,8115$	6,120
Itálie	EUR	209,039	31,4	0,8115	$0,314 \times 209,039 \times 0,8115$	53,262
Kypr	EUR	3,998	12,5	0,8115	$0,125 \times 3,998 \times 0,8115$	0,406
Lotyšsko	EUR	3,243	15	0,8115	$0,15 \times 3,243 \times 0,8115$	0,395
Litva	EUR	10,258	15	0,8115	$0,15 \times 10,258 \times 0,8115$	1,249
Lucembursko	EUR	14,525	29,22	0,8115	$0,2922 \times 14,525 \times 0,8115$	3,444
Maďarsko	HUF	7299,488	19	0,8115	$0,19 \times 7299,488 \times 0,8115$	1125,407
Malta	EUR	2,305	35	0,8115	$0,35 \times 2,305 \times 0,8115$	0,655
Nizozemí	EUR	88,140	25	0,8115	$0,25 \times 88,140 \times 0,8115$	17,880
Rakousko	EUR	51,423	25	0,8115	$0,25 \times 51,423 \times 0,8115$	10,432
Polsko	PLN	543,648	19	0,8115	$0,19 \times 543,648 \times 0,8115$	83,818
Portugalsko	EUR	34,389	21	0,8115	$0,21 \times 34,389 \times 0,8115$	5,860
Rumunsko	RON	198,496	16	0,8115	$0,16 \times 198,496 \times 0,8115$	25,771
Slovinsko	EUR	2,578	17	0,8115	$0,17 \times 2,578 \times 0,8115$	0,356
Slovensko	EUR	19,968	22	0,8115	$0,22 \times 19,968 \times 0,8115$	3,565
Finsko	EUR	27,536	20	0,8115	$0,20 \times 27,536 \times 0,8115$	4,469
Švédsko	SEK	611,782	22	0,8115	$0,22 \times 611,782 \times 0,8115$	109,215
Spojené království	GBP	329,257	20	0,8115	$0,20 \times 329,257 \times 0,8115$	53,435

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

V roce 2016 došlo u České republiky k poklesu teoretického základu daně cirka o 14 mld. Kč. Na druhou stranu došlo k nárůstu průměrné efektivnosti daně z příjmu právnických osob přibližně o 3 %. Ve výsledku čítá teoretické inkaso daně za rok 2016 pro Českou republiku 153 mld. Kč v případě, že by nedocházelo k přesunům zisku.

Tabulka č. 15: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2017

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	46,374	33,99	0,8568	$0,3399 \times 46,374 \times 0,8568$	13,505
Bulharsko	BGN	13,420	10	0,8568	$0,10 \times 13,420 \times 0,8568$	1,150
Česká republika	CZK	1061,661	19	0,8568	$0,19 \times 1061,661 \times 0,8568$	172,826
Dánsko	DKK	224,382	22	0,8568	$0,22 \times 224,382 \times 0,8568$	42,294
Německo	EUR	526,263	29,79	0,8568	$0,2979 \times 526,263 \times 0,8568$	134,321
Estonsko	EUR	3,629	20	0,8568	$0,20 \times 3,629 \times 0,8568$	0,622
Irsko	EUR	89,975	12,5	0,8568	$0,125 \times 89,975 \times 0,8568$	9,636
Řecko	EUR	31,148	29	0,8568	$0,29 \times 31,148 \times 0,8568$	7,739
Francie	EUR	233,872	33,33	0,8568	$0,3333 \times 233,872 \times 0,8568$	66,786
Chorvatsko	HRK	38,832	20	0,8568	$0,20 \times 38,832 \times 0,8568$	6,654
Itálie	EUR	222,001	24	0,8568	$0,24 \times 222,001 \times 0,8568$	45,649
Kypr	EUR	4,155	12,5	0,8568	$0,125 \times 4,155 \times 0,8568$	0,445
Lotyšsko	EUR	3,427	15	0,8568	$0,15 \times 3,427 \times 0,8568$	0,440
Litva	EUR	10,268	15	0,8568	$0,15 \times 10,268 \times 0,8568$	1,320
Lucembursko	EUR	16,363	27,08	0,8568	$0,2708 \times 16,363 \times 0,8568$	3,796
Maďarsko	HUF	7533,803	9	0,8568	$0,09 \times 7533,803 \times 0,8568$	580,933
Malta	EUR	2,432	35	0,8568	$0,35 \times 2,432 \times 0,8568$	0,729
Nizozemí	EUR	88,991	25	0,8568	$0,25 \times 88,991 \times 0,8568$	19,061
Rakousko	EUR	55,472	25	0,8568	$0,25 \times 55,472 \times 0,8568$	11,882
Polsko	PLN	565,482	19	0,8568	$0,19 \times 565,482 \times 0,8568$	92,054
Portugalsko	EUR	37,416	21	0,8568	$0,21 \times 37,416 \times 0,8568$	6,732
Rumunsko	RON	215,558	16	0,8568	$0,16 \times 215,558 \times 0,8568$	29,550
Slovinsko	EUR	3,286	19	0,8568	$0,19 \times 3,286 \times 0,8568$	0,535
Slovensko	EUR	20,638	21	0,8568	$0,21 \times 20,638 \times 0,8568$	3,713
Finsko	EUR	30,152	20	0,8568	$0,20 \times 30,152 \times 0,8568$	5,167
Švédsko	SEK	636,667	22	0,8568	$0,22 \times 636,667 \times 0,8568$	120,006
Spojené království	GBP	339,646	19	0,8568	$0,19 \times 339,646 \times 0,8568$	55,290

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics

V roce 2017 má Česká republika teoretické inkaso daně z příjmu právnických osob přibližně 173 mld. Kč, což je u České republiky nejvyšší hodnota RWS za sledované období (2013–2017). Jednou z příčin může být rostoucí tempo růstu ekonomiky, tak i zavádění dalších nástrojů v rámci mezinárodní spolupráce v oblasti daní. Často k odlivům dochází formou podílů na zisku, úrokových plateb nebo licenčních poplatků. Pokud finální efekt nabývá záporné hodnoty, tedy skutečné inkaso daně z příjmů právnických osob je vyšší než teoretická hodnota inkasa RWS, tak to znamená, že daný stát má daňový prospěch z přesunů zisků do jeho jurisdikce. Jedním z důvodů, proč zahraniční společnosti

přesouvají do jiných jurisdikcí své zisky je ten, že daná jurisdikce nabízí výhodnější daňový režim. U České republiky to mohou být investiční pobídky, kdy po splnění určitých podmínek může být společnost osvobozena od daně z příjmů právnických osob po dobu až 10 let. To může mít za následek přesun zisků zahraničních společností do České republiky.

Tabulka č. 16: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2013, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	9,340	12,2091	9,340 – 12,2091	-2,869
Bulharsko	BGN	1,331	1,6231	1,331 – 1,6231	-0,292
Česká republika	CZK	123,178	132,052	123,178 – 132,052	-9,380
Dánsko	DKK	48,094	54,066	48,094 – 54,066	-5,972
Německo	EUR	105,693	50,5	105,693 – 50,5	55,193
Estonsko	EUR	0,727	0,0618	0,727 – 0,0618	0,666
Irsko	EUR	4,934	4,272	4,934 – 4,272	0,662
Řecko	EUR	7,267	2,071	7,267 – 2,071	5,196
Francie	EUR	52,633	58,736	52,633 – 58,736	-6,103
Chorvatsko	HRK	5,272	6,7418	5,272 – 6,7418	-1,470
Itálie	EUR	43,939	40,3767	43,939 – 40,3767	3,562
Kypr	EUR	0,406	1,1714	0,406 – 1,1714	-0,765
Lotyšsko	EUR	0,506	0,3697	0,506 – 0,3697	0,136
Litva	EUR	1,363	0,4767	1,363 – 0,4767	0,886
Lucembursko	EUR	2,498	2,2128	2,498 – 2,2128	0,286
Maďarsko	HUF	915,520	416,189	915,520 – 416,189	499,331
Malta	EUR	0,508	0,4212	0,508 – 0,4212	0,087
Nizozemí	EUR	17,956	14,255	17,956 – 14,255	3,701
Rakousko	EUR	9,145	7,2404	9,145 – 7,2404	1,904
Polsko	PLN	74,527	29,351	74,527 – 29,351	45,176
Portugalsko	EUR	5,694	5,5446	5,694 – 5,5446	0,149
Rumunsko	RON	19,593	12,826	19,593 – 12,826	6,767
Slovinsko	EUR	0,111	0,4332	0,111 – 0,4332	-0,322
Slovensko	EUR	3,634	2,1178	3,634 – 2,1178	1,516
Finsko	EUR	4,625	4,799	4,625 – 4,799	-0,174
Švédsko	SEK	81,489	100,811	81,489 – 100,811	-19,322
Spojené království	GBP	54,874	41,644	54,874 – 41,644	13,230

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics

Na základě skutečného inkasa daně z příjmu právnických osob, zjištěného z databáze Eurostat, Česká republika v roce 2013 vykazuje vyšší skutečné inkaso než teoretické

inkaso RWS. To znamená, že Česká republika má cirka 9,4 mld. Kč daňový prospěch díky ziskům, které jsou přesouvány ze zahraničí. Na druhou stranu Polsko a Německo mají oproti ostatním státům jeden z největších daňových ztrát. Německo mělo v roce 2013 daňovou mezeru daně z příjmu právnických osob přibližně 55 mld. eur a Polsko přibližně 45 mld. zł.

Tabulka č. 17: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2014, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	9,864	12,8901	9,864 – 12,8901	-3,026
Bulharsko	BGN	1,113	1,6582	1,113 – 1,6582	-0,545
Česká republika	CZK	137,026	143,871	137,026 – 143,871	-6,845
Dánsko	DKK	45,356	55,784	45,256 – 55,784	-10,428
Německo	EUR	103,851	51	103,851 – 51	52,851
Estonsko	EUR	0,685	0,0689	0,685 – 0,0689	0,616
Irsko	EUR	5,178	4,6169	5,178 – 4,6169	0,561
Řecko	EUR	6,418	3,349	6,418 – 3,349	3,069
Francie	EUR	51,088	57,063	51,088 – 57,063	-5,975
Chorvatsko	HRK	5,790	5,8247	5,790 – 5,8247	-0,035
Itálie	EUR	43,734	35,0612	43,734 – 35,0612	8,672
Kypr	EUR	0,365	1,1121	0,365 – 1,1121	-0,747
Lotyšsko	EUR	0,440	0,3637	0,440 – 0,3637	0,076
Litva	EUR	1,301	0,4998	1,301 – 0,4998	0,801
Lucembursko	EUR	2,678	2,1398	2,678 – 2,1398	0,538
Maďarsko	HUF	988,906	534,652	988,906 – 534,652	454,254
Malta	EUR	0,498	0,4475	0,498 – 0,4475	0,051
Nizozemí	EUR	16,954	17,09	16,954 – 17,09	-0,136
Rakousko	EUR	8,688	7,273	8,688 – 7,273	1,415
Polsko	PLN	72,977	30,04	72,977 – 30,04	42,937
Portugalsko	EUR	5,205	4,8967	5,205 – 4,8967	0,309
Rumunsko	RON	18,549	14,1964	18,549 – 14,1964	4,353
Slovinsko	EUR	0,195	0,5287	0,195 – 0,5287	-0,333
Slovensko	EUR	3,230	2,5044	3,230 – 2,5044	0,726
Finsko	EUR	3,715	3,956	3,715 – 3,956	-0,241
Švédsko	SEK	85,301	103,237	85,301 – 103,237	-17,936
Spojené království	GBP	52,979	41,264	52,979 – 41,264	11,715

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics

V roce 2014 má Česká republika vyšší skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob než teoretické inkaso RWS. Efekt z přesunu zisků pro Českou republiku představuje

daňový zisk v přibližné výši 6,9 mld. Kč, což je o cirká 27 % méně než v předchozím roce. Největší daňovou mezeru vykazuje Německo s cirká 52 mld. eur a Polsko s cirká 43 mld. zł.

Tabulka č. 18: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2015, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	11,528	13,8169	11,528 – 13,8169	-2,115
Bulharsko	BGN	1,187	1,8034	1,187 – 1,8034	-0,618
Česká republika	CZK	150,119	156,989	150,119 – 156,989	-6,870
Dánsko	DKK	39,406	53,08	39,406 – 53,08	-18,316
Německo	EUR	112,955	52,9	112,955 – 52,9	60,055
Estonsko	EUR	0,560	0,0381	0,560 – 0,0381	0,522
Irsko	EUR	7,848	6,8718	7,848 – 6,8718	0,976
Řecko	EUR	7,054	3,8	7,054 – 3,8	3,254
Francie	EUR	56,393	57,699	56,393 – 57,699	-1,675
Chorvatsko	HRK	5,938	6,3113	5,938 – 6,3113	-0,373
Itálie	EUR	46,284	33,4663	46,284 – 33,4663	12,856
Kypr	EUR	0,382	1,0456	0,382 – 1,0456	-0,663
Lotyšsko	EUR	0,401	0,3886	0,401 – 0,3886	0,013
Litva	EUR	1,248	0,5739	1,248 – 0,5739	0,674
Lucembursko	EUR	2,939	2,2951	2,939 – 2,2951	0,644
Maďarsko	HUF	1054,061	613,522	1054,061 – 613,522	440,539
Malta	EUR	0,603	0,5108	0,603 – 0,5108	0,092
Nizozemí	EUR	18,398	18,43	18,398 – 18,43	-0,497
Rakousko	EUR	9,175	7,9394	9,175 – 7,9394	1,233
Polsko	PLN	80,002	33,104	80,002 – 33,104	46,898
Portugalsko	EUR	5,319	5,6136	5,319 – 5,6136	-0,294
Rumunsko	RON	22,192	16,7274	22,192 – 16,7274	5,465
Slovinsko	EUR	0,234	0,568	0,234 – 0,568	-0,334
Slovensko	EUR	3,376	2,9453	3,376 – 2,9453	0,460
Finsko	EUR	4,107	4,547	4,107 – 4,547	-0,440
Švédsko	SEK	97,236	124,096	97,236 – 124,096	-26,538
Spojené království	GBP	52,864	43,215	52,864 – 43,215	7,584

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics

I v roce 2015 Česká republika dosahuje daňového prospěchu v důsledku přesunu zisků, a to cirká 6,9 mld. Kč. Nejvyšší daňovou výhodou v roce 2015 mají Švédsko a Dánsko. Švédsko dosahuje daňového zisku přibližně 26,538 mld. švédských korun a Dánsko cirká

18 mld. dánských korun. V roce 2015 nejvíce trátí Německo a Polsko. Německo dosahuje daňové ztráty přibližně 60 mld. eur a Polsko cirká 47 mld. zł.

Tabulka č. 19: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2016, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	12,461	14,621	12,461 – 14,621	-2,160
Bulharsko	BGN	1,117	1,939	1,117 – 1,939	-0,822
Česká republika	CZK	153,992	167,168	153,992 – 167,168	-13,176
Dánsko	DKK	37,761	60,379	37,761 – 60,379	-22,618
Německo	EUR	124,317	62,606	124,317 – 62,606	61,711
Estonsko	EUR	0,562	0,038	0,562 – 0,038	0,523
Irsko	EUR	8,557	7,352	8,557 – 7,352	1,205
Řecko	EUR	6,506	4,388	6,506 – 4,388	2,118
Francie	EUR	62,258	57,529	62,258 – 57,529	4,729
Chorvatsko	HRK	6,120	7,785	6,120 – 7,785	-1,664
Itálie	EUR	53,262	35,891	53,262 – 35,891	17,371
Kypr	EUR	0,406	1,047	0,406 – 1,047	-0,641
Lotyšsko	EUR	0,395	0,424	0,395 – 0,424	-0,029
Litva	EUR	1,249	0,628	1,249 – 0,628	0,621
Lucembursko	EUR	3,444	2,459	3,444 – 2,459	0,985
Maďarsko	HUF	1125,407	757,335	1125,407 – 757,335	368,072
Malta	EUR	0,655	0,578	0,655 – 0,578	0,077
Nizozemí	EUR	17,880	23,701	17,880 – 23,701	-5,821
Rakousko	EUR	10,432	8,633	10,432 – 8,663	1,799
Polsko	PLN	83,818	34,310	83,818 – 34,310	49,508
Portugalsko	EUR	5,860	5,674	5,860 – 5,674	0,186
Rumunsko	RON	25,771	16,986	25,771 – 16,986	8,785
Slovinsko	EUR	0,356	0,645	0,356 – 0,645	-0,289
Slovensko	EUR	3,565	2,818	3,565 – 2,818	0,747
Finsko	EUR	4,469	4,798	4,469 – 4,798	-0,329
Švédsko	SEK	109,215	126,144	109,215 – 126,144	-16,929
Spojené království	GBP	53,435	52,455	53,435 – 52,455	0,980

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics

Jak je zřejmé z tabulky č. 19, Česká republika má v roce 2016 opět prospěch z přesunu zisků z jiných jurisdikcí. V roce 2016 Česká republika díky přesunu zisků dosahuje přibližně 13 mld. Kč. Na druhou stranu daňová mezera Německa a Polska se opět prohloubila. Německo má v roce 2016 daňovou mezeru přibližně 62 mld. eur a Polsko cirká 49,5 mld. zł. Podstatný daňový prospěch z uvedených států má Švédsko se 17 mld. švédských korun a Dánsko s cirká 23 mld. dánských korun.

Tabulka č. 20: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2017, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	13,505	18,1103	13,505 – 18,1103	-4,605
Bulharsko	BGN	1,150	2,2256	1,150 – 2,2256	-1,076
Česká republika	CZK	172,826	175,6610	172,826 – 175,6610	-2,835
Dánsko	DKK	42,294	65,9540	42,294 – 65,9540	-23,660
Německo	EUR	134,321	65,9420	134,321 – 65,9420	68,379
Estonsko	EUR	0,622	0,0404	0,622 – 0,0404	0,581
Irsko	EUR	9,636	8,1970	9,636 – 8,1970	1,439
Řecko	EUR	7,739	3,5100	7,739 – 3,5100	4,229
Francie	EUR	66,786	66,8360	66,786 – 66,8360	-0,050
Chorvatsko	HRK	6,654	8,4994	6,654 – 8,4994	-1,845
Itálie	EUR	45,649	35,5980	45,649 – 35,5980	10,051
Kypr	EUR	0,445	1,1105	0,445 – 1,1105	-0,666
Lotyšsko	EUR	0,440	0,4274	0,440 – 0,4274	0,013
Litva	EUR	1,320	0,6310	1,320 – 0,6310	0,689
Lucembursko	EUR	3,796	2,9015	3,796 – 2,9015	0,895
Maďarsko	HUF	580,933	624,9450	580,993 – 624,9450	-44,012
Malta	EUR	0,729	0,6533	0,729 – 0,6533	0,076
Nizozemí	EUR	19,061	24,1900	19,061 – 24,1900	-5,129
Rakousko	EUR	11,882	9,3585	11,882 – 9,3585	2,523
Polsko	PLN	92,054	38,5160	92,054 – 38,5160	53,538
Portugalsko	EUR	6,732	6,2809	6,732 – 6,2809	0,451
Rumunsko	RON	29,550	17,2114	29,550 – 17,2114	12,338
Slovinsko	EUR	0,535	0,7638	0,535 – 0,7638	-0,229
Slovensko	EUR	3,713	2,9333	3,713 – 2,9333	0,780
Finsko	EUR	5,167	6,1270	5,167 – 6,1270	-0,960
Švédsko	SEK	120,006	133,8590	120,006 – 133,8590	-13,853
Spojené království	GBP	55,290	57,500	55,290 – 57,500	-2,210

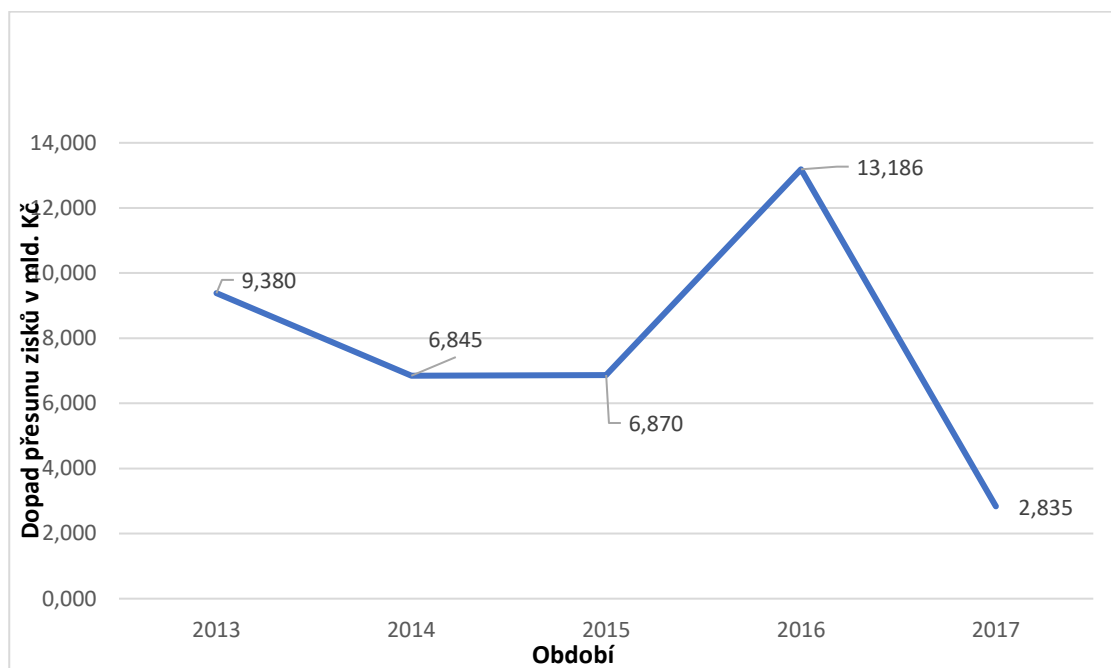
Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics

Oproti předchozímu roku došlo v České republice k markantnímu snížení daňového prospěchu z přesunu zisků z 13 mld. Kč na 3 mld. Kč, což je pokles o 433 %. Jedním z důvodů může být, že oproti předchozímu období se teoretické inkaso daně, zvýšilo o vyšší hodnotu než skutečné inkaso čerpáné z Eurostatu. Další větší změnou je přesun Maďarska z daňové mezery 368 mld. Ft, které dosahovalo v roce 2016 na daňový zisk v částce cirká 44 mld. Ft. Jedním z důsledků je podstatné snížení daňové sazby daně z příjmu právnických osob z 19 % na 9 %. To může přilákat zahraniční společnosti, neboť

se jedná o nejnižší nominální sazbu v EU. Nejvyšší daňovou mezeru má opět Německo cirká 68 mld. eur a Polsko 53,5 mld. zř.

Pro lepší přehled vývoje daňového prospěchu České republiky na korporátní dani z daňového plánování za jednotlivé roky poslouží graf č. 4

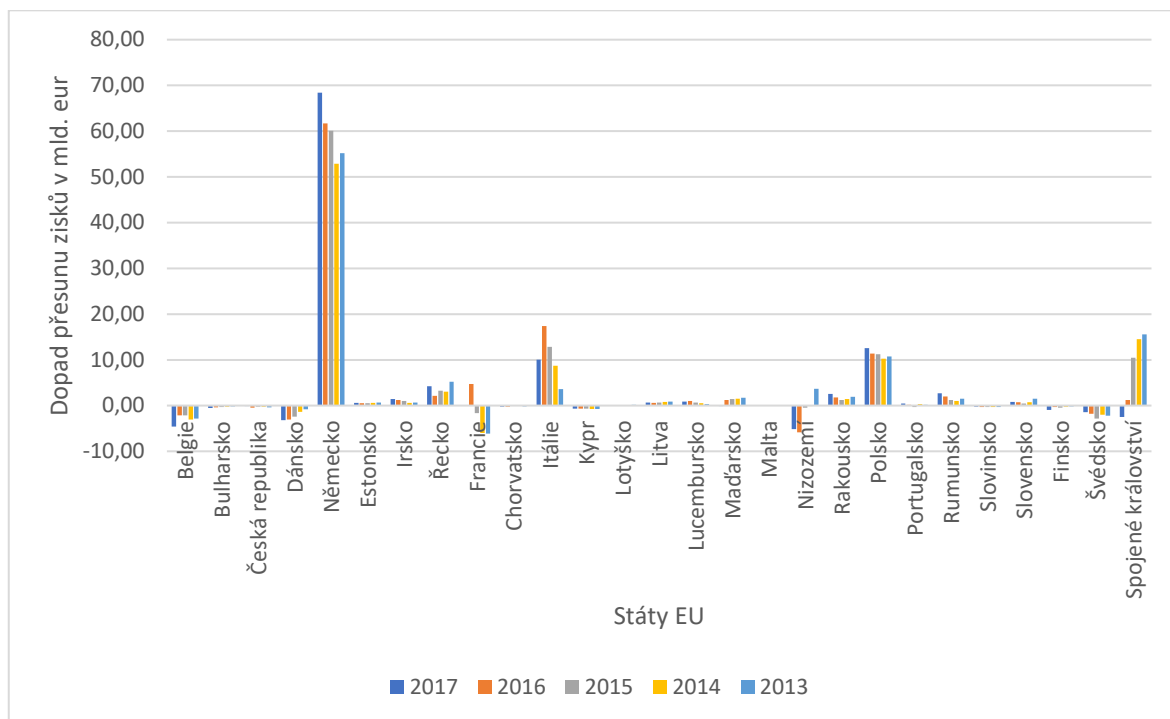
Graf č. 4: Vývoj daňového prospěchu ČR z daňového plánování za období 2013-2015 v mld. Kč, kdy skutečné inkaso daně ČR bylo čerpáno z Eurostatu



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat

Jak je z grafu č. 4 zřejmé, Česká republika měla největší daňový zisk z přesunu zisků zahraničních firem v roce 2016, který činil cirká 13 mld. Kč. Na druhou stranu nejnižší hodnota byla vykázána v roce 2017, kdy daňový zisk činil 2,8 mld. Kč. U interpretace výsledků je třeba vzít v úvahu, že výpočet proběhl na základě dat z Eurostatu, která se markantně liší od oficiálních dat inkasa daně Generálního finančního ředitelství. Proto je výsledky třeba brát s určitým nadhledem.

Graf č. 5: Dopad přesunu zisků u jednotlivých členských států EU v letech 2013–2017 v mld. eur



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu, OECD Statistics

Na grafu č. 5 je zobrazen přehled dopadu přesunu zisků za sledované období u jednotlivých členských států. Záporné hodnoty vyznačené na grafu indikují daňový prospěch z přesunu zisků zahraničních firem a kladné hodnoty představují daňovou mezeru způsobenou přesunem zisků firem do jiných jurisdikcí.

Z grafu č. 5 lze vidět, že v letech 2013-2016 na přesunu zisků národních firem do jiných jurisdikcí nejvíce trápí Německo, Polsko, případně Itálie a v období 2013-2016 Spojené království. Na základě zjištěných výsledků u České republiky, která má z přesunů zisků zahraničních firem daňový prospěch, a to přibližně v rozmezí mezi 3 až 13 mld. Kč, není zamítnuta nulová hypotéza H_{01} . Hypotéza bude nadále testována také po zjištění daňového dopadu s oficiálními daty Generálního finančního ředitelství. Po zjištění výsledků bude testována nulová hypotéza H_{03} .

5.1.2 Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob, kdy skutečné inkaso daně České republiky je čerpáno z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství

Způsob zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob s daty z Generálního finančního ředitelství je stejný jako v předchozím případě, kdy výpočet byl proveden s daty Eurostatu. Nejprve je třeba zjistit indikátor efektivity daně z příjmů právnických osob „Effi“. Rozdílná data se týkají pouze České republiky, tzn., že výpočty u ostatních členských států zůstávají stejné jako v tabulkách č. 6 až 11.

V následující tabulce č. 21 je proveden výpočet indikátoru efektivity pro Českou republiku v období 2013 až 2017, kdy inkaso daně je čerpáno z Generálního finančního ředitelství. Data Generálního finančního ředitelství lze nalézt v grafu č. 1, který zobrazuje rozdíl v datových základnách pro inkaso daně z příjmu právnických osob České republiky.

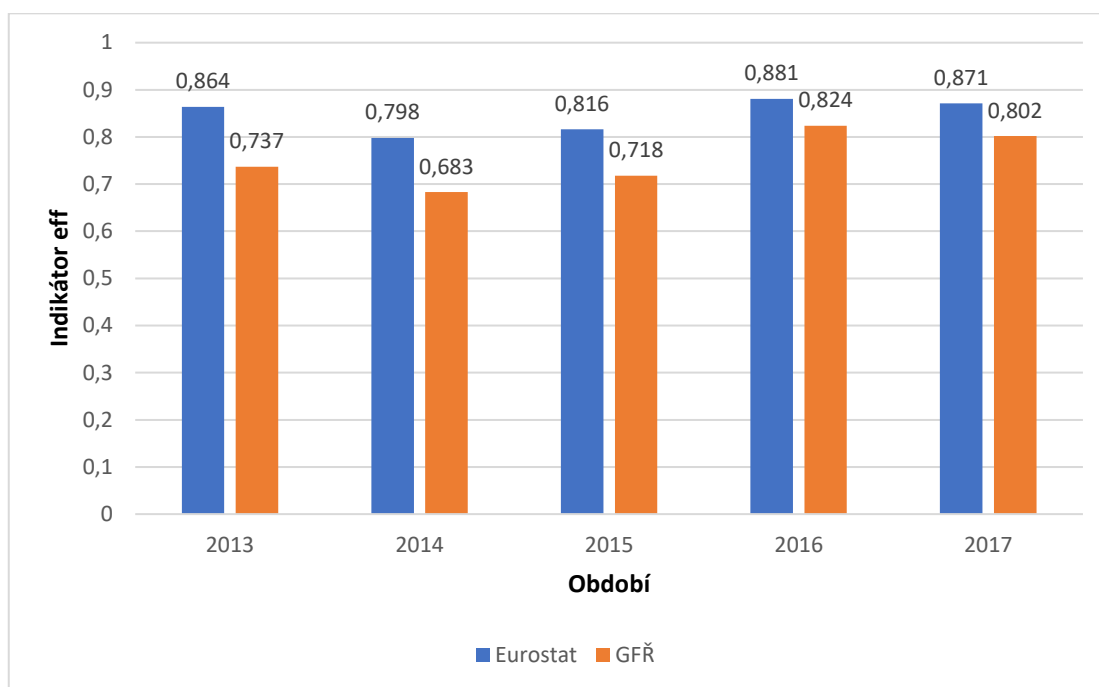
Tabulka č. 21: Výpočet indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2013–2017, kdy inkaso daně ČR je čerpáno z oficiálních dat GFŘ

Rok	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivity	Indikátor efektivity
2013	CZK	807,735	19	113,052	$\frac{113,052}{0,19 \times 807,735}$	0,73664
2014	CZK	948,58	19	123,179	$\frac{123,179}{0,19 \times 948,58}$	0,68345
2015	CZK	1013,1	19	138,140	$\frac{138,140}{0,19 \times 1013,1}$	0,71765
2016	CZK	998,804	19	156,401	$\frac{156,401}{0,19 \times 998,804}$	0,82415
2017	CZK	1061,661	19	161,803	$\frac{161,803}{0,19 \times 1061,661}$	0,80213

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, GFŘ

Podle výsledků v tabulce č. 21 byla nejnižší efektivita daně z příjmů právnických osob České republiky v roce 2014, kdy činila 68 %. Na druhou stranu nejvyšší efektivnost je zaznamenána v roce 2016, kdy dosahovala 82 %. Pro lepší srovnání vlivu změny datových základů skutečného inkasa daně z příjmů právnických osob na indikátor efektivity daně z příjmů právnických osob České republiky za období od roku 2013 do roku 2017 poslouží graf č. 6.

Graf č. 6: Srovnání indikátorů efektivity daně z příjmu právnických osob ČR v období 2013–2017 podle datové základny inkasa daně.

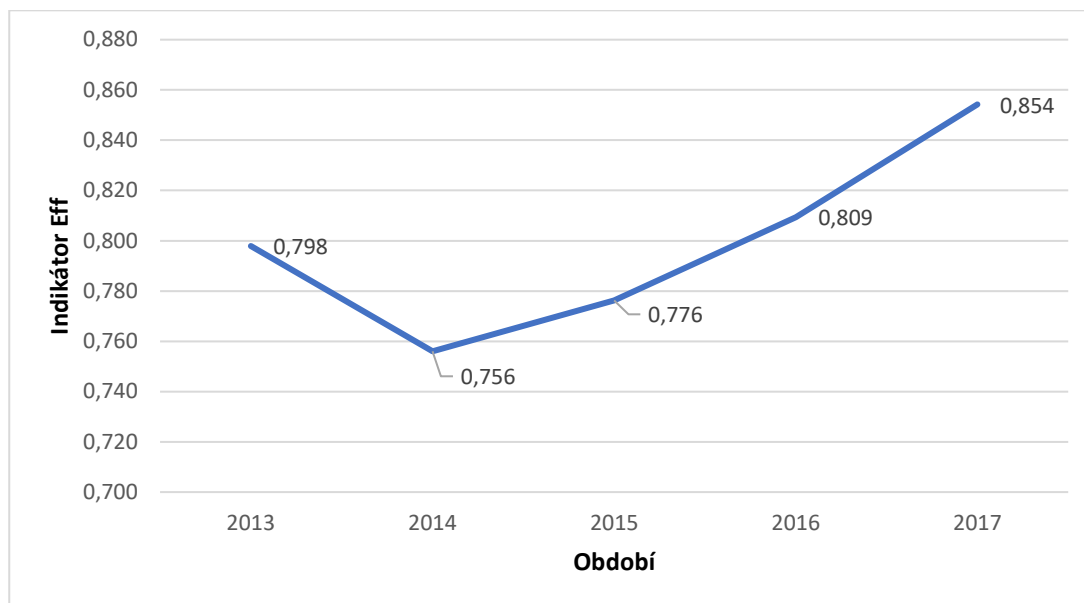


Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, GFŘ, Eurostat

Jak je z grafu č. 6 patrné, vypočtené indikátory efektivity na základě dat z Eurostatu dosahují významně vyšších hodnot než výpočty provedené na základě oficiálních dat z Generálního finančního ředitelství. Příčinou tohoto rozdílu je nesoulad mezi skutečným inkasem daně, které bylo čerpáno z Eurostatu a oficiálními daty z Generálního finančního ředitelství. Největší rozdíl je v roce 2013, kdy indikátor efektivity, který byl zjištěn na základě dat z Eurostatu, je o cirká 13 % vyšší než indikátor efektivity zjištěný podle oficiálních dat Generálního finančního ředitelství.

Změna indikátoru efektivity České republiky bude mít vliv také na průměrný indikátor efektivity za členské státy EU. Proto pro zjištění indikátoru RWS je zapotřebí průměrný indikátor efektivity přepočítat se zohledněním nových indikátorů efektivity České republiky. Nový průměrný indikátor efektivity EU za jednotlivá období je uveden v grafu č. 7.

Graf č. 7: Přepočtený průměr indikátorů efektivity daně z příjmu právnických osob EU za období 2013–2017



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GFR

Trend přepočteného průměrného indikátoru efektivity daně z příjmů právnických osob za EU, se v porovnání s grafem č. 3 nijak nemění. Nejnižší průměrná efektivita daně z příjmu právnických osob byla v roce 2014, kdy činila 75,6 %. Od roku 2014 má průměrný indikátor efektivity rostoucí tendenci, kdy za sledované období dosahuje v roce 2017 svého maxima, a to 85,4 %.

V porovnání s průměrným indikátorem z grafu č. 3, dochází ke snížení průměrného indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob v rozmezí procenta. To je zapříčiněno nižší efektivitou u České republiky, který byla počítána z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství.

Po srovnání indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob České republiky v daném období viz tabulka č. 21 a průměrného indikátoru efektivity viz graf č. 6, nulová hypotéza H_{02} pro období 2013, 2014, 2015 a 2017 je zamítnuta, protože Česká republika v těchto letech nedosahuje na průměr efektivity EU. Pouze za rok 2016 není nulová hypotéza H_{02} zamítnuta, neboť průměrná efektivita EU činí cirká 81 % a efektivita daně z příjmu právnických osob České republiky dosahuje cirká 82,4 %.

Tím, že došlo ke změně průměrné efektivity daně z příjmu právnických osob v rámci EU, je nutné přepočítat indikátor RWS pro jednotlivé členské státy.

Tabulka č. 22: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2013 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivity

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivity	Výpočet efektivity	RWS (mld)
Belgie	EUR	34,23612	33,99	0,7979	$0,3399 \times 34,23612 \times 0,7979$	9,285
Bulharsko	BGN	16,57857	10	0,7979	$0,1 \times 16,57857 \times 0,7979$	1,323
Česká republika	CZK	807,735	19	0,7979	$0,19 \times 807,735 \times 0,7979$	122,456
Dánsko	DKK	239,6818	25	0,7979	$0,25 \times 239,6818 \times 0,7979$	47,811
Německo	EUR	445,6341	29,55	0,7979	$0,2955 \times 445,6351 \times 0,7979$	105,073
Estonsko	EUR	4,315953	21	0,7979	$0,21 \times 4,315953 \times 0,7979$	0,723
Irsko	EUR	49,1836	12,5	0,7979	$0,125 \times 49,1836 \times 0,7979$	4,906
Řecko	EUR	34,82386	26	0,7979	$0,26 \times 34,82386 \times 0,7979$	7,224
Francie	EUR	196,7501	33,33	0,7979	$0,3333 \times 196,7501 \times 0,7979$	52,325
Chorvatsko	HRK	32,8425	20	0,7979	$0,2 \times 32,8425 \times 0,7979$	5,241
Itálie	EUR	174,3434	31,4	0,7979	$0,314 \times 174,3434 \times 0,7979$	43,681
Kypr	EUR	4,049885	12,5	0,7979	$0,125 \times 4,049885 \times 0,7979$	0,404
Lotyšsko	EUR	4,20113	15	0,7979	$0,15 \times 4,20113 \times 0,7979$	0,503
Litva	EUR	11,32114	15	0,7979	$0,15 \times 11,32114 \times 0,7979$	1,355
Lucembursko	EUR	10,65323	29,22	0,7979	$0,2922 \times 10,65323 \times 0,7979$	2,484
Maďarsko	HUF	6.003,473	19	0,7979	$0,19 \times 6.003,473 \times 0,7979$	910,150
Malta	EUR	1,809474	35	0,7979	$0,35 \times 1,809474 \times 0,7979$	0,505
Nizozemí	EUR	89,4848	25	0,7979	$0,25 \times 89,4848 \times 0,7979$	17,850
Rakousko	EUR	45,57368	25	0,7979	$0,25 \times 45,57368 \times 0,7979$	9,091
Polsko	PLN	488,7057	19	0,7979	$0,19 \times 488,7057 \times 0,7979$	74,090
Portugalsko	EUR	28,37738	25	0,7979	$0,25 \times 28,37738 \times 0,7979$	5,661
Rumunsko	RON	152,5669	16	0,7979	$0,16 \times 152,5669 \times 0,7979$	19,478
Slovinsko	EUR	0,816451	17	0,7979	$0,17 \times 0,816451 \times 0,7979$	0,111
Slovensko	EUR	19,6832	23	0,7979	$0,23 \times 19,6832 \times 0,7979$	3,612
Finsko	EUR	23,51961	24,5	0,7979	$0,245 \times 23,51961 \times 0,7979$	4,598
Švédsko	SEK	461,493	22	0,7979	$0,22 \times 461,493 \times 0,7979$	81,011
Spojené království	GBP	297,2532	23	0,7979	$0,23 \times 297,2532 \times 0,7979$	54,552

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GŘ

Po srovnání hodnot z tabulky č. 22 s hodnotami v tabulce č. 11, došlo ke snížení v řádech stovek miliónů až jednotek miliard peněžních jednotek teoretické hodnoty inkasa daně z příjmu právnických osob v prostředí, kdy nedochází k přesunům zisku. Když u České

republiky byla použita data pro skutečné inkaso daně z Generálního finančního ředitelství, došlo v roce 2013 ke snížení indikátoru RWS o cirká 700 mil Kč oproti indikátoru RWS uvedeného v tabulce č. 11, kdy data pro skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob České republiky byla použita z databáze Eurostat.

Tabulka č. 23: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2014 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	38,17151	33,99	0,7560	$0,3399 \times 38,17151 \times 0,7560$	9,809
Bulharsko	BGN	14,64406	10	0,7560	$0,1 \times 14,64406 \times 0,7560$	1,107
Česká republika	CZK	948,59	19	0,7560	$0,19 \times 948,59 \times 0,7560$	136,260
Dánsko	DKK	243,5001	24,5	0,7560	$0,245 \times 243,5001 \times 0,7560$	45,103
Německo	EUR	461,7875	29,58	0,7560	$0,2958 \times 461,7875 \times 0,7560$	103,271
Estonsko	EUR	4,29285	21	0,7560	$0,21 \times 4,29285 \times 0,7560$	0,682
Irsko	EUR	54,48542	12,5	0,7560	$0,125 \times 54,48542 \times 0,7560$	5,149
Řecko	EUR	32,47029	26	0,7560	$0,26 \times 32,47029 \times 0,7560$	6,383
Francie	EUR	201,6106	33,33	0,7560	$0,3333 \times 201,6106 \times 0,7560$	50,802
Chorvatsko	HRK	38,07952	20	0,7560	$0,20 \times 38,07952 \times 0,7560$	5,758
Itálie	EUR	183,1952	31,4	0,7560	$0,314 \times 183,1952 \times 0,7560$	43,489
Kypr	EUR	3,842498	12,5	0,7560	$0,125 \times 3,842498 \times 0,7560$	0,363
Lotyšsko	EUR	3,856079	15	0,7560	$0,15 \times 3,856079 \times 0,7560$	0,437
Litva	EUR	11,40447	15	0,7560	$0,15 \times 11,40447 \times 0,7560$	1,293
Lucembursko	EUR	12,05523	29,22	0,7560	$0,2922 \times 12,05523 \times 0,7560$	2,663
Maďarsko	HUF	6.845,882	19	0,7560	$0,19 \times 6.845,882 \times 0,7560$	983,375
Malta	EUR	1,871742	35	0,7560	$0,35 \times 1,871742 \times 0,7560$	0,495
Nizozemí	EUR	89,1968	25	0,7560	$0,25 \times 89,1968 \times 0,7560$	16,859
Rakousko	EUR	45,71002	25	0,7560	$0,25 \times 45,71002 \times 0,7560$	8,639
Polsko	PLN	505,1986	19	0,7560	$0,19 \times 505,1986 \times 0,7560$	72,569
Portugalsko	EUR	29,76808	23	0,7560	$0,23 \times 29,76808 \times 0,7560$	5,176
Rumunsko	RON	152,4887	16	0,7560	$0,16 \times 152,4887 \times 0,7560$	18,446
Slovinsko	EUR	1,51095	17	0,7560	$0,17 \times 1,51095 \times 0,7560$	0,194
Slovensko	EUR	19,31105	22	0,7560	$0,22 \times 19,31105 \times 0,7560$	3,212
Finsko	EUR	24,4328	20	0,7560	$0,20 \times 24,4328 \times 0,7560$	3,694
Švédsko	SEK	509,9859	22	0,7560	$0,22 \times 509,9859 \times 0,7560$	84,824
Spojené království	GBP	331,8269	21	0,7560	$0,21 \times 331,8269 \times 0,7560$	52,683

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GFR

V porovnání s tabulkou č. 12 došlo u České republiky za rok 2014 k poklesu teoretické hodnoty inkasa daně z příjmu právnických osob, kde nedochází k přesunům zisku, přibližně o 1 mld. Kč. V důsledku meziročního 4% poklesu průměrné efektivnosti daně z

příjmu právnických osob v rámci EU, došlo u České republiky k meziročnímu snížení teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob o cirká 14 mld. Kč.

Tabulka č. 24: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2015 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	43,48916	33,99	0,7763	$0,3399 \times 43,48916 \times 0,7763$	11,475
Bulharsko	BGN	15,22104	10	0,7763	$0,10 \times 15,22104 \times 0,7763$	1,182
Česká republika	CZK	1013,104	19	0,7763	$0,19 \times 1013,104 \times 0,7763$	149,421
Dánsko	DKK	229,6731	22	0,7763	$0,22 \times 229,6731 \times 0,7799$	39,223
Německo	EUR	487,3359	29,72	0,7763	$0,2972 \times 487,3359 \times 0,7799$	112,430
Estonsko	EUR	3,59341	20	0,7763	$0,20 \times 3,59341 \times 0,7763$	0,558
Irsko	EUR	80,50267	12,5	0,7763	$0,125 \times 80,50267 \times 0,7763$	7,811
Řecko	EUR	31,18964	29	0,7763	$0,29 \times 31,18964 \times 0,7763$	7,021
Francie	EUR	216,9506	33,33	0,7763	$0,3333 \times 216,9506 \times 0,7763$	56,131
Chorvatsko	HRK	38,06926	20	0,7763	$0,20 \times 38,06926 \times 0,7763$	5,910
Itálie	EUR	189,0033	31,4	0,7763	$0,314 \times 189,0033 \times 0,7763$	46,068
Kypr	EUR	3,919699	12,5	0,7763	$0,125 \times 3,919699 \times 0,7763$	0,380
Lotyšsko	EUR	3,43082	15	0,7763	$0,15 \times 3,43082 \times 0,7763$	0,399
Litva	EUR	10,67051	15	0,7763	$0,15 \times 10,67051 \times 0,7763$	1,242
Lucembursko	EUR	12,89701	29,22	0,7763	$0,2922 \times 12,89701 \times 0,7763$	2,925
Maďarsko	HUF	7,113,497	19	0,7763	$0,19 \times 7,113,497 \times 0,7763$	1049,159
Malta	EUR	2,207586	35	0,7763	$0,35 \times 2,207586 \times 0,7763$	0,600
Nizozemí	EUR	94,3608	25	0,7763	$0,25 \times 94,3608 \times 0,7763$	18,312
Rakousko	EUR	47,05711	25	0,7763	$0,25 \times 47,05711 \times 0,7763$	9,132
Polsko	PLN	539,9078	19	0,7763	$0,19 \times 539,9078 \times 0,7763$	79,630
Portugalsko	EUR	32,48048	21	0,7763	$0,21 \times 32,48048 \times 0,7763$	5,295
Rumunsko	RON	177,8497	16	0,7763	$0,16 \times 177,8497 \times 0,7763$	22,089
Slovinsko	EUR	1,763751	17	0,7763	$0,17 \times 1,763751 \times 0,7763$	0,233
Slovensko	EUR	19,67942	22	0,7763	$0,22 \times 19,67942 \times 0,7763$	3,361
Finsko	EUR	26,32965	20	0,7763	$0,20 \times 26,32965 \times 0,7763$	4,088
Švédsko	SEK	566,7271	22	0,7763	$0,22 \times 566,7271 \times 0,7763$	96,783
Spojené království	GBP	338,9224	20	0,7763	$0,20 \times 338,9224 \times 0,7763$	52,618

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GFR

V roce 2015 došlo přibližně k 2% nárůstu průměrného indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob v rámci EU. U České republiky, v kombinaci s nárůstem teoretické hodnoty základu daně, došlo k nárůstu teoretické hodnoty inkasa daně z příjmu právnických osob o cirká 13 mld. Kč oproti předešlému roku. Významný meziroční nárůst

indikátoru RWS lze pozorovat i u Německa, kde došlo k navýšení teoretického inkasa o 8 mld. eur.

Tabulka č. 25: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2016 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	45,179	33,99	0,8094	$0,3399 \times 45,179 \times 0,8094$	12,429
Bulharsko	BGN	13,766	10	0,8094	$0,10 \times 13,766 \times 0,8094$	1,114
Česká republika	CZK	998,804	19	0,8094	$0,19 \times 998,804 \times 0,8094$	153,593
Dánsko	DKK	211,525	22	0,8094	$0,22 \times 211,525 \times 0,8094$	37,664
Německo	EUR	515,486	29,72	0,8094	$0,2972 \times 515,486 \times 0,8094$	123,995
Estonsko	EUR	3,461	20	0,8094	$0,20 \times 3,461 \times 0,8094$	0,560
Irsko	EUR	84,363	12,5	0,8094	$0,125 \times 84,363 \times 0,8094$	8,535
Řecko	EUR	27,649	29	0,8094	$0,29 \times 27,649 \times 0,8094$	6,489
Francie	EUR	230,196	33,33	0,8094	$0,3333 \times 230,196 \times 0,8094$	62,097
Chorvatsko	HRK	37,712	20	0,8094	$0,20 \times 37,712 \times 0,8094$	6,104
Itálie	EUR	209,039	31,4	0,8094	$0,314 \times 209,039 \times 0,8094$	53,124
Kypr	EUR	3,998	12,5	0,8094	$0,125 \times 3,998 \times 0,8094$	0,404
Lotyšsko	EUR	3,243	15	0,8094	$0,15 \times 3,243 \times 0,8094$	0,394
Litva	EUR	10,258	15	0,8094	$0,15 \times 10,258 \times 0,8094$	1,245
Lucembursko	EUR	14,525	29,22	0,8094	$0,2922 \times 14,525 \times 0,8094$	3,435
Maďarsko	HUF	7299,488	19	0,8094	$0,19 \times 7229,588 \times 0,8094$	1122,492
Malta	EUR	2,305	35	0,8094	$0,35 \times 2,305 \times 0,8094$	0,653
Nizozemí	EUR	88,140	25	0,8094	$0,25 \times 88,140 \times 0,8094$	17,834
Rakousko	EUR	51,423	25	0,8094	$0,25 \times 51,423 \times 0,8094$	10,405
Polsko	PLN	543,648	19	0,8094	$0,19 \times 543,748 \times 0,8094$	83,601
Portugalsko	EUR	34,389	21	0,8094	$0,21 \times 34,389 \times 0,8094$	5,845
Rumunsko	RON	198,496	16	0,8094	$0,16 \times 198,496 \times 0,8094$	25,704
Slovinsko	EUR	2,578	17	0,8094	$0,17 \times 2,578 \times 0,8094$	0,355
Slovensko	EUR	19,968	22	0,8094	$0,22 \times 19,968 \times 0,8094$	3,555
Finsko	EUR	27,536	20	0,8094	$0,20 \times 27,536 \times 0,8094$	4,457
Švédsko	SEK	611,782	22	0,8094	$0,22 \times 611,782 \times 0,8094$	108,932
Spojené království	GBP	329,257	20	0,8094	$0,20 \times 329,257 \times 0,8094$	53,297

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GŘ

V roce 2016 došlo u České republiky k nárůstu teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob pouze o 4 mld. Kč. I když došlo k 2,5% nárůstu průměrné efektivity daně z příjmu právnických osob v rámci EU, u České republiky došlo k poklesu teoretického základu daně o 15 mld. Kč. Na druhou u ostatních států došlo v roce 2016

k nejvýznamnější změně indikátoru RWS u Německa, u kterého činil nárůst o 11,5 mld. eur.

Tabulka č. 26: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2017 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti

Země	Měna	Základ daně (mld)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mld)
Belgie	EUR	46,374	33,99	0,8542	$0,3399 \times 46,374 \times 0,8542$	13,465
Bulharsko	BGN	13,420	10	0,8542	$0,10 \times 13,420 \times 0,8542$	1,146
Česká republika	CZK	1061,661	19	0,8542	$0,19 \times 1061,661 \times 0,8542$	172,313
Dánsko	DKK	224,382	22	0,8542	$0,22 \times 224,382 \times 0,8542$	42,169
Německo	EUR	526,263	29,79	0,8542	$0,2979 \times 526,263 \times 0,8542$	133,922
Estonsko	EUR	3,629	20	0,8542	$0,20 \times 3,629 \times 0,8542$	0,620
Irsko	EUR	89,975	12,5	0,8542	$0,125 \times 89,975 \times 0,8542$	9,607
Řecko	EUR	31,148	29	0,8542	$0,29 \times 31,148 \times 0,8542$	7,716
Francie	EUR	233,872	33,33	0,8542	$0,3333 \times 233,872 \times 0,8542$	66,587
Chorvatsko	HRK	38,832	20	0,8542	$0,20 \times 38,832 \times 0,8542$	6,634
Itálie	EUR	222,001	24	0,8542	$0,24 \times 222,001 \times 0,8542$	45,514
Kypr	EUR	4,155	12,5	0,8542	$0,125 \times 4,155 \times 0,8542$	0,444
Lotyšsko	EUR	3,427	15	0,8542	$0,15 \times 3,427 \times 0,8542$	0,439
Litva	EUR	10,268	15	0,8542	$0,15 \times 10,268 \times 0,8542$	1,316
Lucembursko	EUR	16,363	27,08	0,8542	$0,2708 \times 16,363 \times 0,8542$	3,785
Maďarsko	HUF	7533,803	9	0,8542	$0,09 \times 7533,803 \times 0,8542$	579,208
Malta	EUR	2,432	35	0,8542	$0,35 \times 2,432 \times 0,8542$	0,727
Nizozemí	EUR	88,991	25	0,8542	$0,25 \times 88,991 \times 0,8542$	19,005
Rakousko	EUR	55,472	25	0,8542	$0,25 \times 55,472 \times 0,8542$	11,847
Polsko	PLN	565,482	19	0,8542	$0,19 \times 565,482 \times 0,8542$	91,780
Portugalsko	EUR	37,416	21	0,8542	$0,21 \times 37,416 \times 0,8542$	6,712
Rumunsko	RON	215,558	16	0,8542	$0,16 \times 215,558 \times 0,8542$	29,462
Slovinsko	EUR	3,286	19	0,8542	$0,19 \times 3,286 \times 0,8542$	0,533
Slovensko	EUR	20,638	21	0,8542	$0,21 \times 20,638 \times 0,8542$	3,702
Finsko	EUR	30,152	20	0,8542	$0,20 \times 30,152 \times 0,8542$	5,151
Švédsko	SEK	636,667	22	0,8542	$0,22 \times 636,667 \times 0,8542$	119,650
Spojené království	GBP	339,646	19	0,8542	$0,19 \times 339,646 \times 0,8542$	55,126

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GFR

V porovnání s předchozími lety v roce 2017 došlo u České republiky k největšímu nárůstu indikátoru RWS, téměř o 20 mld. Kč. V roce 2017 došlo jak k největšímu nárůstu průměrného indikátoru efektivnosti, tak i k významnému nárůstu teoretického základu daně o 63 mld. Kč. Největší odchylku v daném období lze pozorovat u Maďarska,

u kterého došlo v roce 2017 k poklesu teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob o téměř 50 % oproti předešlému roku. Jednou z hlavních příčin je snížení korporátní sazby daně z 19 % na 9 %. K dalšímu výraznému meziročnímu poklesu indikátoru RWS došlo u Itálie, který klesl o 8,5 mld. eur. Na druhou stranu Německo zaznamenalo meziroční nárůst teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob o 10 mld. eur.

Hodnota daňového efektu může nabývat kladných i záporných hodnot. Kladné hodnoty nabývá v případě, že teoretická hodnota inkasa daně z příjmů právnických osob RWS je vyšší než hodnota skutečného inkasa daně z příjmu právnických osob Rev. Z toho vyplývá, že daný stát skutečně vybral na dani méně, a tudíž vykazuje daňovou mezeru. Jinak řečeno, společnosti, které v daném státě vygenerují nějaký zisk, tento zisk přesouvají do jiných jurisdikcí, kde ho zdaňují nižší sazbou daně nebo ho nezdaňují vůbec.

Pokud finální efekt nabývá záporné hodnoty, tedy skutečné inkaso daně z příjmů právnických osob je vyšší než teoretická hodnota inkasa RWS, znamená to, že daný stát má prospěch z přesunů zisků do jeho jurisdikce.

Tabulka č. 27: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2013, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	9,285	12,2091	9,285 – 12,2091	-2,92387
Bulharsko	BGN	1,323	1,6231	1,323 – 1,6231	-0,30027
Česká republika	CZK	122,456	113,052	122,456 – 113,052	9,403805
Dánsko	DKK	47,811	54,066	47,811 – 54,066	-6,25455
Německo	EUR	105,073	50,5	105,073 – 50,5	54,5734
Estonsko	EUR	0,723	0,0618	0,723 – 0,0618	0,661391
Irsko	EUR	4,906	4,272	4,906 – 4,272	0,633544
Řecko	EUR	7,224	2,071	7,224 – 2,071	5,153489
Francie	EUR	52,325	58,736	52,325 – 58,736	-6,41125
Chorvatsko	HRK	5,241	6,7418	5,241 – 6,7418	-1,50069
Itálie	EUR	43,681	40,3767	43,681 – 40,3767	3,304246
Kypr	EUR	0,404	1,1714	0,404 – 1,1714	-0,76747
Lotyšsko	EUR	0,503	0,3697	0,503 – 0,3697	0,133122
Litva	EUR	1,355	0,4767	1,355 – 0,4767	0,878297
Lucembursko	EUR	2,484	2,2128	2,484 – 2,2128	0,27101
Maďarsko	HUF	910,150	416,189	910,150 – 416,189	493,9611
Malta	EUR	0,505	0,4212	0,505 – 0,4212	0,084133
Nizozemí	EUR	17,850	14,255	17,850 – 14,255	3,595326

Rakousko	EUR	9,091	7,2404	9,091 – 7,2404	1,850586
Polsko	PLN	74,090	29,351	74,090 – 29,351	44,73871
Portugalsko	EUR	5,661	5,5446	5,661 – 5,5446	0,116087
Rumunsko	RON	19,478	12,826	19,478 – 12,826	6,651678
Slovinsko	EUR	0,111	0,4332	0,111 – 0,4332	-0,32245
Slovensko	EUR	3,612	2,1178	3,612 – 2,1178	1,494472
Finsko	EUR	4,598	4,799	4,598 – 4,799	-0,20117
Švédsko	SEK	81,011	100,811	81,011 – 100,811	-19,7999
Spojené království	GBP	54,552	41,644	54,552 – 41,644	12,90807

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GFR

Jak je z tabulky č. 27 zřejmé, v roce 2013 Česká republika vykazuje přibližně 9,4 mld. Kč daňovou mezeru na dani z příjmů právnických osob v důsledku daňového plánování. Jedná se o výrazný rozdíl oproti zjištěnému efektu, kde skutečné inkaso daně z příjmu právnických osob pro Českou republiku bylo čerpáno z databáze Eurostat viz tabulka č. 16. Záměna dat z Eurostatu za oficiální data Generálního finančního ředitelství mělo za následek, že z původního stavu, kdy Česká republika měla údajný daňový prospěch cirká 9 mld. Kč z daňového plánování, se najednou dostala do situace, kdy v důsledku přesunu zisků společností do zahraničí tratí 9,4 mld. Kč.

Ve srovnání s původním výpočtem s daty z Eurostatu došlo ke změně i u ostatních států. Změna vstupních údajů u České republiky ovlivnila výši průměrné efektivity daně z příjmu právnických osob v rámci EU, a to mělo za následek ovlivnění teoretické hodnoty inkasa daně z příjmu právnických osob, když by nedocházelo k přesunu zisků. Přesto se nemění nic na tom, že Německo spolu s Polskem vykazují nejvyšší daňové ztráty v důsledku daňového plánování. V roce 2013 Německo vykazuje daňovou mezeru cirká 54,5 mld. eur a Polsko přibližně 44,7 mld. zł. Daňový zisk na druhou stranu vykazuje Kypr s cirká 700 mil. eur, Francie se 6 mld. eur a další.

Tabulka č. 28: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2014, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	9,809	12,8901	9,809 – 12,8901	-3,08105
Bulharsko	BGN	1,107	1,6582	1,107 – 1,6582	-0,55107
Česká republika	CZK	136,260	123,179	136,260 – 123,179	13,08102
Dánsko	DKK	45,103	55,784	45,103 – 55,784	-10,6814
Německo	EUR	103,271	51	103,271 – 51	52,27058
Estonsko	EUR	0,682	0,0689	0,682 – 0,0689	0,612656
Irsko	EUR	5,149	4,6169	5,149 – 4,6169	0,532144
Řecko	EUR	6,383	3,349	6,383 – 3,349	3,033573
Francie	EUR	50,802	57,063	50,802 – 57,063	-6,26051
Chorvatsko	HRK	5,758	5,8247	5,758 – 5,8247	-0,06688
Itálie	EUR	43,489	35,0612	43,489 – 35,0612	8,427861
Kypr	EUR	0,363	1,1121	0,363 – 1,1121	-0,74897
Lotyšsko	EUR	0,437	0,3637	0,437 – 0,3637	0,073594
Litva	EUR	1,293	0,4998	1,293 – 0,4998	0,79351
Lucembursko	EUR	2,663	2,1398	2,663 – 2,1398	0,523328
Maďarsko	HUF	983,375	534,652	983,375 – 534,652	448,7233
Malta	EUR	0,495	0,4475	0,495 – 0,4475	0,047779
Nizozemí	EUR	16,859	17,09	16,859 – 17,09	-0,23124
Rakousko	EUR	8,639	7,273	8,639 – 7,273	1,366482
Polsko	PLN	72,569	30,04	72,569 – 30,04	42,52915
Portugalsko	EUR	5,176	4,8967	5,176 – 4,8967	0,279547
Rumunsko	RON	18,446	14,1964	18,446 – 14,1964	4,249249
Slovinsko	EUR	0,194	0,5287	0,194 – 0,5287	-0,33451
Slovensko	EUR	3,212	2,5044	3,212 – 2,5044	0,707521
Finsko	EUR	3,694	3,956	3,694 – 3,956	-0,26164
Švédsko	SEK	84,824	103,237	84,824 – 103,237	-18,4133
Spojené království	GBP	52,683	41,264	52,683 – 41,264	11,4186

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GFR

V roce 2014 došlo k prohloubení daňové mezery daně z příjmů právnických osob České republiky přibližně o 3,5 mld. Kč v porovnání s rokem 2013. I v roce 2014 mají největší daňovou ztrátu, v důsledku daňového plánování, Německo s Polskem, i když oproti předchozímu roku Německo snížilo daňovou ztrátu o 2 mld. eur. V roce 2014 podstatně vysoký daňový zisk vykazuje Švédsko s 18,5 mld. švédských korun. a Dánsko s 10,5 mld. dánských korun, ale je možné, že i u těchto států může dojít ke zkreslení v důsledku nadhodnocení inkasa daně z příjmu právnických osob.

Tabulka č. 29: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2015, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	11,475	13,8169	11,475 – 13,8169	-2,16862
Bulharsko	BGN	1,182	1,8034	1,182 – 1,8034	-0,62336
Česká republika	CZK	149,421	138,140	149,421 – 138,140	11,28119
Dánsko	DKK	39,223	53,08	39,223 – 53,08	-18,4993
Německo	EUR	112,430	52,9	112,430 – 52,9	59,52989
Estonsko	EUR	0,558	0,0381	0,558 – 0,0381	0,519781
Irsko	EUR	7,811	6,8718	7,881 – 6,8718	0,939328
Řecko	EUR	7,021	3,8	7,021 – 3,8	3,221225
Francie	EUR	56,131	57,699	56,131 – 57,699	-1,93727
Chorvatsko	HRK	5,910	6,3113	5,910 – 6,3113	-0,40101
Itálie	EUR	46,068	33,4663	46,068 – 33,4663	12,64045
Kypr	EUR	0,380	1,0456	0,380 – 1,0456	-0,66526
Lotyšsko	EUR	0,399	0,3886	0,399 – 0,3886	0,010879
Litva	EUR	1,242	0,5739	1,242 – 0,5739	0,668556
Lucembursko	EUR	2,925	2,2951	2,925 – 2,2951	0,630223
Maďarsko	HUF	1049,159	613,522	1049,159 – 613,522	435,637
Malta	EUR	0,600	0,5108	0,600 – 0,5108	0,088978
Nizozemí	EUR	18,312	18,43	18,312 – 18,43	-0,58298
Rakousko	EUR	9,132	7,9394	9,132 – 7,9394	1,190682
Polsko	PLN	79,630	33,104	80,630 – 33,104	46,52619
Portugalsko	EUR	5,295	5,6136	5,295 – 5,6136	-0,31884
Rumunsko	RON	22,089	16,7274	22,089 – 16,7274	5,361683
Slovinsko	EUR	0,233	0,568	0,233 – 0,568	-0,33525
Slovensko	EUR	3,361	2,9453	3,361 – 2,9453	0,443976
Finsko	EUR	4,088	4,547	4,088 – 4,547	-0,45929
Švédsko	SEK	96,783	124,096	96,783 – 124,096	-26,9905
Spojené království	GBP	52,618	43,215	52,618 – 43,215	7,338059

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GFR

Česká republika zaznamenala v roce 2015 snížení daňové mezery daně z příjmu právnických osob přibližně o 2 mld. Kč oproti předchozímu roku. Největší nárůst daňové mezery daně z příjmu právnických osob v roce 2015 zaznamenalo Německo, která činí 59,5 mld. eur, což představuje 14 % nárůst oproti roku 2014. Další prohloubení daňové mezery zaznamenala Itálie o 4,5 mld. eur a také Polsko o 4 mld. zł.

Tabulka č. 30: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2016, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	12,429	14,621	12,429 – 14,621	-2,192
Bulharsko	BGN	1,114	1,939	1,114 – 1,939	-0,825
Česká republika	CZK	153,593	156,401	153,593 – 156,401	-2,808
Dánsko	DKK	37,664	60,379	37,664 – 60,379	-22,715
Německo	EUR	123,995	62,606	123,995 – 62,606	61,389
Estonsko	EUR	0,560	0,038	0,560 – 0,038	0,522
Irsko	EUR	8,535	7,352	8,535 – 7,352	1,183
Řecko	EUR	6,489	4,388	6,489 – 4,388	2,101
Francie	EUR	62,097	57,529	62,097 – 57,529	4,568
Chorvatsko	HRK	6,104	7,785	6,104 – 7,785	-1,680
Itálie	EUR	53,124	35,891	53,124 – 35,891	17,233
Kypr	EUR	0,404	1,047	0,404 – 1,047	-0,642
Lotyšsko	EUR	0,394	0,424	0,394 – 0,424	-0,031
Litva	EUR	1,245	0,628	1,245 – 0,628	0,618
Lucembursko	EUR	3,435	2,459	3,435 – 2,459	0,976
Maďarsko	HUF	1122,492	757,335	1122,492 – 757,335	365,157
Malta	EUR	0,653	0,578	0,653 – 0,578	0,075
Nizozemí	EUR	17,834	23,701	17,834 – 23,701	-5,867
Rakousko	EUR	10,405	8,633	10,405 – 8,663	1,772
Polsko	PLN	83,601	34,310	83,601 – 34,310	49,291
Portugalsko	EUR	5,845	5,674	5,845 – 5,674	0,171
Rumunsko	RON	25,704	16,986	25,704 – 16,986	8,718
Slovinsko	EUR	0,355	0,645	0,355 – 0,645	-0,290
Slovensko	EUR	3,555	2,818	3,555 – 2,818	0,738
Finsko	EUR	4,457	4,798	4,457 – 4,798	-0,341
Švédsko	SEK	108,932	126,144	108,932 – 126,144	-17,212
Spojené království	GBP	53,297	52,455	53,297 – 52,455	0,842

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GFR

V roce 2016 Česká republika nezaznamenala daňovou mezeru, ale daňový zisk daně z příjmu právnických osob v důsledku daňového plánování zahraničních firem. Daňový zisk činí přibližně 2,8 mld. Kč. Jinak řečeno, v roce 2016 Česká republika vychází jako země, která má daňový prospěch z přesunu zisků zahraničních společností do České republiky. Při srovnání skutečného inkasa daně mezi roky 2015 a 2016, lze vidět, že skutečné inkaso daně vzrostlo o cirká 20 mld. Kč. Nárůst daňového zisku daně z příjmu právnických osob zaznamenalo také Dánsko, který činí 22,1 mld. dánských korun. Na druhou stranu Německo s Polskem v roce 2016 prohloubily výši daňové mezery daně z

příjmu právnických osob. U Německa daňová mezera činí cirká 61 mld. eur a u Polska cirká 49 mld. zł. Dále je třeba zmínit meziroční snížení daňové mezery daně z příjmu právnických osob u Maďarska, které se snížilo ze 435,6 mld. Ft na 365,2 mld. Ft.

Tabulka č. 31: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2017, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR

Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	13,465	18,1103	13,465 – 18,1103	-4,6454
Bulharsko	BGN	1,146	2,2256	1,146 – 2,2256	-1,0792
Česká republika	CZK	172,313	161,803	172,313 – 161,803	10,5096
Dánsko	DKK	42,169	65,9540	42,169 – 65,9540	-23,7855
Německo	EUR	133,922	65,9420	133,922 – 65,9420	67,9797
Estonsko	EUR	0,620	0,0404	0,620 – 0,0404	0,5797
Irsko	EUR	9,607	8,1970	9,607 – 8,1970	1,4104
Řecko	EUR	7,716	3,5100	7,716 – 3,5100	4,2061
Francie	EUR	66,587	66,8360	66,587 – 66,8360	-0,2488
Chorvatsko	HRK	6,634	8,4994	6,634 – 8,4994	-1,8651
Itálie	EUR	45,514	35,5980	45,514 – 35,5980	9,9158
Kypr	EUR	0,444	1,1105	0,444 – 1,1105	-0,6668
Lotyšsko	EUR	0,439	0,4274	0,439 – 0,4274	0,0117
Litva	EUR	1,316	0,6310	1,316 – 0,6310	0,6846
Lucembursko	EUR	3,785	2,9015	3,785 – 2,9015	0,8836
Maďarsko	HUF	579,208	624,9450	579,208 – 624,9450	-45,7374
Malta	EUR	0,727	0,6533	0,727 – 0,6533	0,0738
Nizozemí	EUR	19,005	24,1900	19,005 – 24,1900	-5,1853
Rakousko	EUR	11,847	9,3585	11,847 – 9,3585	2,4881
Polsko	PLN	91,780	38,5160	92,780 – 38,5160	53,2643
Portugalsko	EUR	6,712	6,2809	6,712 – 6,2809	0,4311
Rumunsko	RON	29,462	17,2114	29,462 – 17,2114	12,2505
Slovinsko	EUR	0,533	0,7638	0,533 – 0,7638	-0,2304
Slovensko	EUR	3,702	2,9333	3,702 – 2,9333	0,7690
Finsko	EUR	5,151	6,1270	5,151 – 6,1270	-0,9756
Švédsko	SEK	119,650	133,8590	119,650 – 133,8590	-14,2091
Spojené království	GBP	55,126	57,500	55,126 – 57,500	-2,3739

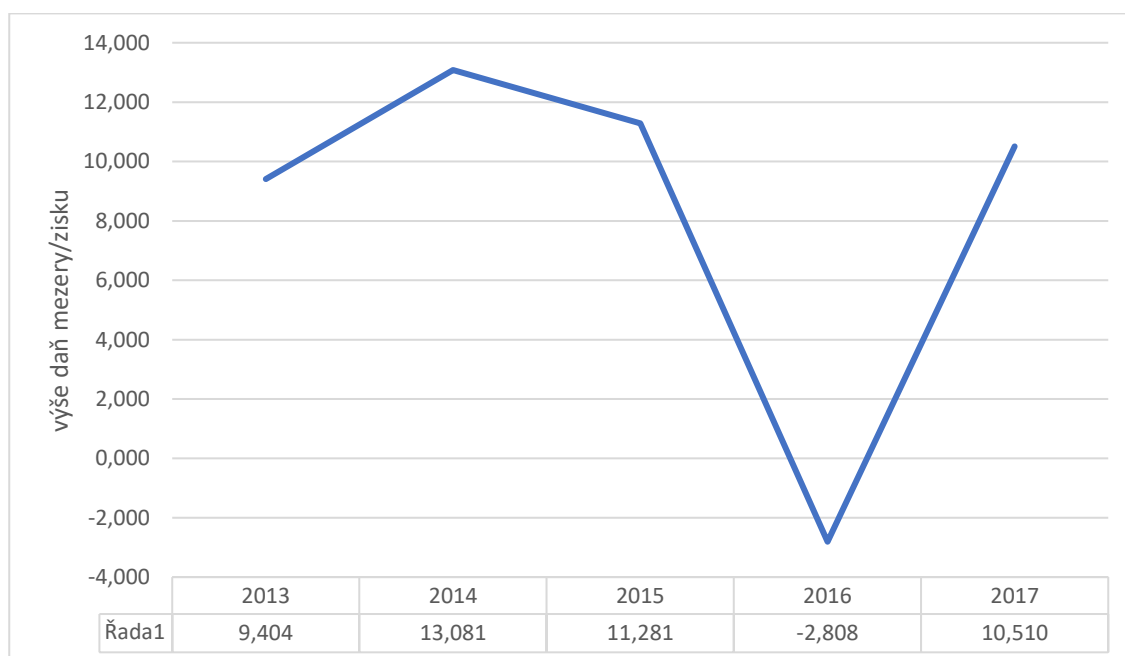
Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GFR

V porovnání s rokem 2016 vznikla České republice daňová mezera na korporátní dani v důsledku přesunu zisků, a to ve výši 10,5 mld. Kč. Při srovnání skutečného inkasa daně z roku 2017 s rokem 2016 je zřejmé, že nedošlo k tak vysokému meziročnímu nárůstu inkasa daně, jako tomu bylo v předchozích letech. V roce 2017 dosáhlo Polsko s Německem nejvyšší daňové mezery za sledované období. Německo má v roce 2017

daňovou mezeru daně z příjmu právnických osob cirka 68 mld. eur a Polsko dosahuje 53 mld. zł.

Velmi výrazné výsledky v roce 2017 má Maďarsko, které se z 365 mld. Ft daňové mezery z roku 2016 dostalo na 45,7 mld. Ft daňového zisku. U Maďarska je tento jev způsoben z důvodu změny výše daňové sazby daně z příjmu právnických osob z 19 % na 9 %.

Graf č. 8: Vývoj daňové mezery/daňového zisku daně z příjmu právnických osob ČR v období 2013-2017 v mld. Kč, kdy skutečné inkaso daně ČR bylo čerpáno z GFŘ



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z GFŘ

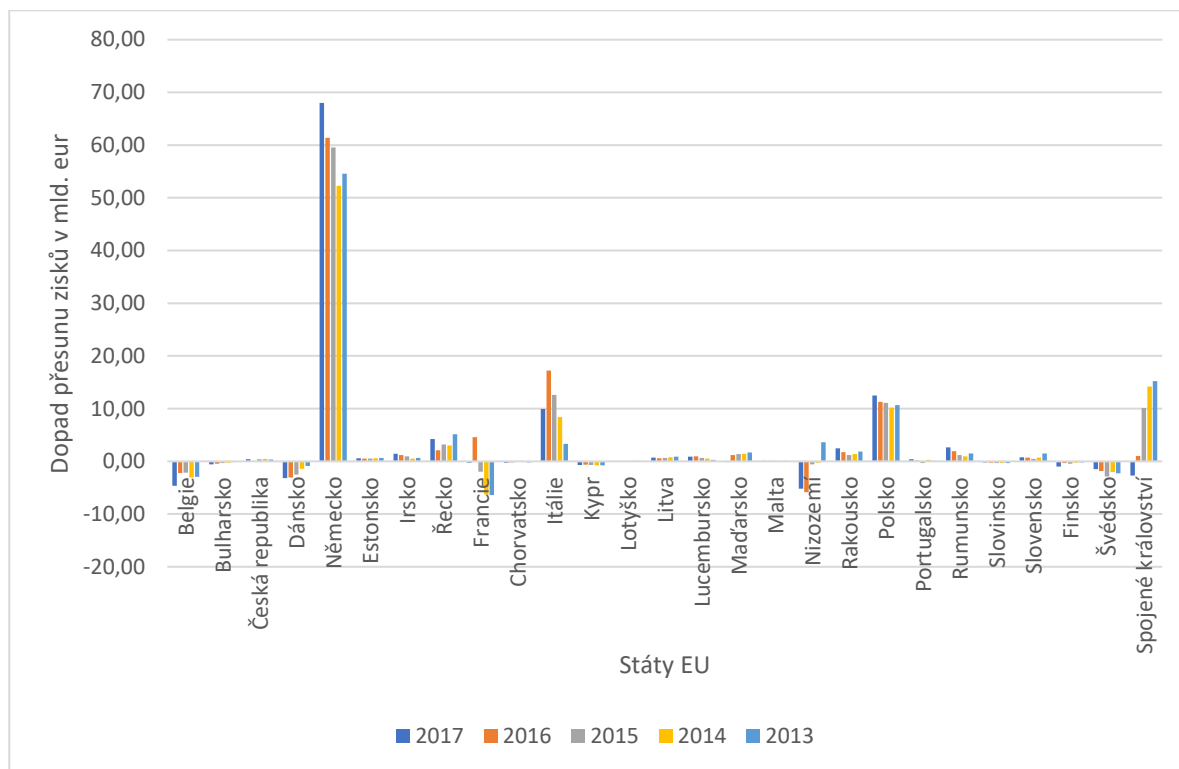
Graf č. 8 zobrazuje vývoj dopadu daňového plánování na inkaso České republiky daně z příjmů právnických osob za období mezi 2013-2017. Jak je zřejmé z grafu, křivka se pohybuje mezi kladnými a zápornými hodnotami. Kladné hodnoty představují výši daňové mezery na dani z příjmu právnických osob, neboť Česká republika mohla na korporátní dani vybrat více, než skutečně vybrala. Záporná hodnota znamená, že se České republice podařilo na dani z příjmu právnických osob vybrat ve skutečnosti více, než teoreticky mohla vybrat. Tedy vznikl daňový zisk na dani z příjmu právnických osob, kdy jednou z příčin může být přesun zisků zahraničních firem do České republiky.

Jak vyplývá z grafu č. 8, Česká republika v roce 2014 dosáhla nejvyšší daňové mezery za období 2013-2017, která činila přibližně 13 mld. Kč. Na druhou stranu v roce 2016 Česká republika přešla do daňového zisku daně z příjmu právnických osob, a to ve výši 2,8 mld. Kč. Česká republika mezi roky 2015 a 2016 zvýšila inkaso daně přibližně o 20 mld., což je nejvíce za sledované období. Na zvýšení inkasa daně mohou mít vliv také další faktory. Jedním z faktorů je určitě meziroční růst ekonomiky, ale pokud vezmeme v potaz faktory mající vliv na zahraniční příjmy společností, tak je to jednoznačně zavádění nových a sofistikovaných nástrojů pro mezinárodní správní spolupráci v oblasti přímých daní, případně dalších tuzemských nástrojů podporující výběr daní, např. elektronická evidence tržeb.

V období 2016-2017 mohli čeští, ale i zahraniční daňoví poplatníci využívat Českou republiku jako takový „daňový ráj“, poskytující anonymitu disponentům bankovních účtů. Neboť v daném období bylo v České republice určité právní vakuum znemožňující správci daně dostat se k informacím o skutečném vlastníkově účtu, ani pro účely mezinárodní spolupráce. V praxi to znamená, že zahraniční správce daně se nedostal k informacím o svém daňovém subjektu mající dispoziční práva k českému účtu. Od poloviny roku 2018 vstoupila účinnost novela daňového řádu, kterou se mezera v zákoně odstranila (§ 57 odst. 3 daňového řádu).

Jak je z vyobrazených výsledků zřejmé (viz graf č. 8), pro roky 2013, 2014, 2015 a 2017 je nulová hypotéza H_{01} zamítnuta, protože Česká republika v těchto letech měla daňovou ztrátu v důsledku rozměňování základu daně a přesunu zisků do zahraničí. Na druhou stranu přijímáme nulovou hypotézu H_{01} za rok 2016, protože Česká republika měla daňový zisk daně z příjmu právnických osob v důsledku přesunu zisků. Tím, že Česká republika dosáhla i daňového zisku, u dopadu daňového plánování, se může hovořit o tzv. „pozitivní nule“. Jak již bylo zmíněno, tak na daný efekt má dopad dalších mnoho faktorů.

Graf č. 9: Dopad přesunu zisků u jednotlivých členských států EU v letech 2013–2017 v mld. eur



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu, OECD Statistics, GŘ

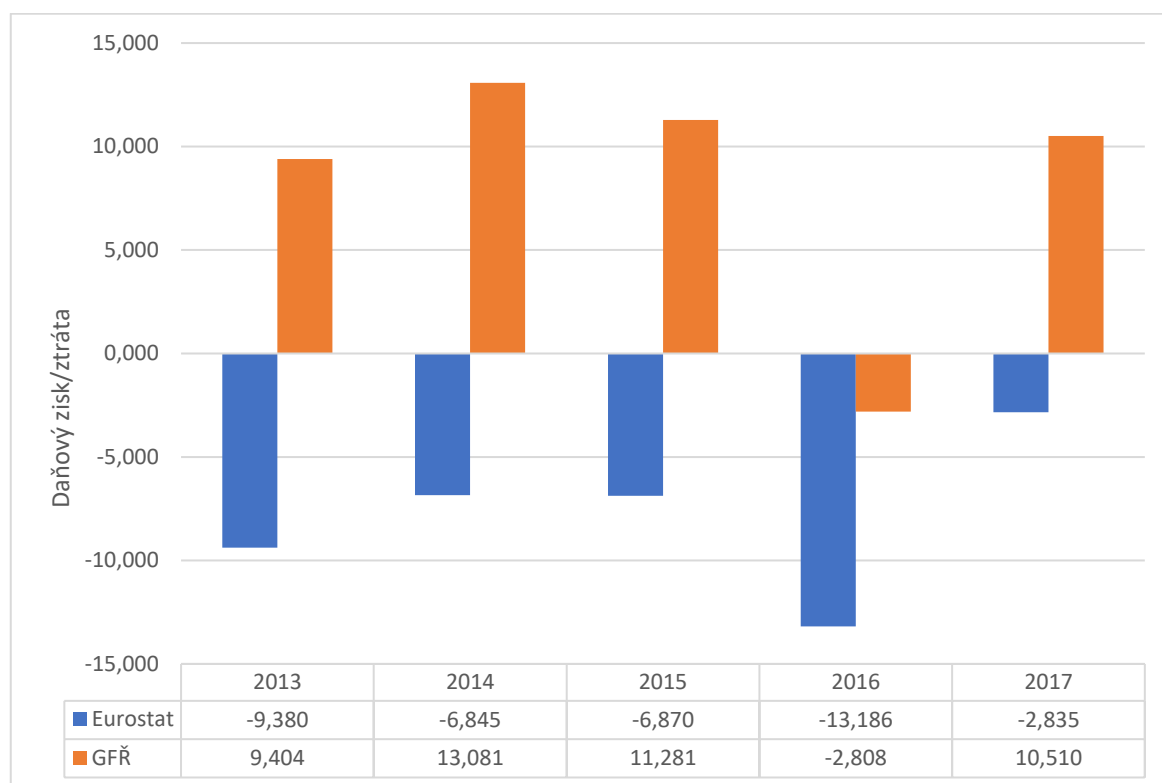
Na grafu č. 9 je zobrazen přehled dopadu přesunu zisků za sledované období u jednotlivých členských států. Vychází se ze stejného principu zobrazení, záporné hodnoty vyznačené na grafu indikují daňový prospěch z přesunu zisků zahraničních firem a kladné hodnoty představují daňovou mezeru způsobenou přesunem zisků firem do jiných jurisdikcí.

Jak je zřejmé z grafu č. 9 v roce 2017 se Maďarsko z daňové ztráty dostalo do daňového zisku. Jedním z hlavních důvodů je změna nominální sazby daně z příjmu právnických osob, kdy je velmi pravděpodobné, že tento krok přilákal zahraniční společnosti, neboť se v současné době jedná o jednu z nejnižších nominálních sazeb daně z příjmu právnických osob v rámci EU.

Z grafu č. 9 je patrné, že Německo spolu s Polskem nejvíce doplácí na přesun zisků do jiných jurisdikcí, protože v těchto státech dochází k postupnému růstu daňové mezery. Za sledované období se v Německu daňová mezera pohybuje mezi 52 mld. až 68 mld. eur.

U Polska to je o něco méně, tam je přibližné rozmezí daňové ztráty mezi 10 mld. až 12,5 mld. eur. Jak bylo zmíněno u grafu č. 8, Česká republika spíše vykazuje daňovou ztrátu okolo 10 mld. Kč, v důsledku daňového plánování. Výjimkou je rok 2016, ve kterém byl vykázán daňový zisk 2,8 mld. Kč. V roce 2016 Česká republika znatelně navýšila výběr daně. Jedním z důvodů může být zavedení nových nástrojů podporující výběr daně. Jedná se např. o elektronickou evidenci tržeb, nebo nové nástroje pro automatickou výměnu daňových informací. Mezi státy, které mají přínos z daňového plánování, se řadí Švédsko, Kypr, Dánsko, Nizozemí a další. Jak z daných výsledků vyplývá Kypr a Nizozemí jsou stále v hojné míře využívány jako jurisdikce pro holdingové společnosti. To může vysvětlovat dosažení kladného daňového efektu v důsledku přesunu zisků.

Graf č. 10: Srovnání daňové mezery/prospěchu ČR za období 2013-2017 zjištěných z rozdílných datových základů



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a GfR

Graf č. 10 zobrazuje srovnání zjištěných výsledků za Českou republiku, kdy kvantifikace dopadu přesunu zisků na daň z příjmu právnických osob byla provedena prostřednictvím dvou datových základů. V první variantě je skutečné inkaso daně z příjmu právnických

osob čerpáno z databáze Eurostat a po druhé je skutečné inkaso daně čerpáno z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství.

Zobrazení výsledků vychází ze stejného principu, jako předchozí grafy. Záporné hodnoty vyznačené na grafu indikují daňový prospěch z přesunu zisků zahraničních firem a kladné hodnoty představují daňovou mezeru způsobenou přesunem zisků firem do jiných jurisdikcí.

Jak je vidět z grafu č. 1, rozdíl mezi datovými základnami pro inkaso daně je opravdu velký, v řádech mld. Kč. To je také důvod, proč bylo docíleno k takto rozdílným výsledkům, jak je vyobrazeno na grafu č. 10. Data z Eurostatu jsou značně nadhodnocena. Jednou z možných příčin může být odlišná metodika výpočtu inkasa daně. Z tohoto důvodu vykazuje skutečné inkaso vyšší hodnotu než indikátor RWS, tedy teoretické inkaso daně, za situace, kdy nedochází k přesunům zisku. Proto výsledky s daty z Eurostatu zobrazují daňový prospěch České republiky z daňové optimalizace zahraničních firem. Generální finanční ředitelství má oficiální agregovaná data od finančních úřadů z daňových přiznání, případně informace z bankovního účtu o zaplacené dani. Až na rok 2016, podle výsledků zjištěných na základě dat z Generálního finančního ředitelství, má Česká republika daňovou mezeru na korporátní dani přibližně okolo 10 mld. Kč. Je třeba brát tyto výsledky s určitým nadhledem, protože u ostatních států byla data o skutečném inkasu daně čerpána také z Eurostatu. Pokud se bude vycházet ze situace České republiky, je pravděpodobné, že by se došlo k jiným výsledkům i u České republiky, protože změna vstupních dat u ostatních států by znamenala změnu průměrného indikátoru efektivity daně z příjmů právnických osob, který zasahuje do dalších výpočtů.

Na základě výsledků, které zobrazuje graf č. 10 lze konstatovat, že nulová hypotéza H_{03} je zamítnuta, protože změna v datových základnách výrazně ovlivní dané výsledky.

5.1.3 Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob členských států EU prostřednictvím poměrového ukazatele k HDP

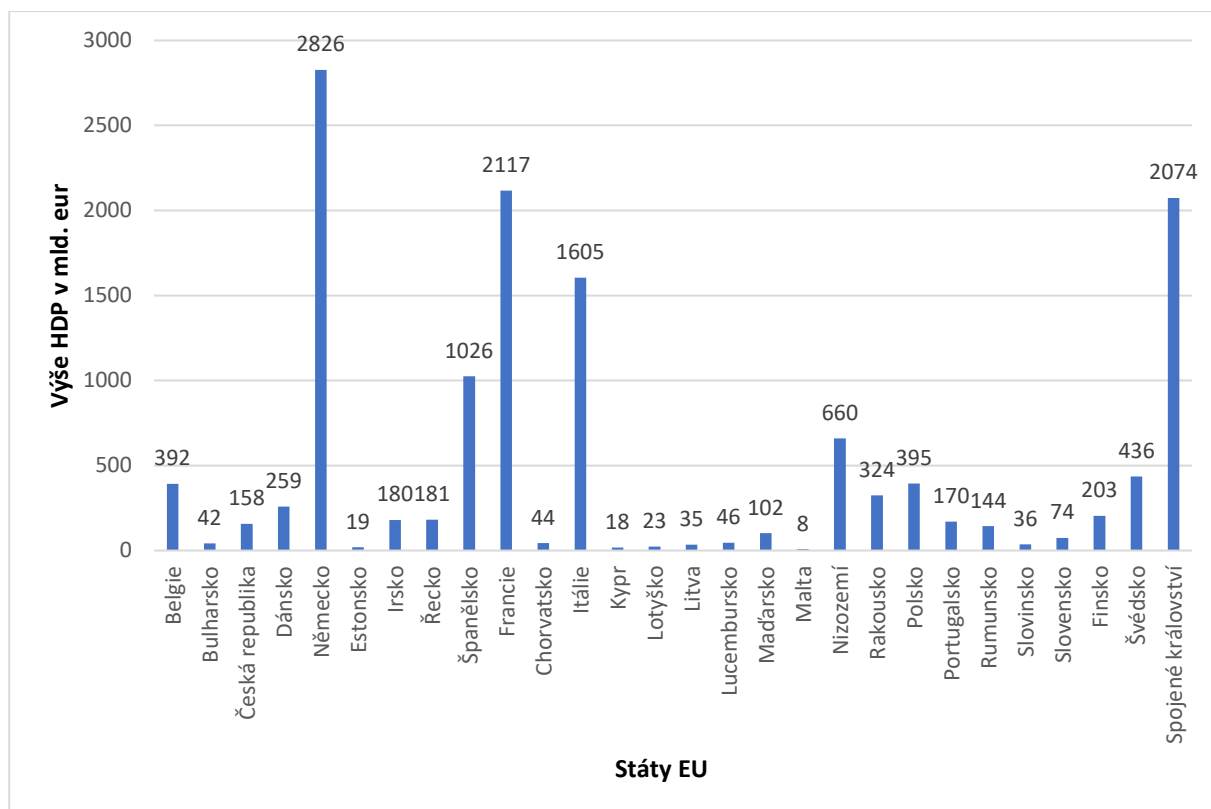
Tato podkapitola bude věnována druhé metodě odhadu daňové ztráty daně z příjmů právnických osob způsobené daňovým plánováním. Obdobná metoda byla použita ve studii Glopolis (2016). Metoda vychází ze zjištěných daňových ztrát v rámci EU jako celek. Daňové ztráty jednotlivým státům jsou alokovány prostřednictvím poměrového ukazatele. Poměrový ukazatel byl zvolen jako podíl daného členského státu na celkovém HDP Evropské unie.

Daňová mezera pro EU je čerpána ze studie EPRS (2015). EPRS pracuje se dvěma rozmezími daňové mezery. První rozmezí je stanoveno na 50–70 mld. eur ročně, kdy příčina daňové mezery je omezena pouze na přesun zisků. Druhé rozmezí daňové mezery je stanoveno na 160–190 mld. eur ročně. Příčina daňové mezery není omezena pouze přesunem zisků, ale také na další faktory. Studie EPRS (2015) uvádí, že při odhadu daňové mezery byly vzaty v úvahu také individuální daňové dohody států s nadnárodními podniky. Příkladem takového daňového zacházení může být kauza Lux Leaks z roku 2014, kdy Lucembursko uzavíralo dohody s nadnárodními podniky, které jim zajišťovaly výhodnější daňové zacházení. Na tento popud byla zavedena výměna informací o tzv. Rulings, kdy státy dostávají informace mimo jiné i o těchto dohodách.

Výpočet daňové mezery za EU jako celek byl EPRS zveřejněn v roce 2015 a výpočty probíhaly nejdále za rok 2013. Proto alokační klíč bude použito HDP v běžných cenách za rok 2013.

V následujícím grafu je zobrazeno HDP v běžných cenách za rok 2013 za jednotlivé členské státy EU. Data byla čerpána z databáze Eurostat.

Graf č. 11: HDP členských států EU v běžných cenách za rok 2013 v mld. eur



Zdroj: Vlastní zpracování za základě dat z Eurostatu

Jak lze vidět z grafu č. 11, největší podíl na HDP Evropské unie má Německo s 2826 mld. eur. Následně Francie s 2117 mld. eur a Spojené království s 2074 mld. eur. Česká republika vykazuje HDP za rok 2013 158 mld. eur.

Tabulka č. 32: Zjištění alokačního klíče pro jednotlivé členské státy EU za rok 2013

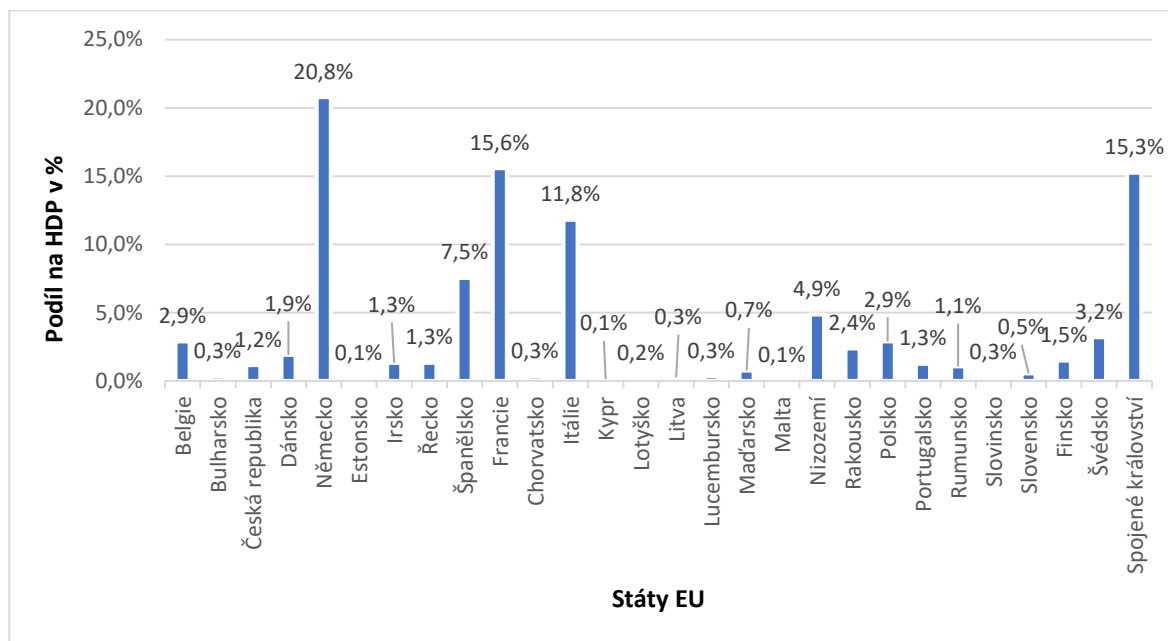
Země	Měna	HDP EU (mld)	HDP stát (mld)	Výpočet AK	Poměrový ukazatel
Belgie	EUR	13596,777	392,340	$\frac{392,340}{13596,777}$	0,02886
Bulharsko	EUR	13596,777	41,858	$\frac{41,858}{13596,777}$	0,00308
Česká republika	EUR	13596,777	157,742	$\frac{157,742}{13596,777}$	0,01160
Dánsko	EUR	13596,777	258,743	$\frac{258,743}{13596,777}$	0,01903
Německo	EUR	13596,777	2826,240	$\frac{2826,240}{13596,777}$	0,20786
Estonsko	EUR	13596,777	18,932	$\frac{18,932}{13596,777}$	0,00139
Irsko	EUR	13596,777	179,922	$\frac{179,922}{13596,777}$	0,01323
Řecko	EUR	13596,777	180,654	$\frac{180,654}{13596,777}$	0,01329
Španělsko	EUR	13596,777	1025,693	$\frac{1025,693}{13596,777}$	0,07544

Francie	EUR	13596,777	2117,189	$\frac{2117,189}{13596,777}$	0,15571
Chorvatsko	EUR	13596,777	43,779	$\frac{43,779}{13596,777}$	0,00322
Itálie	EUR	13596,777	1604,599	$\frac{1604,599}{13596,777}$	0,11801
Kypr	EUR	13596,777	18,141	$\frac{18,141}{13596,777}$	0,00133
Lotyšsko	EUR	13596,777	22,829	$\frac{22,829}{13596,777}$	0,00168
Litva	EUR	13596,777	34,960	$\frac{34,960}{13596,777}$	0,00257
Lucembursko	EUR	13596,777	46,500	$\frac{46,500}{13596,777}$	0,00342
Maďarsko	EUR	13596,777	101,891	$\frac{101,891}{13596,777}$	0,00749
Malta	EUR	13596,777	7,645	$\frac{7,645}{13596,777}$	0,00056
Nizozemí	EUR	13596,777	660,463	$\frac{660,463}{13596,777}$	0,04857
Rakousko	EUR	13596,777	323,910	$\frac{323,910}{13596,777}$	0,02382
Polsko	EUR	13596,777	394,734	$\frac{394,734}{13596,777}$	0,02903
Portugalsko	EUR	13596,777	170,269	$\frac{170,269}{13596,777}$	0,01252
Rumunsko	EUR	13596,777	143,802	$\frac{143,802}{13596,777}$	0,01058
Slovinsko	EUR	13596,777	36,239	$\frac{36,239}{13596,777}$	0,00267
Slovensko	EUR	13596,777	74,170	$\frac{74,170}{13596,777}$	0,00545
Finsko	EUR	13596,777	203,338	$\frac{203,338}{13596,777}$	0,01495
Švédsko	EUR	13596,777	436,218	$\frac{436,218}{13596,777}$	0,03208
Spojené království	EUR	13596,777	2073,979	$\frac{2073,979}{13596,777}$	0,15253

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu

V tabulce č. 32 je zobrazen výpočet poměrových ukazatelů, podle kterých se alokuje daňová mezera daně z příjmu právnických osob jednotlivým členským státům. Pro lepší zobrazení podílu jednotlivých členských států na celkovém HDP Evropské unie poslouží graf č. 12.

Graf č. 12: Podíl jednotlivých členských států EU na celkovém HDP Evropské unie za rok 2013



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu

Největší podíl na HDP Evropské unie má Německo s téměř 21 %. Německo následuje Francie, Spojené království a Itálie. Česká republika s 1,2% podílem nepatří mezi nejvíce podílející se země, ale určitě také nepatří mezi nejméně podílející se země, jako je Malta nebo Estonsko s 0,1% podílem. Takto malý podíl je samozřejmě pochopitelný z důvodu velikosti země a počtu obyvatel.

V následujících tabulkách bude alokována daňová mezera jednotlivým členským státům EU. Bude kvantifikováno rozmezí, mezi kterými se daňová ztráta pohybuje. První rozmezí je 50–70 mld. eur ročně, kdy příčina daňové mezery je omezena pouze na přesun zisků. Druhé rozmezí daňové mezery je stanoveno na 160–190 mld. eur ročně, kdy příčina daňové mezery není omezena pouze přesunem zisků, ale také na další faktory, jako jsou individuální daňové dohody států s nadnárodními podniky.

Tabulka č. 33: Kvantifikace spodní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty je omezena pouze na přesun zisků

Země	Měna	Ztráta EU (mld)	Podíl	Výpočet TG	Ztráta (mld)
Belgie	EUR	50	0,02886	50 * 0,02886	1,44
Bulharsko	EUR	50	0,00308	50 * 0,00308	0,15
Česká republika	EUR	50	0,01160	50 * 0,01160	0,58
Dánsko	EUR	50	0,01903	50 * 0,01903	0,95
Německo	EUR	50	0,20786	50 * 0,20786	10,39
Estonsko	EUR	50	0,00139	50 * 0,00139	0,07
Irsko	EUR	50	0,01323	50 * 0,01323	0,66
Řecko	EUR	50	0,01329	50 * 0,01329	0,66
Španělsko	EUR	50	0,07544	50 * 0,07544	3,77
Francie	EUR	50	0,15571	50 * 0,15571	7,79
Chorvatsko	EUR	50	0,00322	50 * 0,00322	0,16
Itálie	EUR	50	0,11801	50 * 0,11801	5,90
Kypr	EUR	50	0,00133	50 * 0,00133	0,07
Lotyšsko	EUR	50	0,00168	50 * 0,00168	0,08
Litva	EUR	50	0,00257	50 * 0,00257	0,13
Lucembursko	EUR	50	0,00342	50 * 0,00342	0,17
Maďarsko	EUR	50	0,00749	50 * 0,00749	0,37
Malta	EUR	50	0,00056	50 * 0,00056	0,03
Nizozemí	EUR	50	0,04857	50 * 0,04857	2,43
Rakousko	EUR	50	0,02382	50 * 0,02382	1,19
Polsko	EUR	50	0,02903	50 * 0,02903	1,45
Portugalsko	EUR	50	0,01252	50 * 0,01252	0,63
Rumunsko	EUR	50	0,01058	50 * 0,01058	0,53
Slovinsko	EUR	50	0,00267	50 * 0,00267	0,13
Slovensko	EUR	50	0,00545	50 * 0,00545	0,27
Finsko	EUR	50	0,01495	50 * 0,01495	0,75
Švédsko	EUR	50	0,03208	50 * 0,03208	1,60
Spojené království	EUR	50	0,15253	50 * 0,15253	7,63

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a EPRS

Jak lze vidět z tabulky č. 33, největší výši spodní hranice daňové ztráty byla alokována Německu, a to ve výši 10,39 mld. eur. U České republiky je spodní hranice daňové ztráty, způsobené přesunem zisků, kvantifikována na 0,58 mld. eur. Pokud se částka přepočítá průměrným ročním kurzem za rok 2013 z Evropské centrální banky, který činí 25,98 Kč/Euro, spodní hranice daňové mezery činí 15 mld. Kč. To znamená, že Česká republika trátí na inkasu daně z příjmu právnických osob v důsledku přesunu zisků do daňově preferenčních jurisdikcí v rámci EU nejméně 15 mld. Kč.

V následující tabulce je vypočítána horní hranice daňové mezery daně z příjmů právnických osob pro jednotlivé členské státy.

Tabulka č. 34: Kvantifikace horní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty je omezena pouze na přesun zisků

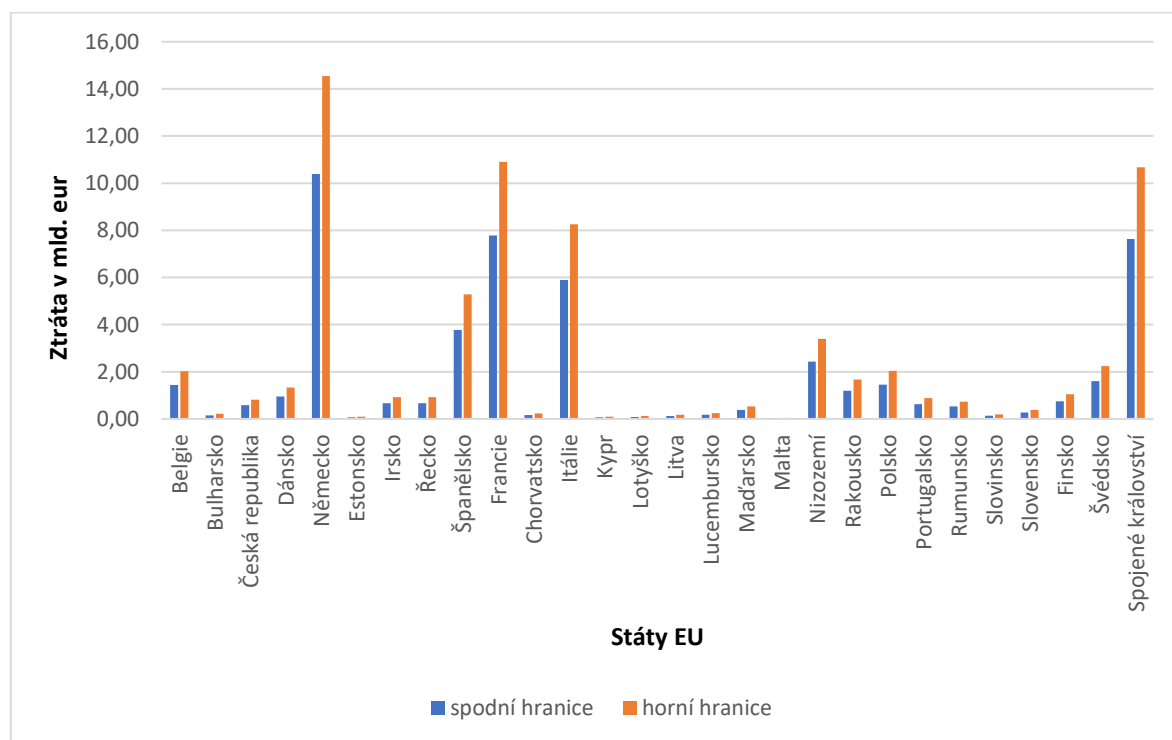
Země	Měna	Ztráta EU (mld)	Podíl	Výpočet TG	Ztráta (mld)
Belgie	EUR	70	0,02886	70 * 0,02886	2,02
Bulharsko	EUR	70	0,00308	70 * 0,00308	0,22
Česká republika	EUR	70	0,01160	70 * 0,01160	0,81
Dánsko	EUR	70	0,01903	70 * 0,01903	1,33
Německo	EUR	70	0,20786	70 * 0,20786	14,55
Estonsko	EUR	70	0,00139	70 * 0,00139	0,10
Irsko	EUR	70	0,01323	70 * 0,01323	0,93
Řecko	EUR	70	0,01329	70 * 0,01329	0,93
Španělsko	EUR	70	0,07544	70 * 0,07544	5,28
Francie	EUR	70	0,15571	70 * 0,15571	10,90
Chorvatsko	EUR	70	0,00322	70 * 0,00322	0,23
Itálie	EUR	70	0,11801	70 * 0,11801	8,26
Kypr	EUR	70	0,00133	70 * 0,00133	0,09
Lotyšsko	EUR	70	0,00168	70 * 0,00168	0,12
Litva	EUR	70	0,00257	70 * 0,00257	0,18
Lucembursko	EUR	70	0,00342	70 * 0,00342	0,24
Maďarsko	EUR	70	0,00749	70 * 0,00749	0,52
Malta	EUR	70	0,00056	70 * 0,00056	0,04
Nizozemí	EUR	70	0,04857	70 * 0,04857	3,40
Rakousko	EUR	70	0,02382	70 * 0,02382	1,67
Polsko	EUR	70	0,02903	70 * 0,02903	2,03
Portugalsko	EUR	70	0,01252	70 * 0,01252	0,88
Rumunsko	EUR	70	0,01058	70 * 0,01058	0,74
Slovinsko	EUR	70	0,00267	70 * 0,00267	0,19
Slovensko	EUR	70	0,00545	70 * 0,00545	0,38
Finsko	EUR	70	0,01495	70 * 0,01495	1,05
Švédsko	EUR	70	0,03208	70 * 0,03208	2,25
Spojené království	EUR	70	0,15253	70 * 0,15253	10,68

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a EPRS

Jak lze vidět z tabulek č. 33 a č. 34, Německo má rozpětí daňové mezery daně z příjmu právnických osob, způsobenou přesunem zisků, mezi 10,39-14,55 mld. eur. Následuje Francie s rozmezím mezi 7,79-10,90 mld. eur. V těsném závěsu je Spojené království s rozmezím daňové mezery mezi 7,63–10,68 mld. eur. Nejmenší alokovaný podíl daňové ztráty dosahuje Malta 0,03–0,04 mld. eur. Dále také Kypr nebo Estonsko. Česká republika

se pohybuje mezi 0,58–0,81 mld. eur. Pokud rozpětí daňové mezery je přepočítáno na Kč průměrným ročním kurzem za rok 2013, daňová ztráta nabývá hodnot přibližně od 15 mld. Kč do 21 mld. Kč. Rozpětí daňové ztráty, způsobenou pouze přesunem zisků, za rok 2013 lze lépe vyčíst z následujícího grafu č. 13.

Graf č. 13: Rozpětí daňové ztráty, způsobenou pouze přesunem zisků, za rok 2013 pro jednotlivé členské státy EU



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a EPRS

Jak bylo již uvedeno, jedná se o daňovou mezeru daně z příjmu právnických osob, která byla zapříčiněna pouze přesunem zisků. Následuje kvantifikace daňové mezery daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU, která mimo jiné zohledňuje individuální daňové dohody mezi danými státy a zahraničními podniky. Pro tento případ EPRS uvádí rozpětí daňové mezery pro Evropskou unii mezi 160–190 mld. eur.

Jak již vychází z velikosti podílu jednotlivých států na HDP, největší část daňové mezery je alokována Německu. Německo vykazuje rozpětí přibližně mezi 10–14,5 mld. eur. Německo následuje Francie, Spojené království a Itálie. Česká republika vykazuje

přibližně 0,6 – 0,8 mld. eur. Jedná se o něco vyšší odhad daňové mezery, než bylo zjištěno prostřednictvím indikátoru RWS.

Tabulka č. 35: Kvantifikace spodní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty není omezena pouze na přesun zisků

Země	Měna	Ztráta EU (mld)	Podíl	Výpočet TG	Ztráta (mld)
Belgie	EUR	160	0,02886	160 * 0,02886	4,62
Bulharsko	EUR	160	0,00308	160 * 0,00308	0,49
Česká republika	EUR	160	0,01160	160 * 0,01160	1,86
Dánsko	EUR	160	0,01903	160 * 0,01903	3,04
Německo	EUR	160	0,20786	160 * 0,20786	33,26
Estonsko	EUR	160	0,00139	160 * 0,00139	0,22
Irsko	EUR	160	0,01323	160 * 0,01323	2,12
Řecko	EUR	160	0,01329	160 * 0,01329	2,13
Španělsko	EUR	160	0,07544	160 * 0,07544	12,07
Francie	EUR	160	0,15571	160 * 0,15571	24,91
Chorvatsko	EUR	160	0,00322	160 * 0,00322	0,52
Itálie	EUR	160	0,11801	160 * 0,11801	18,88
Kypr	EUR	160	0,00133	160 * 0,00133	0,21
Lotyšsko	EUR	160	0,00168	160 * 0,00168	0,27
Litva	EUR	160	0,00257	160 * 0,00257	0,41
Lucembursko	EUR	160	0,00342	160 * 0,00342	0,55
Maďarsko	EUR	160	0,00749	160 * 0,00749	1,20
Malta	EUR	160	0,00056	160 * 0,00056	0,09
Nizozemí	EUR	160	0,04857	160 * 0,04857	7,77
Rakousko	EUR	160	0,02382	160 * 0,02382	3,81
Polsko	EUR	160	0,02903	160 * 0,02903	4,65
Portugalsko	EUR	160	0,01252	160 * 0,01252	2,00
Rumunsko	EUR	160	0,01058	160 * 0,01058	1,69
Slovinsko	EUR	160	0,00267	160 * 0,00267	0,43
Slovensko	EUR	160	0,00545	160 * 0,00545	0,87
Finsko	EUR	160	0,01495	160 * 0,01495	2,39
Švédsko	EUR	160	0,03208	160 * 0,03208	5,13
Spojené království	EUR	160	0,15253	160 * 0,15253	24,41

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a EPRS

Spodní hranice alokované ztráty pro Českou republiku činí 1,86 mld. eur. Po přepočtení průměrným kurzem za rok 2013 je spodní hranice 48,32 mld. Kč. Jedná se o daňovou ztrátu, která není zapříčiněna pouze přesunem zisků tuzemských firem do zahraničí, ale zohledňuje i další faktory, jako například individuální daňové dohody mezi zahraničním státem a nadnárodním podnikem. V rámci daňové konkurence mezi zeměmi, se jednotlivé

státy snaží nabídnout vybraným nadnárodním podnikům lepší daňové zacházení, než by měly v jiné jurisdikci.

Podle tabulky č. 35 byl největší podíl daňové ztráty alokován Německu, a to ve výši 33,26 mld. eur. Na druhou stranu nejnižší alokovanou ztrátu má Malta ve výši 0,09 mld. eur. Dále také Kypr nebo Estonsko. V následující tabulce je vypočítána horní hranice daňové mezery daně z příjmů právnických osob pro jednotlivé členské státy.

Tabulka č. 36: Kvantifikace horní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty není omezena pouze na přesun zisků

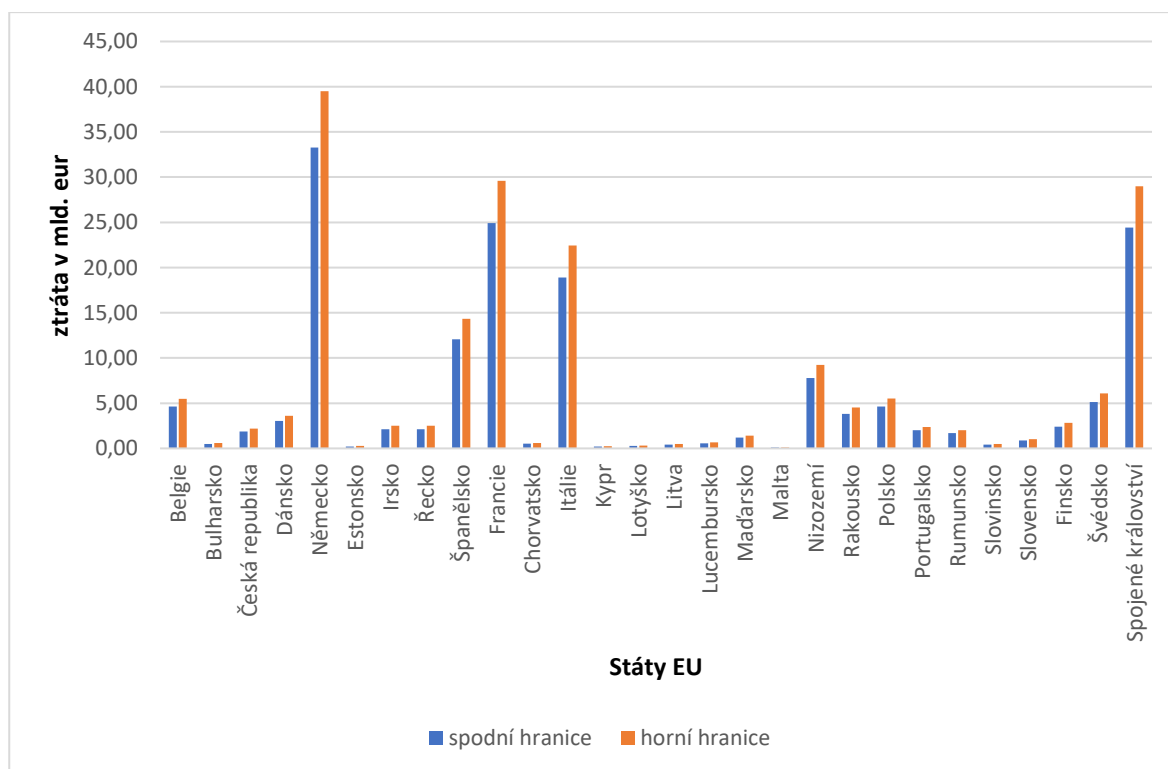
Země	Měna	Ztráta EU (mld)	Podíl	Výpočet TG	Ztráta (mld)
Belgie	EUR	190	0,02886	190 * 0,02886	5,48
Bulharsko	EUR	190	0,00308	190 * 0,00308	0,58
Česká republika	EUR	190	0,01160	190 * 0,01160	2,20
Dánsko	EUR	190	0,01903	190 * 0,01903	3,62
Německo	EUR	190	0,20786	190 * 0,20786	39,49
Estonsko	EUR	190	0,00139	190 * 0,00139	0,26
Irsko	EUR	190	0,01323	190 * 0,01323	2,51
Řecko	EUR	190	0,01329	190 * 0,01329	2,52
Španělsko	EUR	190	0,07544	190 * 0,07544	14,33
Francie	EUR	190	0,15571	190 * 0,15571	29,59
Chorvatsko	EUR	190	0,00322	190 * 0,00322	0,61
Itálie	EUR	190	0,11801	190 * 0,11801	22,42
Kypr	EUR	190	0,00133	190 * 0,00133	0,25
Lotyšsko	EUR	190	0,00168	190 * 0,00168	0,32
Litva	EUR	190	0,00257	190 * 0,00257	0,49
Lucembursko	EUR	190	0,00342	190 * 0,00342	0,65
Maďarsko	EUR	190	0,00749	190 * 0,00749	1,42
Malta	EUR	190	0,00056	190 * 0,00056	0,11
Nizozemí	EUR	190	0,04857	190 * 0,04857	9,23
Rakousko	EUR	190	0,02382	190 * 0,02382	4,53
Polsko	EUR	190	0,02903	190 * 0,02903	5,52
Portugalsko	EUR	190	0,01252	190 * 0,01252	2,38
Rumunsko	EUR	190	0,01058	190 * 0,01058	2,01
Slovensko	EUR	190	0,00267	190 * 0,00267	0,51
Slovensko	EUR	190	0,00545	190 * 0,00545	1,04
Finsko	EUR	190	0,01495	190 * 0,01495	2,84
Švédsko	EUR	190	0,03208	190 * 0,03208	6,10
Spojené království	EUR	190	0,15253	190 * 0,15253	28,98

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a EPRS

Rozpětí daňové mezery České republiky, která je způsobena přesunem zisků a sjednávání individuálních dohod jednotlivých států s nadnárodními podniky, činí 1,86–2,20 mld. eur. Po přepočtu průměrným ročním kurzem Centrální evropské banky za rok 2013 nabývá daňová ztráta hodnotu v rozpětí 48,32–57,16 mld. Kč.

Podle tabulek č. 35 a č. 36 má Německo rozpětí daňové mezery daně z příjmu právnických osob, způsobenou přesunem zisků, mezi 33,26-39,49 mld. eur, což je nejvyšší alokovaná ztráta v rámci členských států EU. Následuje Francie s rozmezím mezi 24,91–29,59 mld. eur. V těsném závěsu je Spojené království s rozmezím daňové mezery mezi 24,41–28,98 mld. eur. Nejmenší alokovaný podíl daňové ztráty dosahuje Malta 0,09–0,11 mld. eur. Rozpětí daňové ztráty, způsobené pouze přesunem zisků za rok 2013, lze lépe vyčíst z následujícího grafu č. 14.

Graf č. 14: Rozpětí daňových ztrát za rok 2013, kdy příčina daňové ztráty není omezena pouze na přesun zisků v mld. eur



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostatu a EPRS

Česká republika vykázala daňovou ztrátu za rok 2013 v rozmezí 15–21 mld. Kč, která byla zapříčiněna pouze přesunem zisků tuzemských společností. Pokud se příčina rozšíří i na

individuální daňové dohody mezi jednotlivými státy a nadnárodními podniky, rozpětí daňové ztráty se zvýší na 48,32–57,16 mld. Kč.

Je třeba brát tuto metodu s velkým nadhledem, neboť nebere v úvahu také možný druhý efekt, a to že daný stát může z přesunu zisků mít daňový zisk (viz podkapitola 5.1.1 a 5.1.2). Metodu přes alokaci daňové ztráty na základě podílů na HDP Evropské unie je dobré brát v úvahu, neboť se v určitých podmínkách blíží k výsledkům přes indikátor RWS např. u Německa a Polska. Bohužel se metoda řadí mezi ty méně přesné, neboť nepracuje s konkrétními faktory, jako jsou inkaso daně, daňová sazba, případně efektivní sazba daně, daňové režimy členských států apod.

5.2 Zjištění efektivní sazby daně z příjmu právnických osob jako jeden z faktorů ovlivňující přesun zisků zahraničních společností

Jeden z faktorů, který ovlivňuje zahraniční společnosti, investovat a zdaňovat své aktivity v dané zemi je sazba daně. V předešlých podkapitolách se počítalo s nominální neboli zákonnou sazbou daně z příjmu právnických osob. To je sazba, která je uvedena v daňových zákonech. V případě České republiky je to zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Každý stát dále nabízí různé slevy na dani nebo určité úlevy, například Česká republika nabízí investiční pobídky, takže společnost ve skutečnosti odvádí méně, než je statutární sazba daně. Procento, které ze základu daně skutečně daná společnost odvede, se nazývá efektivní sazba daně.

Zjištění efektivní sazby daně za rok 2017 pro členské země EU je předmětem této podkapitoly včetně její aplikace v odhadu daňové mezery. Efektivní sazba daně má určitý vliv na efektivitu daňového systému a tím i na teoretické inkaso daně z příjmu právnických osob.

Tabulka č. 37: Efektivní sazby daně z příjmu právnických osob jednotlivých členských států EU za rok 2017

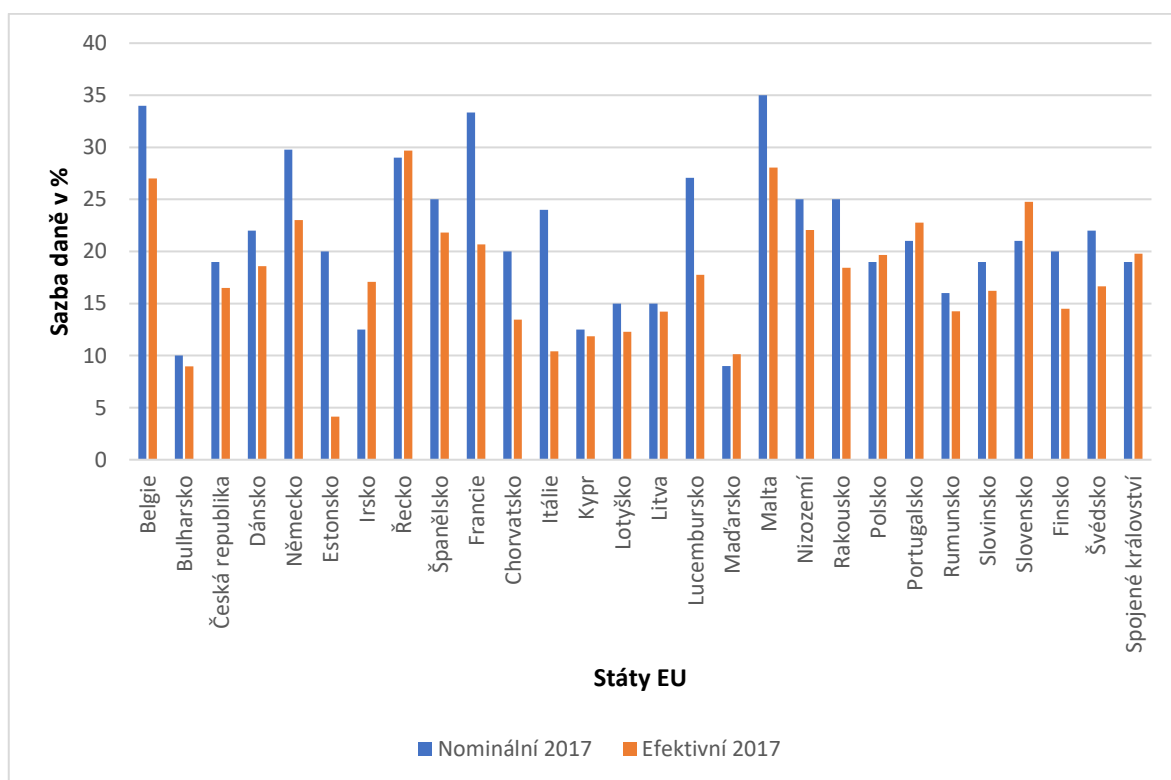
Země	Efektivní sazba (%)
Belgie	27
Bulharsko	8,97
Česká republika	16,51
Dánsko	18,59
Německo	23,02
Estonsko	4,15
Irsko	17,08
Řecko	29,68
Španělsko	21,82
Francie	20,68
Chorvatsko	13,46
Itálie	10,41
Kypr	11,84
Lotyšsko	12,27
Litva	14,23
Lucembursko	17,75
Maďarsko	10,12
Malta	28,04
Nizozemí	22,05
Rakousko	18,43
Polsko	19,67
Portugalsko	22,77
Rumunsko	14,24
Slovinsko	16,21

Slovensko	24,76
Finsko	14,5
Švédsko	16,64
Spojené království	19,77

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Orbis

V tabulce č. 37 se nachází zjištěná efektivní sazba daně z příjmů právnických osob u společností, v nichž má zahraniční společnost alespoň 10% vlastnický podíl. Dle tabulky č. 37, Česká republika vykazuje 16,5 % efektivní sazbu daně, což je o 2,5 % méně než nominální sazba. Pro lepší srovnání efektivní a statutární sazby daně z příjmu právnických osob jednotlivých členských států za rok 2017 poslouží následující graf.

Graf č. 15: Srovnání efektivní sazby daně z příjmu právnických osob s nominální sazbou daně jednotlivých členských států EU za rok 2017 v %



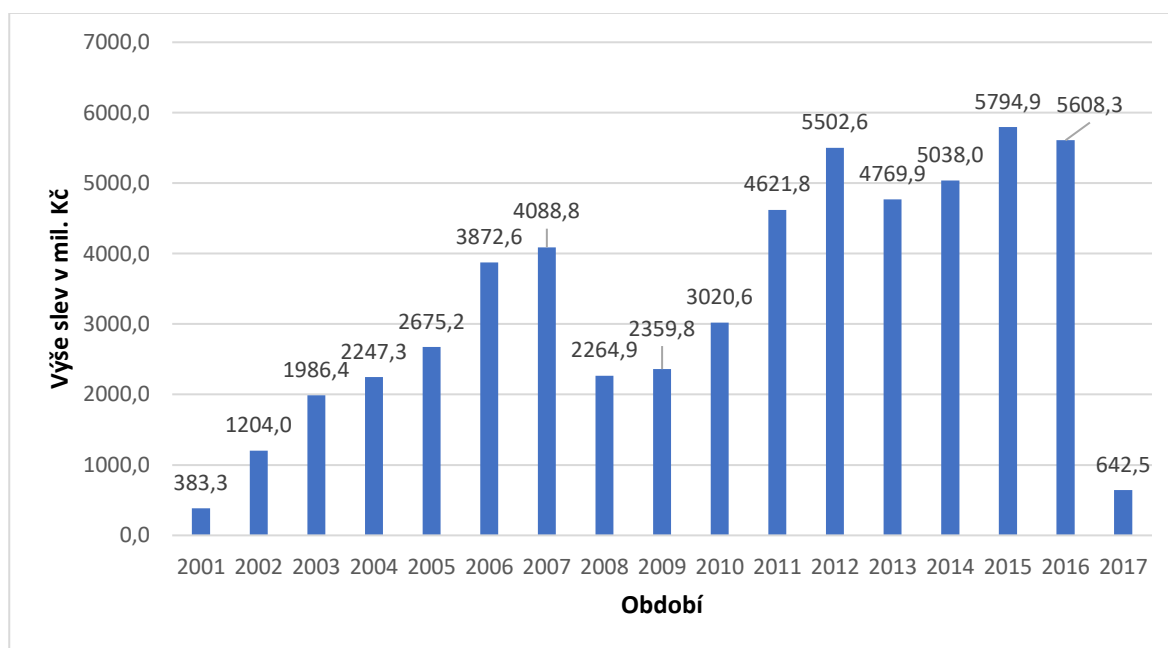
Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z databáze Orbis a KPMG

Z grafu č. 15 lze vidět, že u většiny států je efektivní sazba daně z příjmů právnických osob nižší, než je ta nominální. Nominální sazba daně je pro všechny státy čerpána z KPMG. Největší rozdíl lze vidět u Estonska, kde nominální sazba daně činí 20 % a efektivní pouhé 4 %. Jedním z důvodů je ten, že Estonsko zdaňuje příjmy právnických osob až v okamžiku

transferu např. při výplatě podílů. Pokud je zisk reinvestován, nepodléhá zdanění. Další stát, u které lze pozorovat podstatně velký rozdíl mezi statutární a efektivní sazbou daně je Lucembursko. Lucembursko má nominální sazbu daně z příjmu právnických osob 27,08 % a efektivní sazbu 17,75 %. Nižší efektivní sazba daně může být zapříčiněna různými slevami na dani z příjmu právnických osob nebo výhodnějším daňovým zacházením, které dané státy nabízejí, aby přilákaly zahraniční investory. V případě České republiky to mohou být, již diskutované, investiční pobídky.

Pro lepší představu poslouží následující graf, který znázorňuje výši uplatněných slev na dani z příjmů právnických osob, které byly poskytnuty na základě vydaných rozhodnutí o příslibu investičních pobídek v období 2001–2017 v mil. Kč.

Graf č. 16: Přehled uplatněných slev na dani z příjmu právnických osob v souvislosti investičních pobídek v období 2001-2017 v mil. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Ministerstva financí ČR

Graf č. 16 znázorňuje přehled slev na dani z příjmu právnických osob v jednotlivých letech uplatněných v České republice v souvislosti s investičními pobídkami. Stav údajů v grafu č. 16 je ke dni 25. 5. 2018. Z toho důvodu rok 2017 vykazuje nízkou hodnotu uplatněných slev v porovnání s ostatními roky, protože nebyla k dispozici všechna data z daňových

přiznání za zdaňovací období 2017. Nejvyšší objem uplatněných slev byl v roce 2015, kdy si společnosti uplatnily slevy ve výši 5,8 mld. Kč.

Efektivní sazba daně poslouží pro aplikaci v odhadu daňové mezery pro jednotlivé členské státy EU za období 2017. Výpočet daňové mezery s efektivní sazbou daně proběhne prostřednictvím indikátoru RWS, jako je vypočítána v podkapitole 5.1.2.

V první řadě je zapotřebí zjistit indikátor efektivnosti jednotlivých členských států EU a následně průměr indikátorů efektivnosti za celou EU.

Tabulka č. 38: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2017, za použití efektivní sazby daně

Země	Měna	Základ daně (mld)	Efektivní sazba daně (%)	Inkaso daně (mld)	Výpočet efektivnosti	Indikátor efektivnosti
Belgie	EUR	46,374	27	18,1103	$\frac{18,1103}{0,27 \times 46,374}$	1,44639
Bulharsko	BGN	13,420	8,97	2,2256	$\frac{2,2256}{0,0897 \times 13,420}$	1,84890
Česká republika	CZK	1061,661	16,51	161,803	$\frac{161,803}{0,1651 \times 1061,661}$	0,92311
Dánsko	DKK	224,382	18,59	65,9540	$\frac{65,9540}{0,1859 \times 224,382}$	1,58115
Německo	EUR	526,263	23,02	65,9420	$\frac{65,9420}{0,2302 \times 526,263}$	0,54432
Estonsko	EUR	3,629	4,15	0,0404	$\frac{0,0404}{0,0415 \times 3,629}$	0,26823
Irsko	EUR	89,975	17,08	8,1970	$\frac{8,1970}{0,1708 \times 89,975}$	0,53339
Řecko	EUR	31,148	29,68	3,5100	$\frac{3,5100}{0,2968 \times 31,148}$	0,37968
Francie	EUR	233,872	20,68	66,8360	$\frac{66,8360}{0,2068 \times 233,872}$	1,38192
Chorvatsko	HRK	38,832	13,46	8,4994	$\frac{8,4994}{0,1346 \times 38,932}$	1,62614
Itálie	EUR	222,001	10,41	35,5980	$\frac{35,5980}{0,1041 \times 222,001}$	1,54036
Kypr	EUR	4,155	11,84	1,1105	$\frac{1,1105}{0,1184 \times 4,155}$	2,25735
Lotyšsko	EUR	3,427	12,27	0,4274	$\frac{0,4274}{0,1227 \times 3,427}$	1,01647
Litva	EUR	10,268	14,23	0,6310	$\frac{0,6310}{0,1423 \times 10,268}$	0,43187
Lucembursko	EUR	16,363	17,75	2,9015	$\frac{2,9015}{0,1775 \times 16,363}$	0,99901
Maďarsko	HUF	7533,803	10,12	624,9450	$\frac{624,9450}{0,1012 \times 7533,803}$	0,81969
Malta	EUR	2,432	28,04	0,6533	$\frac{0,6533}{0,2804 \times 2,432}$	0,95804
Nizozemí	EUR	88,991	22,05	24,1900	$\frac{24,1900}{0,2205 \times 88,991}$	1,23277
Rakousko	EUR	55,472	18,43	9,3585	$\frac{9,3585}{0,1846 \times 55,472}$	0,91538

Polsko	PLN	565,482	19,67	38,5160	$\frac{38,5160}{0,1967 \times 565,482}$	0,34627
Portugalsko	EUR	37,416	22,77	6,2809	$\frac{6,2809}{0,2277 \times 37,416}$	0,73723
Rumunsko	RON	215,558	14,24	17,2114	$\frac{17,2114}{0,1424 \times 215,558}$	0,56072
Slovinsko	EUR	3,286	16,21	0,7638	$\frac{0,7638}{0,1621 \times 3,286}$	1,43372
Slovensko	EUR	20,638	24,76	2,9333	$\frac{2,9333}{0,2476 \times 20,638}$	0,57402
Finsko	EUR	30,152	14,5	6,1270	$\frac{6,1270}{0,145 \times 30,152}$	1,40140
Švédsko	SEK	636,667	16,64	133,8590	$\frac{133,8590}{0,1664 \times 636,667}$	1,26352
Spojené království	GBP	339,646	19,77	57,5000	$\frac{57,50}{0,1977 \times 339,646}$	0,85632

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GFR, Orbis

Podle tabulky č. 38 má nejvyšší efektivitu daně z příjmu právnických osob po přepočítání efektivní sazbou daně Kypr, a to ve výši 225 %. Česká republika se pohybuje kolem 92% efektivnosti. Nejnižší efektivnost vykazuje Řecko s 38% efektivitou daně z příjmu právnických osob. Průměr indikátoru efektivnosti za všechny členské státy EU nabývá hodnoty 1,03250, tedy přibližně 103% efektivnosti. Po zjištění průměrného indikátoru efektivnosti daně z příjmů právnických osob dojde ke zjištění teoretického základu daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé státy EU za rok 2017 se zohledněním efektivní sazby daně z příjmu právnických osob.

Tabulka č. 39: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2017 s efektivní sazbou daně

Země	Měna	Základ daně (mln)	Sazba daně (%)	Průměrná efektivnost	Výpočet efektivnosti	RWS (mln)
Belgie	EUR	46,374	27	1,0325	$0,27 \times 46,374 \times 1,0325$	12,928
Bulharsko	BGN	13,420	8,97	1,0325	$0,0897 \times 13,420 \times 1,0325$	1,243
Česká republika	CZK	1061,661	16,51	1,0325	$0,1651 \times 1061,661 \times 1,0325$	180,976
Dánsko	DKK	224,382	18,59	1,0325	$0,1859 \times 224,382 \times 1,0325$	43,068
Německo	EUR	526,263	23,02	1,0325	$0,2302 \times 526,263 \times 1,0325$	125,082
Estonsko	EUR	3,629	4,15	1,0325	$0,0415 \times 3,629 \times 1,0325$	0,156
Irsko	EUR	89,975	17,08	1,0325	$0,1708 \times 89,975 \times 1,0325$	15,867
Řecko	EUR	31,148	29,68	1,0325	$0,2968 \times 31,148 \times 1,0325$	9,545
Francie	EUR	233,872	20,68	1,0325	$0,2068 \times 233,872 \times 1,0325$	49,936
Chorvatsko	HRK	38,832	13,46	1,0325	$0,1346 \times 38,832 \times 1,0325$	5,397
Itálie	EUR	222,001	10,41	1,0325	$0,1041 \times 222,001 \times 1,0325$	23,861
Kypr	EUR	4,155	11,84	1,0325	$0,1184 \times 4,155 \times 1,0325$	0,508
Lotyšsko	EUR	3,427	12,27	1,0325	$0,1227 \times 3,427 \times 1,0325$	0,434
Litva	EUR	10,268	14,23	1,0325	$0,1423 \times 10,268 \times 1,0325$	1,509

Lucembursko	EUR	16,363	17,75	1,0325	$0,1775 \times 16,363 \times 1,0325$	2,999
Maďarsko	HUF	7533,803	10,12	1,0325	$0,1012 \times 7533,803 \times 1,0325$	787,196
Malta	EUR	2,432	28,04	1,0325	$0,2804 \times 2,432 \times 1,0325$	0,704
Nizozemí	EUR	88,991	22,05	1,0325	$0,2205 \times 88,991 \times 1,0325$	20,260
Rakousko	EUR	55,472	18,43	1,0325	$0,1843 \times 55,472 \times 1,0325$	10,556
Polsko	PLN	565,482	19,67	1,0325	$0,1967 \times 565,482 \times 1,0325$	114,845
Portugalsko	EUR	37,416	22,77	1,0325	$0,2277 \times 37,416 \times 1,0325$	8,796
Rumunsko	RON	215,558	14,24	1,0325	$0,1424 \times 215,558 \times 1,0325$	31,693
Slovinsko	EUR	3,286	16,21	1,0325	$0,1621 \times 3,286 \times 1,0325$	0,550
Slovensko	EUR	20,638	24,76	1,0325	$0,2476 \times 20,638 \times 1,0325$	5,276
Finsko	EUR	30,152	14,5	1,0325	$0,145 \times 30,152 \times 1,0325$	4,514
Švédsko	SEK	636,667	16,64	1,0325	$0,1664 \times 636,667 \times 1,0325$	109,384
Spojené království	GBP	339,646	19,77	1,0325	$0,1977 \times 339,646 \times 1,0325$	69,330

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z KPMG, AMECO, Eurostat, OECD Statistics, GFR, Orbis

Tabulka č. 39 zobrazuje teoretické inkaso daně, kterých by mohly jednotlivé státy dosáhnout, pokud by nedocházelo k přesunu zisků, se zohledněním efektivní sazby daně. Pokud by nedocházelo k přesunům zisků do jiných států, Česká republika by v roce 2017 mohla teoreticky vybrat na dani z příjmu právnických osob cirká 181 mld. Kč. To je téměř o 9 mld. Kč více oproti teoretickému inkasu uvedenému v tabulce č. 26, které bylo zjišťováno prostřednictvím nominální sazby daně. Jednou z příčin je, že efektivní sazba daně má za následek zvýšení indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob, a to vede ke zvýšení teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob.

V následující tabulce dojde k vyčíslení dopadu přesunu zisků na inkaso daně z příjmu právnických osob jednotlivých členských států EU za rok 2017 se zohledněním efektivní sazby daně z příjmu právnických osob. Vyčíslený efekt může být buď daňová ztráta nebo daňový zisk.

Tabulka č. 40: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2017, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GŘ a při zjištění byla zohledněna efektivní sazba daně

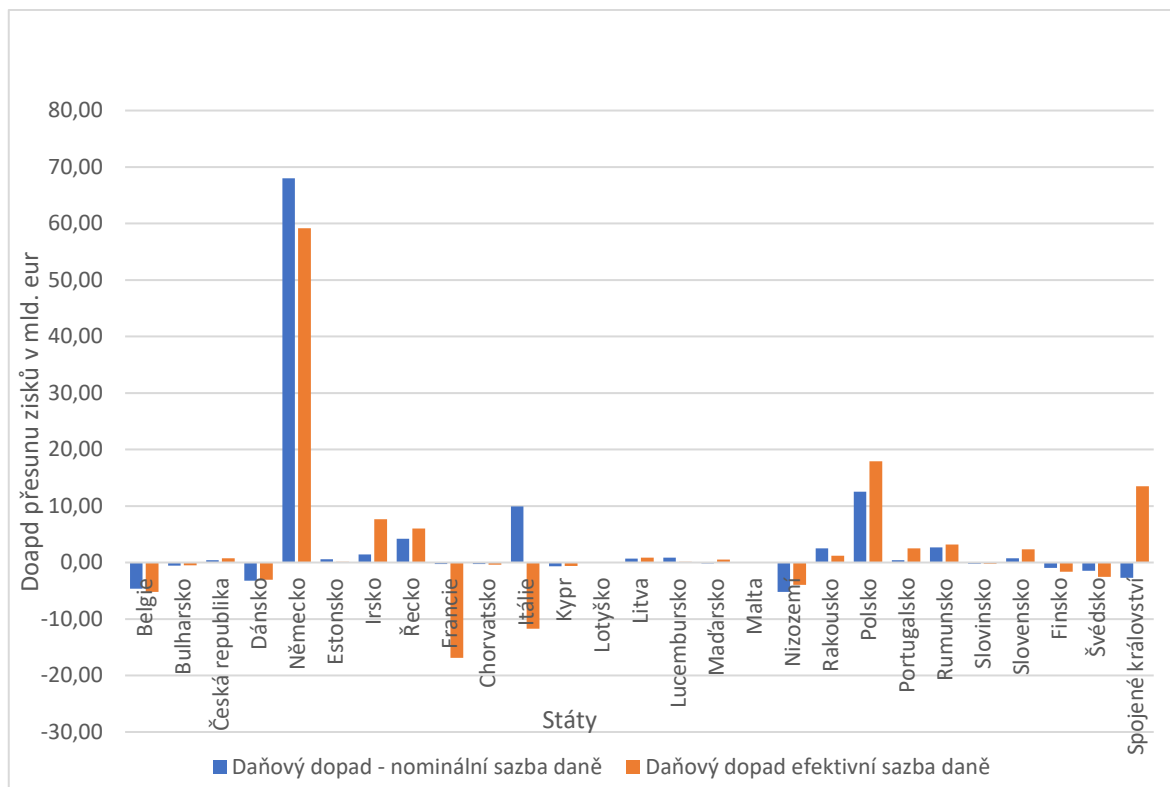
Země	Měna	RWS (mld)	Skutečné inkaso (mld)	Výpočet efektu	Daňový prospěch/ztráta (mld)
Belgie	EUR	12,928	18,1103	12,928 – 18,1103	-5,1824
Bulharsko	BGN	1,243	2,2256	1,243 – 2,2256	-0,9827
Česká republika	CZK	180,976	161,803	180,976 – 161,803	19,1731
Dánsko	DKK	43,068	65,9540	43,068 – 65,9540	-22,8859
Německo	EUR	125,082	65,9420	125,082 – 65,9420	59,1405
Estonsko	EUR	0,156	0,0404	0,156 – 0,0404	0,1151
Irsko	EUR	15,867	8,1970	15,867 – 8,1970	7,6700
Řecko	EUR	9,545	3,5100	9,545 – 3,5100	6,0350
Francie	EUR	49,936	66,8360	49,936 – 66,8360	-16,8997
Chorvatsko	HRK	5,397	8,4994	5,397 – 8,4994	-3,1028
Itálie	EUR	23,861	35,5980	23,861 – 35,5980	-11,7368
Kypr	EUR	0,508	1,1105	0,508 – 1,1105	-0,6026
Lotyšsko	EUR	0,434	0,4274	0,434 – 0,4274	0,0067
Litva	EUR	1,509	0,6310	1,509 – 0,6310	0,8776
Lucembursko	EUR	2,999	2,9015	2,999 – 2,9015	0,0972
Maďarsko	HUF	787,196	624,9450	758,196 – 624,9450	162,2513
Malta	EUR	0,704	0,6533	0,704 – 0,6533	0,0508
Nizozemí	EUR	20,260	24,1900	20,260 – 24,1900	-3,9299
Rakousko	EUR	10,556	9,3585	10,556 – 9,3585	1,1973
Polsko	PLN	114,845	38,5160	114,845 – 38,5160	76,3288
Portugalsko	EUR	8,796	6,2809	8,786 – 6,2809	2,5155
Rumunsko	RON	31,693	17,2114	31,693 – 17,2114	14,4815
Slovinsko	EUR	0,550	0,7638	0,550 – 0,7638	-0,2137
Slovensko	EUR	5,276	2,9333	5,276 – 2,9333	2,3428
Finsko	EUR	4,514	6,1270	4,514 – 6,1270	-1,6129
Švédsko	SEK	109,384	133,8590	109,384 – 133,8590	-24,4750
Spojené království	GBP	69,330	57,500	69,330 – 57,500	11,8300

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GŘ, Orbis

Sloupeček tabulky č. 40 „daňový prospěch/ztráta (mld)“ nabývá jak kladných, tak záporných hodnot. Vychází ze skutečnosti, že záporné hodnoty indikují daňový prospěch z přesunu zisků zahraničních firem a kladné hodnoty představují daňovou mezeru způsobenou přesunem zisků firem do jiných jurisdikcí. Po zohlednění skutečného inkasa daně z příjmů právnických osob u České republiky, které bylo čerpáno z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství a efektivní sazby daně z příjmů právnických osob, Česká republika vykazuje za rok 2017 daňovou ztrátu přibližně 19 mld. Kč.

Pro lepší přehled výsledků jednotlivých členských států EU a jejich porovnání s daňovým efektem, který byl zjištěn na základě nominální sazby daně, poslouží následující graf.

Graf č. 17: Srovnání dopadu efektivní a nominální sazby daně na daňový efekt přesunu zisků pro státy EU za rok 2017 v mld. eur



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Eurostat, OECD Statistics, GŘ, Orbis

Na grafu č. 17 je zobrazeno srovnání dopadu nominální a efektivní sazby daně z příjmu právnických osob na daňový efekt přesunu zisků za období 2017 u jednotlivých členských států EU. Vychází ze stejného principu zobrazení, že záporné hodnoty vyznačené na grafu indikují daňový prospěch z přesunu zisků zahraničních firem a kladné hodnoty představují daňovou mezeru způsobenou přesunem zisků firem do jiných jurisdikcí.

Nejmarkantnější změna v grafu 17 je u Itálie, u které v roce 2017 nabývá efekt protichůdných výsledků. U daňového efektu, který byl zjišťován se zahrnutím nominální sazby daně, vykazuje daňovou ztrátu v důsledku přesunu zisků. Na druhou stranu po nahrazení nominální sazby daně z příjmu právnických osob efektivní sazbou, Itálie vykazuje daňový zisk ve výši 11,7 mld. eur. Jedním z důvodů může být po zahrnutí

efektivní sazby daně zvýšení efektivity daně z příjmu právnických osob, protože efektivní sazba bývá z pravidla nižší než nominální sazba daně a výše daňových příjmů zůstává stejně vysoká. Z toho důvodu došlo i o snížení daňové mezery např. u Německa. Obdobné výsledky lze sledovat např. u Francie.

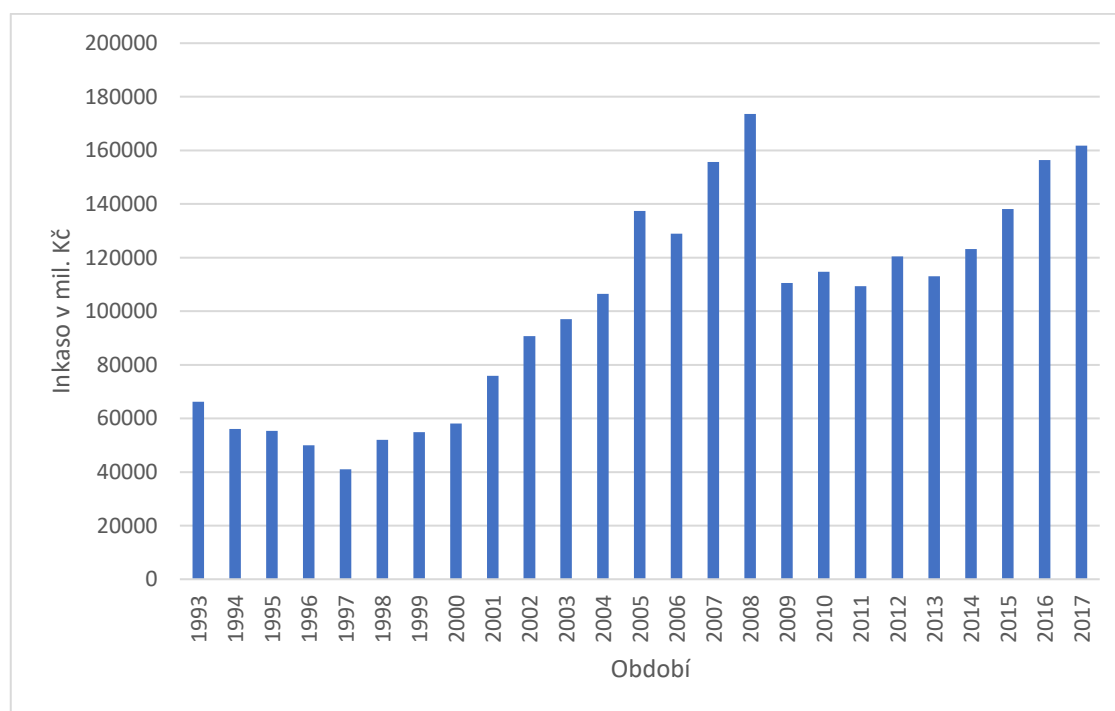
Na rozdíl od uvedených států, Česká republika po záměně nominální sazby daně efektivní sazbou daně z příjmu právnických osob, vykazuje vyšší daňovou mezeru o cca 8,5 mld. Kč. Jedním z důvodů může být přesun zisků do států s nižší efektivní sazbou daně.

5.3 Vliv jednotlivých faktorů na výnosnost daně České republiky

Tato podkapitola se zabývá vlivy vybraných faktorů, které mohou ovlivňovat výši daňových příjmů daně z příjmu právnických osob. Pro bližší zkoumání vlivu je vybráno HDP ve stálých cenách, nominální daňová sazba daně z příjmu právnických osob, počet právnických osob, počet smluv o zamezení dvojího zdanění a přímé zahraniční investice, plynoucí do České republiky. Dá se předpokládat, že pokud se ekonomice daří a je v období růstu, mělo by to mít pozitivní dopad i na daňové příjmy do státního rozpočtu.

Nejprve je třeba uvést vývoj inkasa daně z příjmu právnických osob od roku 1993 do roku 2017 v mil. Kč, neboť inkaso daně poslouží v dalších krocích jako závislá proměnná.

Graf č. 18: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob od roku 1993 do roku 2017

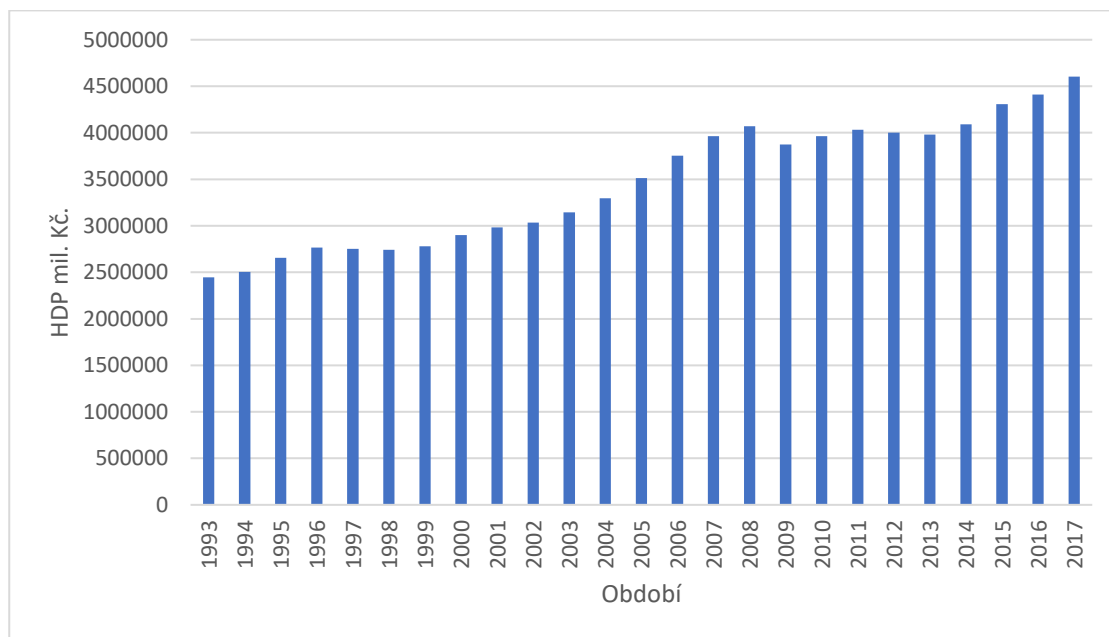


Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z GFR

Na grafu č. 18 lze sledovat vývoj inkasa daně z příjmu právnických osob České republiky za období 1993–2017. Nejnižší inkaso daně z příjmu právnických osob vykazuje rok 1997, kdy inkaso daně činilo 41 020 mil. Kč. Od tohoto roku dochází k postupnému růstu inkasa daně až do roku 2008, kdy za sledované období dosahuje svého maxima, a to 173 591 mil. Kč. V roce 2009 došlo ke značnému propadu o cca 63 000 mil. Kč. Na propadu inkasa

daně se v nemalé míře podílela ekonomická krize. V období od roku 2009 do roku 2013 se inkaso daně pohybovalo na stejné úrovni, neboť v těchto období doznívala ekonomická recese. Od roku 2014 do roku 2017 dochází k postupnému růstu inkasa daně až na hodnotu 161 803 mil. Kč.

Graf č. 19: Hrubý domácí produkt ČR ve stálých cenách k roku 2010 v letech 1993-2017 v mil. Kč



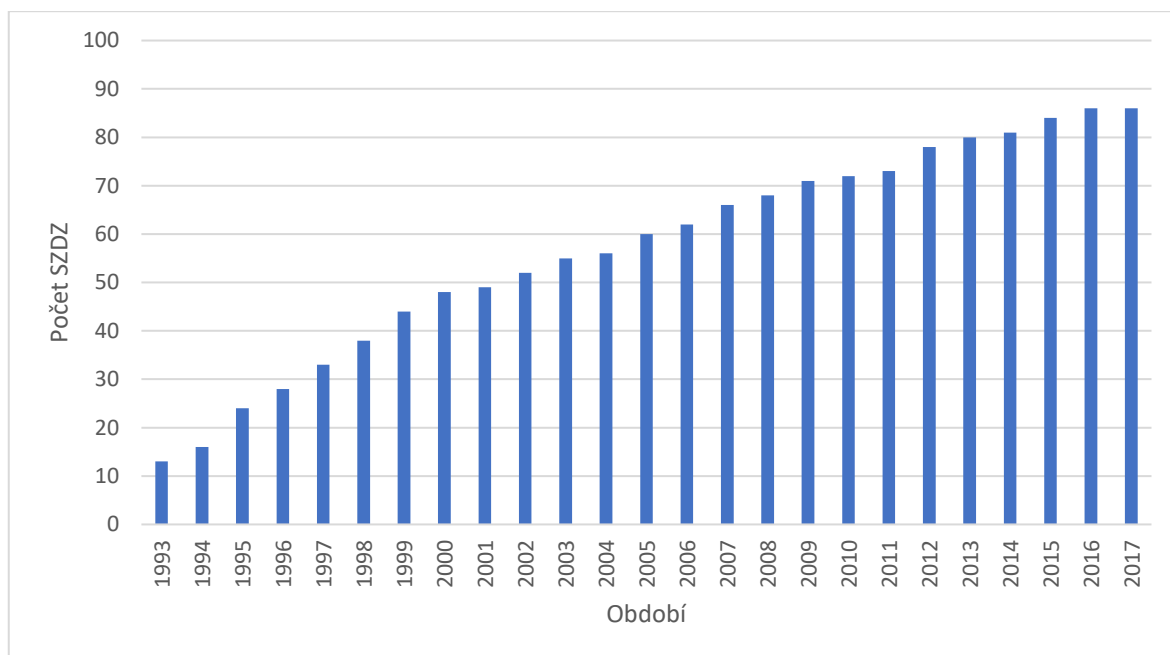
Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat Českého statistického úřadu

Pro lepší srovnání napříč roky a pro účely odstranění vlivu inflace je zvoleno HDP ve stálých cenách k roku 2010. Z grafu č. 19 je od roku 2000 patrný postupný nárůst HDP. Tento postupný růst trval až do roku 2008, kdy HDP České republiky ve stálých cenách činilo 4 069 840 mil. Kč. V roce 2009 došlo k poklesu HDP na částku 3 874 383 mil. Kč., a to z důvodu hospodářské recese. Až v roce 2015 dochází k postupnému růstu HDP na hodnotu 4 306 516 mil. Kč. Za sledované období je nejvyšší HDP v roce 2017, a to v částce 4 604 088 mil. Kč.

HDP představuje jeden z ukazatelů výkonosti ekonomiky. Proto lze předpokládat, že čím výkonnější je ekonomika, tím vyšší budou daňové příjmy. Vztahem daňových příjmů a HDP se zabýval např. Paz (2014), který ve své studii zjišťoval dopad HDP, inflace a míry nezaměstnanosti na daňové příjmy na Filipínách nebo Taha a spol. (2011), kteří zjišťovali

ve své studii efekt ekonomického růstu na daňové příjmy v Malajsii. Dále v podmínkách EU se ve svém článku dopadem zdanění na ekonomický růst zabývá také Stoilova a Patonov (2013).

Graf č. 20: Vývoj počtu uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění ČR za období 1993–2017

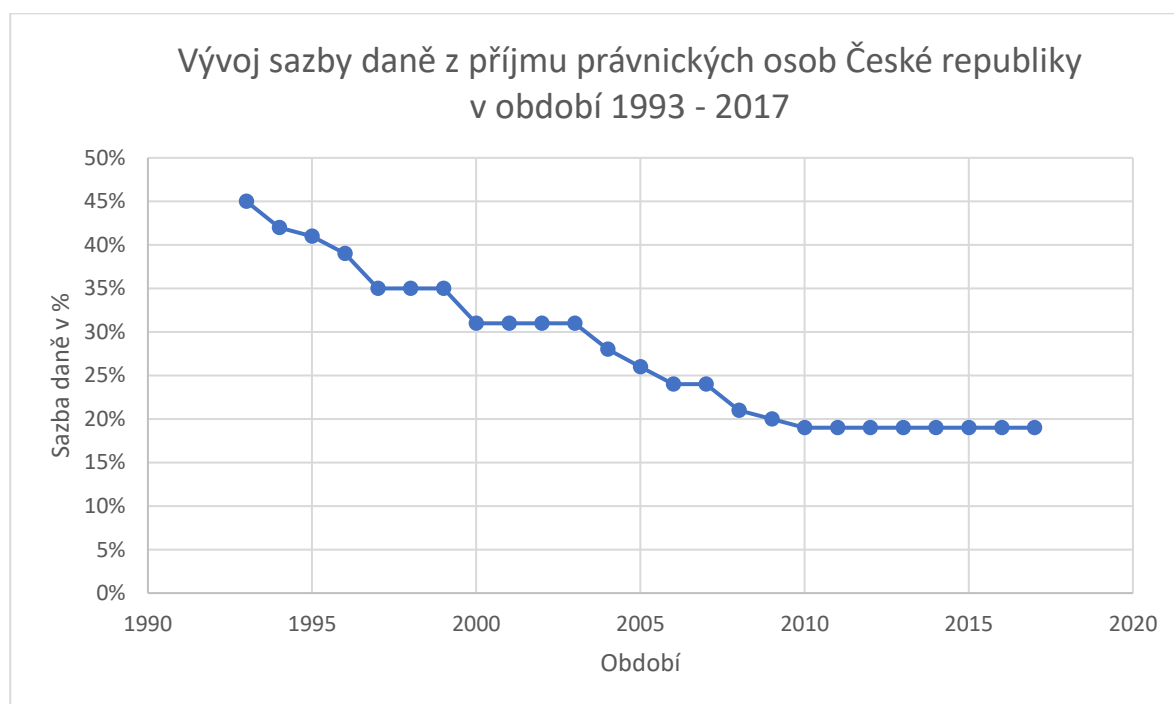


Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat MFČR (2018)

V roce 1993 měla Česká republika uzavřeno 13 smluv o zamezení dvojího zdanění. Množství uzavřených smluv postupně rostlo až do roku 2016, kdy Česká republika měla uzavřeno 86 smluv. V roce 2017 nebyla uzavřena další nová smlouva. Smlouvy zaručují spravedlivé zdanění daňových subjektů tak, aby daný daňový subjekt nebyl zdaněn dvakrát, tj. v zemi zdroje příjmu a následně v zemi své daňové rezidence. Ve smlouvě může být u některých druhů příjmu uvedeno, že nárok na zdanění příjmu připadá v obou státech, např. 10 % v zemi zdroje a 5 % v zemi rezidence. Lze tedy říci, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění ovlivňují určitou část daňových příjmů do státního rozpočtu. Mimo jiné smlouvy o zamezení dvojího zdanění obsahují ustanovení o mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech. V případě, že nebude mezi zemí zdroje příjmu a zemí rezidence skutečného vlastníka uzavřena žádná smlouva nebo jiný nástroj na výměnu informací, daný příjem bude zdaněn 35 % srážkovou daní v místě zdroje příjmu podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP.

Vlivem smluv o zamezení dvojího zdanění na daňové příjmy v rozvojových zemích se zabýval ve své studii Janský a Šedivý (2018). Janský a Šedivý (2018) předpokládají, že přímé zahraniční investice nejsou ovlivněny smlouvami o zamezení dvojího zdanění. K opaku došel ve své studii Jan Rohan a Lukáš Moravec, kteří kvantifikovali vliv uzavírání nástrojů na výměnu informací na přímé zahraniční investice (dále jen „PZI“). Došli k závěru, že po uzavření nástroje na výměnu informací (tj. i smluv o zamezení dvojího zdanění), dojde ke zvýšení PZI z důvodu lepších daňových podmínek, než bylo před uzavřením daného nástroje. Z tohoto důvodu počet smluv o zamezení dvojího zdanění nesmí v regresním modelu chybět jako vysvětlující proměnná.

Graf č. 21: Vývoj nominální sazby daně z příjmu právnických osob ČR v období 1993–2017



Zdroj: Vlastní zpracování na základě sazeb uvedených v ZDP

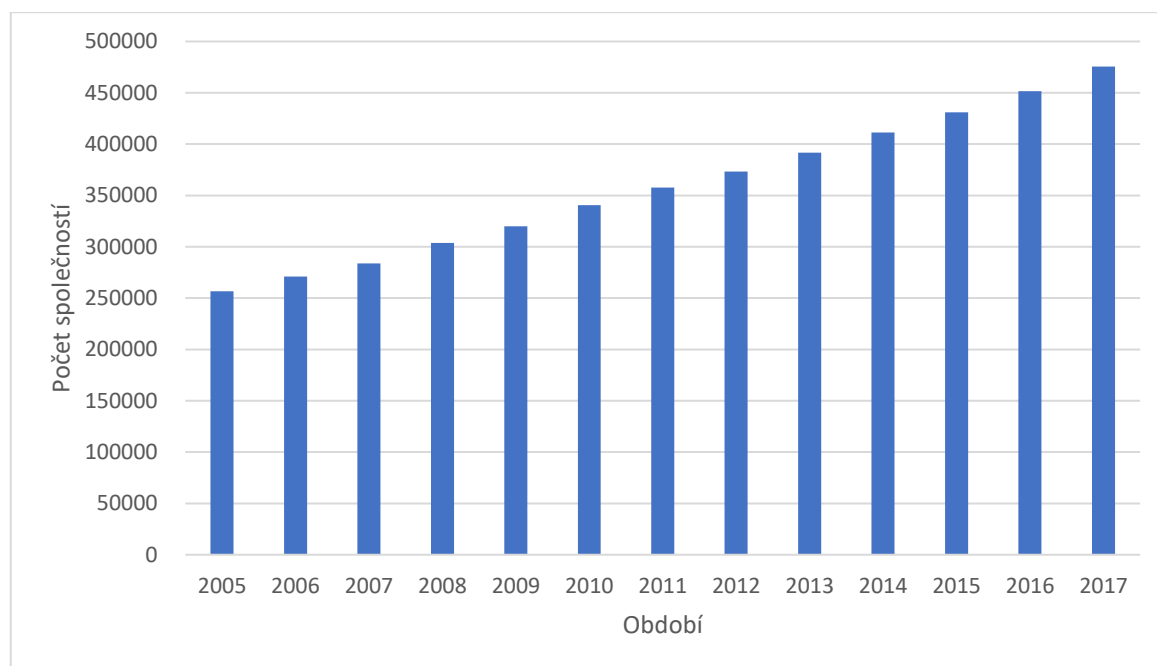
Další faktor, který nemůže být opomenut, je nominální sazba daně z příjmu právnických osob. Každá země má různě nastaven daňový mix, to znamená, že každý stát klade jiný důraz na různé zdroje příjmu do státního rozpočtu. V současné době Česká republika klade důraz na příjmy z příspěvků na sociální pojištění a na příjmy z nepřímých daní, zejména z DPH. Pokud dochází ke snížení jedné daňové sazby, většinou současně dochází i ke

změně výše jiného příjmu do státního rozpočtu, aby se dané snížení nahradilo jiným příjmem.

Výše daňové sazby také ovlivňuje chování daňových subjektů. Pokud sazba daně bude nastavena příliš vysoko, může to vést k tomu, že společnosti nebudou motivovány dosahovat co nejvyšších zisků, případně může dojít k tomu, že přesunou své zisky do jiné jurisdikce s nižším zdanění. Daný vztah je vyjádřen i Lafferovou křivkou. Lze tedy předpokládat, že zvyšování daňové sazby bude mít za následek zvýšení daňových příjmů jen do určitého bodu, poté zvýšení daňové sazby bude mít opačný efekt, tedy pokles daňových příjmů.

Nejvyšší sazba daně je uvedena v roce 1993, kdy činila 45 %. Od tohoto roku došlo k postupnému snižování až do roku 2010, kdy sazba daně až do současnosti činí 19 %.

Graf č. 22: Přehled počtu společností v ČR za období 2005–2017



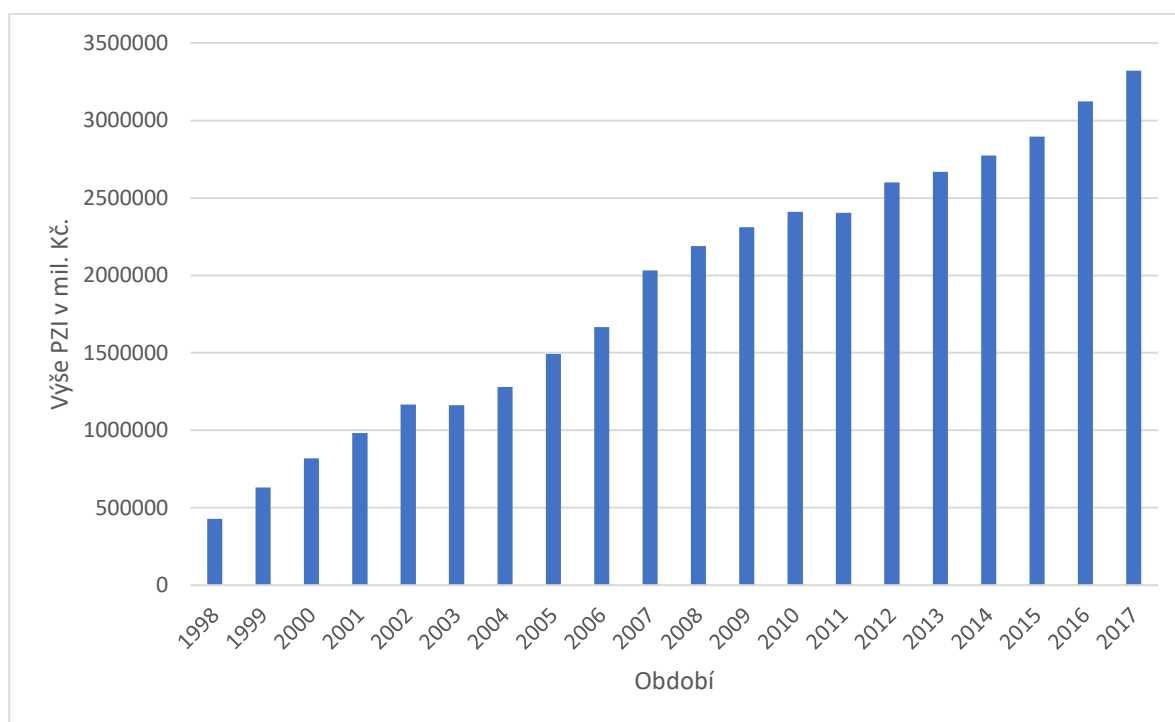
Zdroj: vlastní zpracování za základě dat čerpaných z Bisnode a Českého statistického úřadu

Dalším důležitým zvoleným faktorem, který může ovlivňovat výši daňových příjmů, je vývoj počtu společností v uvedených letech. Graf č. 22 zobrazuje v jednotlivých letech součet akciových společností a společností s ručením omezeným v České republice.

Komanditní společnosti a veřejné obchodní společnosti nejsou zahrnuty, protože se jedná o transparentní entity, které své příjmy daní na úrovni fyzických osob. Pokud se vyloučí ostatní faktory, například, že společnosti jsou zakládány jako prázdné schránky nebo za účelem krácení daně apod., tak se předpokládá, že čím více společností na trhu bude, tím větší to bude mít pozitivní dopad na inkaso daně z příjmu právnických osob za předpokladu, že společnosti nebudou ztrátové a budou odvádět daně.

Graf č. 22 po celou dobu sledovaného období vykazuje rostoucí trend počtu společností v jednotlivých letech. V roce 2005 dosahuje počet společností 256 657 a v roce 2017 celkem 475 618 společností. Za 13 let se jedná o cirká 85% nárůst.

Graf č. 23: Přímé zahraniční investice do ČR ze zahraničí za období 1998–2017 v mil. Kč



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z České národní banky

Nejnižší hodnotu PZI lze pozorovat v roce 1998, kdy PZI činí 429 200 mil. Kč. Výš PZI postupně rostla až do roku 2002, kdy poté došlo k 0,32% poklesu. Nejvyšší hodnoty PZI dosahuje v roce 2017, kdy činí 3 321 300 mil. Kč.

Uvedené PZI představují investice do základního kapitálu, reinvestovaného zisku a ostatního kapitálu. Investice zahraniční společnosti do základního kapitálu české společnosti následně znamená výplatu podílů na zisku zahraniční společnosti. Pokud není uplatněno osvobození příjmů podle § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP, tak jsou dané podíly na zisku zdaněny v České republice buď v souladu se SZDZ, nebo 15 % pokud není uzavřena SZDZ, ale je účinný jiný nástroj na výměnu informací nebo 35 % pokud mezi danými státy není uzavřen žádný nástroj na výměnu informací v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 písm. c) ZDP. Z toho lze předpokládat, že růst PZI bude mít vliv na vyšší daňových příjmů.

5.3.1 Regresní ekonometrický model

V návaznosti na předchozí odhady daňové mezery se následující podkapitola zabývá definováním možných proměnných, které mohou predeterminovat inkaso daně.

Deklarace proměnných použitých v modelu

y_1	Inkaso daně z příjmu právnických osob v (mil. Kč/rok)
x_1	Jednotkový vektor
x_{2t}	HDP (mil. Kč/rok) v období t
x_{3t}	Nominální sazba daně (%/rok) v období t
x_{4t}	Počet SZDZ v období t
x_{5t}	Počet společností v období t
x_{6t}	Přímé zahraniční investice (mil. Kč/rok) v období t

V daném jednorovnicovém regresním modelu je zjišťována závislost inkasa daně z příjmů právnických osob na vybrané faktory. Konkrétně se jedná o HDP ve stálých cenách k roku 2010, nominální sazbu daně z příjmu právnických osob, počet smluv o zamezení dvojího zdanění, počet společností a výši přímých zahraničních investice do České republiky. Údaje pro jednotlivé faktory vychází z kapitoly 5.3. Z důvodu omezení datové základny počtu společností je délka časové základny 13 let od roku 2005 do roku 2017.

Pro zajištění jednotné a lepší interpretace regresních koeficientů je provedena úprava daných proměnných, neboť model obsahuje proměnné vyjádřené v %, v mil. Kč a jednotkách počtu společností. Jednotková interpretace je vhodná spíše u robustních dat,

proto jsou proměnné upraveny tak, aby regresní koeficienty mohly být interpretovány v procentech. U proměnné inkaso daně, HDP a PZI došlo ke zlogaritmování. U sazby daně není předmětné provádět zlogaritmování, protože se jedná o proměnou již vyjádřenou v %. Proměnné SZDZ a počet společností jsou upraveny tak, že vyjadřují procentuální změnu. Přepočtení je provedeno následovně: $(X_t - X_{t-1})/X_{t-1} \cdot 100$. Je tak získáno tempo růstu daných proměnných. Model v procentních změnách může také snižovat problémy autokorelace a nestacionarity, které se mohou vyskytovat v časových řadách.

Vytvoření ekonometrického modelu

$$\ln \hat{Y}_t = \gamma_1 X_{1t} + \gamma_2 \ln X_{2t} + \gamma_3 X_{3t} + \gamma_4 X_{4t} + \gamma_5 X_{5t} + \gamma_6 \ln X_{6t} + u_t \quad (9)$$

Korelační matice

Po prvotním sestavení korelační matice, která vyjadřuje závislost mezi danými proměnnými v modelu, byla zjištěna multikolinearita mezi nezávislými proměnnými. Konkrétně byl párový korelační koeficient vyšší než 0,8 u PZI a HDP a PZI a sazbou daně. Je zvolena možnost vyřazení nezávislé proměnné „ x_6 “ z modelu. Po vyřazení proměnné „PZI“ z modelu se dále nevyskytuje multikolinearita. V programu Gretl jsou pomocí metody nejmenších čtverců zjištěny hodnoty jednotlivých parametrů a jejich p-hodnoty, koeficient determinace a p-hodnota pro celý model.

Tabulka č. 41: Hodnoty odhadnutých parametrů

Parametr	Odhadnutá hodnota	P-hodnota ¹	T-podíl	Směr. chyba
γ_1	-37,7076	0,0002	-6,520	5,78320
γ_2	3,13218	0,0000292	8,459	0,370261
γ_3	6,15332	0,0003	5,980	1,02898
γ_4	2,93620	0,0347	2,539	1,15626
γ_5	9,47275	0,0092	3,410	2,77785

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí programu Gretl

¹ Hladina významnosti α 0,05

Kromě výše uvedených hodnot v tabulce č. 41 byly zjištěny i následující údaje

Tabulka č. 42: Další hodnoty zjištěné pomocí programu Gretl

Počet pozorování	13
Střední hodnota závislé proměnné	11,79457
Součet čtverců reziduí	0,026508
R ²	0,911739
Adjustovaný R ²	0,867609
P-hodnota (F)	0,000282

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí programu Gretl

Model po doplnění odhadnutých hodnot parametrů:

$$\ln \hat{Y}_t = -37,7076X_{1t} + 3,13218 \ln X_{2t} + 6,15332X_{3t} + 2,93620X_{4t} + 9,47275X_{5t} + u_t \quad (10)$$

Interpretace zjištěných parametrů:

Pro začátek je třeba uvést, že hodnoty parametrů jsou odhadnuty za časové období 2005–2017, což není dostatečně dlouhá časová řada proto, aby se parametry daly interpretovat v obecné rovině. Proto je třeba dané hodnoty parametrů vztáhnout pouze na dané časové období.

Regresní koeficient γ_1 představuje konstantu, která představuje hodnotu endogenní proměnné, pokud jsou všechny ostatní exogenní proměnné nulové. V tomto případě konstanta nabývá záporné hodnoty – 37,7076. Z daného výsledku lze usoudit, že inkaso daně z příjmu právnických osob začíná být kladné až od určité minimální, ne však nulové, ekonomické aktivity.

Parametr γ_2 představuje změnu inkasa daně z příjmu právnických osob, pokud se HDP zvýší o 1 % a ostatní proměnné zůstanou nulové. Pokud dojde ke zvýšení HDP o 1 % ve sledovaném období, zvýší se inkaso daně z příjmu právnických osob o 3,1 %. Směr vlivu lze považovat za správný, protože pokud se zvyšuje HDP, tedy výkonost ekonomiky, lze předpokládat, že se zvýší inkaso daní. Pokud se vezme v úvahu délka sledovaného období, lze považovat sílu vlivu za opodstatněnou, neboť v posledních letech je tempo růstu daňových příjmů poměrně vysoké. Mnohdy je navyšování daňových příjmů přisuzováno

pouze zavádění nových, pomocných nástrojů, které mají zvýšit efektivitu výběru daně, respektive znemožnit nepřiznávání příjmů, např. zavedení Elektronické evidence tržeb apod., ale nebere se již v úvahu růst ekonomiky.

Parametr γ_3 představuje změnu inkasa daně z příjmu právnických osob, pokud se zvýší nominální sazba daně z příjmu právnických osob o 1 %. Za dané období, pokud se zvýší nominální sazba daně o 1 %, dojde ke zvýšení inkasa daně z příjmu právnických osob o 6,2 %. Opět je třeba zohlednit délku časové základny, protože již od roku 2010 má Česká republika stejnou nominální sazbu daně, a to 19 %. Při stejné nominální sazbě daně docházelo k růstu daňových příjmů. Samozřejmě dodatečné navýšení nominální sazby daně může mít za následek zvýšení daňových příjmů. Je třeba vzít v úvahu dvě skutečnosti. První z nich je, že zvyšování daňové sazby nebude do nekonečna zvyšovat daňové příjmy, ale pouze do určitého okamžiku, tak jak zobrazuje Lafferova křivka. Od tohoto bodu poté další zvýšení sazby daně přinese snížení daňových příjmů, protože daňový poplatníci již nebudou ochotni zdaňovat vysokou daňovou sazbou a vyplatí se jim buď obchodní činnost omezit, tzn., budou dosahovat nižších příjmů, nebo své aktivity přesunou do jiné jurisdikce s nižším zdaněním. Druhou skutečností je efektivní sazba daně. Zvýšení nominální sazby daně nemusí nutně znamenat zvýšení daňových příjmů. Ke zvýšení daně nominální sazby daně může daná jurisdikce zavést nové slevy na dani, který si daňový poplatníci mohou uplatnit.

Parametr γ_4 představuje změnu inkasa daně z příjmu právnických osob, pokud se počet sjednaných smluv o zamezení dvojího zdanění zvýší o 1 %. Ve sledovaném období, pokud se počet smluv o zamezení dvojího zdanění zvýší o 1 %, daň příjmu právnických osob se zvýší o 2,9 %. Pozitivní směr vlivu splňuje předpoklad, neboť i Rohan a Moravec (2017) prokázali pozitivní vliv sjednávání nástrojů na výměnu informací na přímé zahraniční investice, které se nepřímo promítají do daňových příjmů. Dále Janský a Šedivý (2018) prokázali vliv smluv o zamezení dvojího zdanění na daňové příjmy. V podmínkách České republiky by sice český plátce srazil 35 % z příjmu plynoucího do nesmluvního státu, ale na druhou stranu by poplatníci z nesmluvních států neinvestovali do českých společností, protože by to z daňového hlediska nebylo výhodné. Ve většině případech jsou investice do českých firem prováděny zprostředkovaně přes státy EU, kdy výplata podílů mezi právnickými osobami je za splnění určitých podmínek osvobozena. Síla daně exogenní

proměnné je opodstatněná. Je třeba vzít v úvahu délku daného pozorování, kdy v posledních letech nedocházelo k velkému uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění, ale na druhou stranu docházelo k poměrně vysokému růstu daňových příjmů.

Parametr γ_5 představuje změnu inkasa daně z příjmu právnických osob, pokud se počet společností zvýší o 1 %. Pokud se za dané období zvýší počet společností o 1 %, inkaso daně z příjmu právnických osob se zvýší o 9,5 %. Směr odhadnutého vlivu odpovídá definovanému předpokladu. V případě daného období docházelo, jak k růstu společností, tak daňových příjmů. Síla vlivu exogenní proměnné je neúměrně velká. Je třeba vzít v úvahu, že velké množství nově vzniklých společností obvykle bývá v prvních letech ztrátových nebo nedosahují moc vysokých zisků. Dále ne všechny společnosti vznikají za účelem výkonu podnikatelské činnosti, ale slouží jako prázdné schránky sídlící na virtuálních adresách. Příkladem mohou být tzv. SPV (Special Purpose Vehicles), které jsou založeny s předem definovaným účelem a mohou být prázdnou schránkou, než dojde k plnění daného účelu.

Testování statistické významnosti parametrů – T-test

Testování statistické významnosti jednotlivých parametrů je provedeno prostřednictvím P-hodnoty daných parametrů. Následně dojde ke srovnání P-hodnot s α na hladině významnosti 0,05.

U parametrů γ_1 , γ_2 , γ_3 , γ_4 a γ_5 je P-hodnota menší než hladina významnosti α viz tabulka č. 41. Na základě toho je hypotéza H_0 zamítnuta, parametry jsou významné.

Testování statistické významnosti modelu jako celku – F- test

Obdobně jako u T-testu dojde ke srovnání P-hodnoty (F) (viz tabulka č. 42) za celý model s α na hladině významnosti 0,05.

Hladina významnosti = 0,05

Zjištěná P-hodnota (F) = 0,000282

P-hodnota (F) 0,000282 < 0,05

Nulová hypotéza H_0 na hladině významnosti 0,05 je zamítnuta. Model jako celek je statisticky významný.

Test normality reziduí

Testování normálního rozdělení náhodné složky je provedeno prostřednictvím softwaru Gretl.

Výstup z Gretlu: Chí-kvadrát(2) = 5,025 s p-hodnotou 0,08106

Hladina významnosti α 0,05

P-hodnota = 0,08106 > 0,05

Nulovou hypotéza H_0 na hladině významnosti α 0,05 není zamítnuta. Náhodná složka má normální rozdělení, tj. nulovou střední hodnotu a konstantní rozptyl.

Test heteroskedasticity – Whiteův test

Pro zjištění, zda je přítomna heteroskedasticita, je využit Whiteův test prostřednictvím softwaru Gretl.

Údaje z Gretlu: s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(9) > 4,704007) = 0,788693$

Hladina významnosti α 0,05

P-hodnota = 0,788693 > 0,05

Nulovou hypotéza H_0 na hladině významnosti α 0,05 není zamítnuta. V modelu není přítomna heteroskedasticita.

Test autokorelace náhodných složek – Durbin–Watsonova statistika

Pro zjištění, zda je přítomna autokorelace reziduí, je využita Durbin–Watsonova statistika prostřednictvím softwaru Gretl.

Údaje z Gretlu: s p-hodnotou = Durbin–Watsonova statistika = 2,36227

P-hodnota = 0,488573

Hladina významnosti α 0,05

P-hodnota = 0,488573 > 0,05

Nulovou hypotéza H_0 na hladině významnosti α 0,05 není zamítnuta. V modelu není přítomna autokorelace náhodné složky.

6 Zhodnocení výsledků a diskuze

V současné době existuje řada studií na odhad daňové mezery v oblasti DPH, ale těch, které se týkají přímých daní, konkrétně daně z příjmu právnických osob, mnoho není. Práce se v první části zabývá dvěma různými metodami pro zjištění daňového dopadu rozměňování základu daně a přesunu zisků do daňově preferenčních jurisdikcí pro Českou republiku i pro ostatní členské státy EU. Na počátku kvantifikace daňového efektu byly stanoveny tři hypotézy, které byly průběžně testovány. První je, že rozměňování základu daně a přesun zisku nezpůsobuje daňovou mezeru na dani z příjmu právnických osob v České republice (H_{01}). Druhá, že indikátor efektivity daně z příjmu právnických osob je vyšší než celkový průměr EU za dané období (H_{02}). Třetí hypotézou je, že rozdíl v datových základnách neovlivní rozdíl daňové mezery daně z příjmu právnických osob (H_{03}).

Zjištění daňové ztráty, kdy data České republiky pro inkaso daně jsou čerpána z Eurostatu

První metoda vychází ze studie EPRS, která však končí rokem 2013, z toho důvodu nejdříve došlo k rozpracování studie i na další období do roku 2017. Tato metoda zjišťuje daňový efekt přesunu zisků prostřednictvím indikátoru RWS, tedy teoretického inkasa daně, kterého daná země dosáhne, když by nedocházelo k přesunům zisku. Pro účely zjištění indikátoru RWS je třeba nejdříve identifikovat indikátor efektivity daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU a za jednotlivé roky se provede jejich aritmetický průměr. Indikátor efektivity daně představuje procento z teoretického základu daně, kolik daný stát na dani z příjmu právnických osob vybere. V prvním odhadu je skutečně inkaso daně České republiky čerpáno z Eurostatu, stejně tak jako pro ostatní státy EU. Česká republika vykazuje nejvyšší efektivity daně z příjmu v roce 2016, kdy činí 87 %. Na druhou stranu nejnižší procento efektivity daně z příjmu právnických osob 81,5 % Česká republika vykazovala v roce 2015. Nejnižší efektivity daně z příjmu právnických osob vykazuje Německo a Polsko, které se přibližně pohybuje mezi 30 až 40 %. Nejvyšší efektivity daně vykazuje Kypr, a to okolo 200 %. To značí určitou atraktivitu Kypru pro zahraniční společnosti. Vliv na nižší efektivity daně může být u Německa vyšší nominální sazba daně nebo daňové režimy ostatních států, kterými se snaží nalákat zahraniční investory v rámci „zdravé“ daňové konkurence. V případě České republiky to mohou být investiční pobídky, kdy při splnění všech požadavků může být zahraniční investor

osvobozen od daně z příjmů právnických osob až do výše 100 % po dobu 10 let. V roce 2017 je nejmarkantnější změna u Maďarska a to proto, že v roce 2017 došlo ke změně sazby daně z příjmu právnických osob z 19 % na 9 %. V současné době má Maďarsko nejnižší statutární sazbu daně ze všech států EU. V roce 2014 dosahuje průměrná efektivnost daně z příjmu právnických osob nejnižšího bodu 76 %. Následující období má průměrná efektivnost rostoucí trend, kdy v roce 2017 dosahuje indikátor efektivnosti přibližně 86 %. Příčinou nižší efektivnosti může být daňové konkurenčním prostředí mezi jednotlivými státy, které nabízejí různé daňové režimy, ale také to může značit přesun zisků. Na základě zjištěných skutečností lze konstatovat, že není hypotéza H_{02} zamítnuta, neboť Česká republika má indikátor efektivnosti ve sledovaném období vyšší, než je průměr EU. Hypotéza H_{02} není zamítnuta pro indikátor efektivnosti, který byl zjištěn u České republiky na základě skutečného inkasa daně z Eurostatu. Následuje zjištění teoretického základu daně z příjmu právnických osob, kterého jednotlivé členské státy mohou dosáhnout, pokud v daném roce nebude docházet k přesunům zisků. Srovnáním teoretického základu daně a skutečného inkasa daně, čerpaného z Eurostatu, je zjištěn daňový efekt přesunu zisků. Jestliže je hodnota teoretického inkasa vyšší než skutečná, daný stát dosahuje daňové mezery. Pokud je hodnota skutečného inkasa daně vyšší než teoretického inkasa daně, daný stát vykazuje daňový zisk v důsledku přesunu zisků. Česká republika měla nejvyšší daňový zisk z přesunu zisků zahraničních firem v roce 2016, který činil cirká 13 mld. Kč. Na druhou stranu nejnižší hodnota byla vykázána v roce 2017, kdy daňový zisk činil 2,8 mld. Kč. Z toho důvodu není nulová hypotéza H_{01} zamítnuta. U interpretace výsledků je třeba vzít v úvahu, že výpočet proběhl na základě dat z Eurostatu, která se markantně liší od oficiálních dat inkasa daně Generálního finančního ředitelství. Hypotéza je nadále testována také po výpočtu daňového dopadu s oficiálními daty Generálního finančního ředitelství. Státy, které vykázaly nejvyšší daňovou mezeru v jednotlivých letech jsou Německo a Polsko. Německo v letech 2013–2017 vykazuje daňovou ztrátu v rozmezí 52–68 mld. eur a Polsko v daném období vykázalo 10 - 12,5 mld. eur. Je pravděpodobné, že Německé a Polské společnosti vyvádí své zisky do jurisdikcí s daňově preferenčním režimem v rámci daňového plánování.

Zjištění daňové ztráty, kdy data České republiky pro inkaso daně jsou čerpána z oficiálních databází Generálního finančního ředitelství

Pro možnost srovnání rozšířené studie EPRS proběhlo zjištění indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob a indikátoru RWS, kdy v případě České republiky došlo k záměně skutečného inkasa daně. Data byla vyměněna za oficiální údaje čerpaných z Generálního finančního ředitelství. Rozdíl mezi inkasem daně České republiky čerpaných z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství a Eurostatu je až o 20 mld. Kč. Jak je uvedeno v grafu č. 6, vypočtené indikátory efektivnosti na základě dat z Eurostatu dosahují významně vyšších hodnot než výpočty provedené na základě oficiálních dat z Generálního ředitelství. Příčinou je výrazný rozdíl skutečného inkasa daně České republiky, které je uváděno v databázi Eurostat od oficiálních údajů Generálního finančního ředitelství. Největší rozdíl je v roce 2013, kdy indikátor efektivnosti, který byl zjištěn na základě dat z Eurostatu, je o cirká 13 % vyšší než indikátor efektivnosti zjištěný podle oficiálních dat GFR. Změna indikátoru efektivnosti České republiky bude mít vliv také na průměrný indikátor efektivnosti za členské státy EU. Proto pro zjištění indikátoru RWS je zapotřebí průměrný indikátor efektivnosti přepočítat se zohledněním nových indikátorů efektivnosti České republiky. Změny u ostatních členských jsou nejvýše v rozmezí 1 %. V porovnání s předchozími lety v roce 2017 došlo u České republiky k největšímu nárůstu indikátoru RWS, téměř o 20 mld. Kč. V roce 2017 došlo jak k největšímu nárůstu průměrného indikátoru efektivnosti, tak i k významnému nárůstu teoretického základu daně o 63 mld. Kč. Na druhou stranu největší odchylku v daném období lze pozorovat u Maďarska, u kterého došlo v roce 2017 k poklesu teoretického inkasa daně z příjmu právnických osob o téměř 50 % oproti roku 2016. Jednou z hlavních příčin je snížení korporátní sazby daně z 19 % na 9 %.

Podle grafu č. 8, Česká republika v roce 2014 dosáhla nejvyšší daňové mezery za sledované období, která činila přibližně 13 mld. Kč. Na druhou stranu v roce 2016 Česká republika přešla do daňového zisku daně z příjmu právnických osob, a to ve výši 2,8 mld. Kč. Česká republika mezi roky 2015 a 2016 zvýšila inkaso daně přibližně o 20 mld. Kč, což je nejvíce za sledované období. Na zvýšení inkasa daně mohou mít vliv také další faktory. Jedním z faktorů je určitě meziroční růst ekonomiky, ale pokud vezmeme v potaz faktory mající vliv na zahraniční příjmy společností, tak je to jednoznačně zavádění nových a sofistikovaných nástrojů pro mezinárodní správní spolupráci v oblasti přímých

daní. Pro roky 2013, 2014, 2015 a 2017 je nulová hypotéza H_{01} zamítnuta, protože Česká republika v těchto letech měla daňovou ztrátu v důsledku rozměňování základu daně a přesunu zisků do zahraničí. Na druhou stranu přijímáme nulovou hypotézu H_{01} za rok 2016, protože Česká republika měla daňový zisk daně z příjmu právnických osob v důsledku přesunu zisků. Ze zjištěných výsledků lze obecně souhlasit s názory odborné daňové veřejnosti, že se daňová mezera způsobená daňovým plánováním v oblasti daně z příjmu právnických osob pohybuje mezi 0–10 mld. Kč. Tím, že Česká republika dosáhla i daňového zisku, u dopadu daňového plánování se může hovořit o tzv. „pozitivní nule“. Data z Eurostatu jsou značně nadhodnocena. Jednou z možných příčin může být odlišná metodika výpočtu inkasa daně. Z toho důvodu vykazuje skutečné inkaso vyšší hodnotu než indikátor RWS, tedy teoretické inkaso daně, za situace, kdy nedochází k přesunům zisku. Výsledky s daty z Eurostatu proto zobrazují daňový prospěch České republiky z daňové optimalizace zahraničních firem. Na základě zjištěných výsledků je zamítnuta nulová hypotéza H_{03} , protože změna v datových základnách výrazně ovlivňuje dané výsledky.

Zjištění daňové mezery daně z příjmu právnických osob prostřednictvím poměrového ukazatele k HDP

Tato metoda vychází z použité metody ve studii Glopolis (2016), kdy daňová mezera pro EU je čerpána ze studie EPRS, která má dvě rozmezí. První rozmezí je uvedeno 50–70 mld. eur ročně, kdy příčina daňové mezery je omezena pouze na přesun zisků. Druhé rozmezí daňové mezery je stanoveno na 160–190 mld. eur ročně, kdy příčina není omezena pouze na přesun zisků, ale také bere v úvahu sjednávání individuálních daňových dohod států s nadnárodními podniky, které jim zajišťují výhodnější daňové zacházení. Alokace rozmezí daňové ztráty je provedena na základě poměru HDP daného státu na celkovém HDP Evropské unie. Největší podíl na HDP Evropské unie má Německo s téměř 21 %. Následuje Francie, Spojené království a Itálie. Česká republika vykazuje podíl 1,2 %. Nejmenší podíl má Estonsko 0,1 %. Česká republika vykázala daňovou ztrátu za rok 2013 v rozmezí 15–21 mld. Kč, která byla zapříčiněna pouze přesunem zisků tuzemských společností. Pokud se příčina rozšíří i na individuální daňové dohody mezi jednotlivými státy a nadnárodními podniky, poté se rozpětí daňové ztráty zvýší na 48,32–57,16 mld. Kč. Největší daňové ztráty byly alokovány Německu, což vychází podle nejvyššího podílu na HDP. Je třeba brát tuto metodu s velkým nadhledem, neboť nebere v úvahu také možný druhý efekt, a to že daný stát může z přesunu zisků mít daňový zisk, tak jako první metoda.

Metodu přes alokaci daňové ztráty na základě podílů na HDP Evropské unie je dobré brát v úvahu, neboť s ní pracuje např. studie Glopolis (2016). Lze konstatovat, že výsledky této metody kvantifikace daňové mezery se alespoň trochu přibližují k výsledkům metody přes indikátor RWS u Německa a Polska.

Efektivní sazba daně z příjmu právnických osob

Jeden z důležitých faktorů ovlivňující zahraniční společnosti investovat a zdaňovat své aktivity v dané zemi je sazba daně. Většina studií s odhadem daňových ztát pracuje s nominální sazbou daně, která je uvedena v daňových zákonech. Většina států nabízí různé slevy na dani, případně zvýhodněné daňové režimy. Z toho důvodu je pro rozhodování zahraničních firem mnohdy důležitější efektivní sazba daně než ta statutární. Pro účely zjištění efektivní sazby daně se pracovalo s databází Orbis, kde byly vyselektovány společnosti, které jsou vlastněny alespoň z 10 % zahraničním vlastníkem. Efektivní daňová sazba za rok 2017 dané společnosti je zjišťována jako podíl daňové povinnosti a zisku před zdaněním. Jak vychází z výsledků největší rozdíl lze pozorovat u Estonska, kde nominální sazba daně činí 20 % a efektivní sazba daně činí pouhé 4 %. Další velký rozdíl byl spatřen u Lucemburska, které má nominální sazbu daně 27,08 % a efektivní sazbu daně 17,75 %. Česká republika má efektivní sazbu daně o 2,5 % nižší, než je statutární sazba daně. Nižší efektivní sazbu daně mohou zapříčinit investiční pobídky. Výše uplatněných slev na dani z příjmu právnických osob ve vztahu investičních pobídek v roce 2016 činí 5,6 mld. Kč.

Pokud se zohlední efektivní sazba daně při výpočtu indikátoru efektivnosti daně, dojde k navýšení průměrné efektivnosti daně z příjmu právnických osob za Evropskou unii v roce 2017 na 103 %. Po zohlednění skutečného inkasa daně z příjmů právnických osob u České republiky, které bylo čerpáno z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství a efektivní sazby daně z příjmů právnických osob, Česká republika vykazuje daňovou ztrátu za rok 2017 přibližně 19 mld. Kč. Nejmarkantnější změna v grafu 17 je u Maďarska, které v roce 2017 nabývá protichůdných výsledků. U daňového efektu, který byl zjišťován se zahrnutím nominální sazby daně vykazuje daňový zisk, v důsledku přesunu zisků. Na druhou stranu po nahrazení nominální sazby daně z příjmu právnických osob efektivní sazbou, Maďarsko vykazuje daňovou ztrátu ve výši 162 mld. Ft. Obdobné výsledky lze sledovat např. u Itálie nebo Spojeného království. Narozdíl od uvedených států, Česká

republika po záměně nominální sazby daně efektivní sazbou daně z příjmu právnických osob, vykazuje vyšší ztrátu o cirká 8,5 mld. Kč.

Identifikace možných faktorů majících vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob České republiky

Práce dále zjišťuje vliv HDP ve stálých cenách, nominální daňové sazby daně z příjmu právnických osob, počtu právnických osob, počtu smluv o zamezení dvojího zdanění a přímých zahraničních investic, plynoucích do České republiky na inkaso daně z příjmu právnických osob za období 2005–2017. Po výskytu multikolinearity byla proměnná PZI odstraněna z modelu. U zbylých proměnných byl, na základě dosažených výsledků, zjištěn vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob. Dané proměnné jsou statisticky významné, včetně modelu jako celku. Při testování náhodné složky nebyla prokázána přítomnost heteroskedasticity ani autokorelace. Náhodná složka má nulovou střední hodnotu a konstantní rozptyl. Ukázalo se, že největší vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob má počet společností, protože 1% nárůst počtu společností vyvolá růst inkasa daně z příjmu právnických osob o 9,5 %. Síla tohoto vlivu byla vyhodnocena jako neúměrně vysoká, protože ve sledovaném období docházelo jak k růstu inkasa daně, tak počtu společností a lze předpokládat, že v případě jiného období by mohlo být dosaženo jiných výsledků. Navíc je třeba vzít v úvahu, že nově vzniklé společnosti většinou bývají ztrátové. Druhým faktorem, který vykázal nejvyšší vliv na inkaso daně, je nominální sazba daně. Kdy ve sledovaném období 1% navýšení nominální sazby daně z příjmu právnických osob vyvolá 6,2% zvýšení inkasa daně z příjmu právnických osob. Je třeba vzít v úvahu, že zvyšování daňové sazby nebude do nekonečna zvyšovat daňové příjmy, ale pouze do určitého okamžiku, tak jak zobrazuje Lafferova křivka. Od tohoto bodu poté další zvýšení sazby daně přinese snížení daňových příjmů, protože daňový poplatníci již nebudou ochotni zdaňovat vysokou daňovou sazbou a vyplatí se jim buď obchodní činnost omezit, tzn., budou dosahovat nižších příjmů, nebo své aktivity přesunou do jiné jurisdikce s nižším zdaněním.

U HDP bylo zjištěno, že v období 2005–2017 1% zvýšení HDP vyvolá 3,1 % zvýšení inkasa daně z příjmu právnických osob České republiky. Směr vlivu lze považovat za správný, protože pokud se zvyšuje HDP, tedy výkonost ekonomiky, lze předpokládat, že se zvýší inkaso daní. Mnohdy je navyšování daňových příjmů přisuzováno pouze zavádění

nových, pomocných nástrojů, které mají zvýšit efektivitu výběru daně, respektive znemožnit nepřiznávání příjmů, např. zavedení Elektronické evidence tržeb apod., ale není již brán v úvahu růst ekonomiky. Nejslabší vliv z vybraných faktorů ve sledovaném období 2005–2017 vykazují SZDZ, u kterých 1% nárůst vyvolá 2,9% nárůst inkasa daně z příjmu právnických osob.

6.1 Diskuze

Pro srovnání rozdílů jednotlivých metod kvantifikace daňového efektu přesunu zisků byla provedena replikace metodiky studie EPRS (2015), která byla rozšířena o roky 2014 až 2017, neboť studie samotná končí rokem 2013. EPRS (2015) provádí kvantifikaci daňového efektu přesunů zisků v rámci EU prostřednictvím indikátoru RWS, který je srovnán se skutečným inkasem daně z příjmu právnických osob. Metodika EPRS (2015) čerpá skutečné inkaso daně z příjmů právnických osob z databáze Eurostat. V rámci této práce bylo zjištěno, že skutečné inkaso daně z příjmů právnických osob, čerpané z Eurostatu je v jednotlivých letech až od 20 mld. Kč nadhodnoceno oproti oficiálním datům čerpaných z Generálního finančního ředitelství. Rozdíl ve skutečném inkasu daně má za následek ovlivnění indikátoru efektivity daně z příjmů právnických, u České republiky až o 13 %. V konečné fázi také při kvantifikaci daňové mezery. U přepočtené studie EPRS (2015), která čerpá údaje z Eurostatu, vykazuje Česká republika daňový prospěch v důsledku přesunu zisků až 13 mld. Kč. Po replikaci, kdy data jsou čerpána z oficiálních dat Generálního finančního ředitelství se Česká republika pohybuje okolo 10 mld. Kč daňové mezery na korporátní dani v důsledku přesunu zisků v rámci EU. Jediná výjimka je rok 2016, kdy Česká republika vykázala daňový prospěch v důsledku přesunu zisků. Daná zjištění potvrzují zjištění studie Cobham & Janský (2017), kteří kvantifikovali daňovou mezeru na korporátní dani České republiky okolo 7 mld. Kč, případně studii IMF (2014), která kvantifikuje daňovou mezeru České republiky na 8 mld. Kč.

Druhá metoda, která kvantifikuje daňovou ztrátu na korporátní dani České republiky, vychází ze studie EPRS (2015), ale využívá jinou metodiku kvantifikace. Danou metodou se zabývala studie Glopolisu (2016), která kvantifikuje daňovou ztrátu na dani z příjmu právnických osob České republiky ve výši 57 mld. Kč.

EPRS (2015) odhaduje celkovou částku daňových ztrát v důsledku přesunu zisků pro celou EU v rozmezí 50–70 mld. eur. V případě, že je u přesunu zisků také kalkulováno s individuálními dohodami mezi jednotlivými členskými státy EU, potom EPRS (2015) počítá s daňovou ztrátou pro EU 160–190 mld. eur. Glopolis (2016) kalkuloval s touto částkou a k České republice alokoval část daňové ztráty poměrovým ukazatelem, kterým se Česká republika podílí svým HDP na celkovém HDP Evropské unie. Na základě zjištěných výsledků je možné konstatovat, že v případě horní hranice daňové ztráty, způsobené přesunem zisků a sjednávání individuálních dohod, Česká republika může trátit až 57 mld. Kč. V případě, že se zohlední pouze přesun zisků, Česká republika se dostává na částku daňové ztráty v rozmezí 15 až 20 mld. Kč. Jedná se podstatně o méně přesnou kvantifikaci daňové mezery, protože nebere v úvahu možný daňový prospěch daného členského státu z přesunu zisků.

Lze souhlasit se studií Studie Tørsløv, Wier, Zucman (2018), která odhaduje, že přibližně 40 % nadnárodních zisků je globálně každý rok přesunuto do daňových rájů. Uvádí, že na daných přesunech zisků nejvíce trátí státy EU, což lze usoudit i z odhadu EPRS, kdy celková daňová ztráta na korporátní dani činí až 190 mld. Kč. Pokud se vezme v úvahu i studie Rohana a Moravce (2017), která uvádí, že daňové ráje jsou především používány za účelem anonymity skutečného vlastníka příjmů, kdežto ve velké míře k daňové optimalizaci dochází v rámci onshore jurisdikcí, přes které jsou příjmy vyváděny do offshore jurisdikcí.

Odhady daňových ztrát v rámci větší skupiny států se zabývají Crivelli, de Mooij a Keen (2016), kteří rozdělili státy do dvou skupin na členské státy OECD a nečlenské státy OECD. Crivelli, de Mooij a Keen (2016) odhadují daňovou mezeru celosvětově okolo 650 mld. USD, kdy jedna třetina připadá rozvojovým státům. Replikací této metody se zabývají také Cobham & Janský, (2017), jen s tím rozdílem, že využili kvalitnější podkladová data pro daňové příjmy z ICTD-WIDER Government Revenue Database. Cobham & Janský, (2017) dospěli svým výpočtem k nižšímu výsledku o 150 mld. USD než Crivelli, de Mooij a Keen (2016). Crivelli, de Mooij a Keen (2016) při odhadu daňové ztráty využívají nominální sazbu daně ze soukromé databáze Mezinárodního měnového fondu, zatímco Cobham & Janský (2017) zakomponovali do svých výpočtů efektivní sazbu daně.

Problematikou efektivní sazby daně z příjmu právnických osob se zabývá Janský (2019), který zjišťuje efektivní sazbu daně nadnárodních společností EU prostřednictvím dat získaných z databáze Orbis. Podle Janského (2019) studie má nejnižší efektivní sazbu z Evropské unie Lucembursko cirká 2 %. Česká republika vykazuje efektivní sazbu daně 15 % (Janský, 2019). Výsledky této práce, která pracuje také s efektivní sazbou daně, se u České republiky přibližuje k výsledkům studie Janského (2019). Tato práce kvantifikuje efektivní sazbu daně České republiky v roce 2017 na 16,5 %. Oproti studii Janského (2019) jsou zde patrné rozdíly. I když Janský (2019) použil podkladová data stejně jako tato práce z databáze Orbis, liší se však v selekci daňových subjektů. Tato práce kalkuluje s daty společností, které jsou vlastněny alespoň z 10 % zahraničními společnostmi. Studie Janského (2019) má ve výběru nefinanční podniky apod. Proto zde dochází k určitým rozdílům. S efektivní sazbou daně pracuje také studie Clousing (2016) která uvádí, že nadnárodní americké společnosti zdaňují až 75 % svých příjmů v jurisdikcích s nižší efektivní sazbou daně než 15 %. Průměr efektivních sazeb daně těchto jurisdikcí činí 6,6 % (Clousing, 2016).

Vztahem daňových příjmů a HDP se zabýval např. Paz (2014), který ve své studii zjišťoval dopad HDP, inflace a míry nezaměstnanosti na daňové příjmy na Filipínách nebo Taha a spol. (2011), kteří zjišťovali ve své studii efekt ekonomického růstu na daňové příjmy v Malajsii. U států EU se ve svém článku dopadem zdanění na ekonomický růst zabývá také Stoilova a Patonov (2013), kteří ve své studii zjistili, že zdanění negativně ovlivňuje ekonomický růst. Naproti tomu výsledky této práce se zabývají vlivem ekonomického růstu na inkaso daně. Z toho důvodu došlo k pozitivního vlivu HDP na inkaso daně z příjmu právnických osob, kdy růst HDP o 1 % vyvolá zvýšení inkasa daně o 3,1 % v období 2005–2017. V práci je dále prokázán pozitivní vliv uzavírání SZDZ na inkaso daně z příjmu právnických osob, kdy v období 2005–2017 1% zvýšení počtu SZDZ způsobí zvýšení inkasa daně o 2,9 %. Obdobným závěrům došli Rohan a Moravec (2017), kteří ve své studii prokázali pozitivní vliv sjednávání nástrojů na výměnu informací na přímé zahraniční investice, které se nepřímě promítají do daňových příjmů. Dále Janský a Šedivý (2018) prokázali vliv smluv o zamezení dvojího zdanění na daňové příjmy.

7 Závěr a doporučení

Pro srovnání rozdílů jednotlivých metod kvantifikace daňového efektu přesunu zisků v rámci EU byla provedena replikace studie EPRS (2015), která byla rozšířena o roky 2014 až 2017. V rámci zpracování práce byly zjištěny rozdíly v datových základnách skutečného inkasa daně. Skutečné inkaso daně je přibližně o 20 mld. Kč nadhodnoceno oproti skutečným údajům, které pochází z Generálního finančního ředitelství. Tato metoda zahrnuje kvantifikaci indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob. V prvním odhadu je skutečné inkaso daně České republiky čerpáno z Eurostatu, stejně tak jako pro ostatní státy EU. Průměrná efektivita za všechny státy EU se přibližně pohybuje okolo 80 %. Česká republika vykazuje nejvyšší efektivitu daně z příjmu v roce 2016, kdy činí 87 %. Na druhou stranu nejnižší procento efektivity daně z příjmu právnických osob 81,5 % Česká republika vykazala v roce 2015. Nejnižší efektivitu daně z příjmu právnických osob vykazuje Německo a Polsko, které se přibližně pohybuje mezi 30 až 40 %. Nejvyšší efektivitu daně vykazuje Kypr, a to okolo 200 %. Na základě zjištěných skutečností lze konstatovat, že není hypotéza H_{02} zamítnuta, neboť Česká republika má indikátor efektivity ve sledovaném období vyšší, než je průměr EU. Hypotéza H_{02} není zamítnuta pro indikátor efektivity, který byl zjištěn u České republiky na základě skutečného inkasa daně z Eurostatu. Pokud se v replikaci EPRS (2015) u České republiky zamění datová základna pro skutečné inkaso daně, které je nově čerpáno z Generálního finančního ředitelství, dojde u České republiky k poklesu indikátoru efektivity daně z příjmu právnických osob až o 13 %. V případě čerpání dat z Generálního finančního ředitelství nulová hypotéza H_{02} pro období 2013, 2014, 2015 a 2017 je zamítnuta, protože Česká republika v těchto letech nedosahuje na průměr efektivity EU. Pouze za rok 2016 není nulová hypotéza H_{02} zamítnuta, neboť průměrná efektivita EU činí cirká 81 % a efektivita daně z příjmu právnických osob České republiky dosahuje cirká 82,4 %.

V případě, kdy jsou pro Českou republiku čerpány údaje skutečného inkasa daně z příjmu právnických osob z databáze Eurostat, zjištěné teoretické inkaso daně vykazuje nižší hodnotu než skutečné inkaso daně. Z toho vyplývá, že Česká republika vykazuje daňový prospěch za sledované období v rozmezí 3 až 13 mld. Kč. Pro tento případ není nulová hypotéza H_{01} zamítnuta, protože Česká republika nevykazuje daňovou mezeru v důsledku přesunu zisků v rámci EU. Pokud však dojde k výměně datových základů, až na rok 2016, se Česká republika pohybuje v daňové ztrátě přibližně 10 mld. Kč v důsledku přesunu

zisků v rámci EU. V roce 2016 Česká republika vykazuje daňový zisk ve výši 2,8 mld. Kč v důsledku přesunu zisků. Z toho důvodu je pro roky 2013, 2014, 2015 a 2017 nulová hypotéza H01 zamítnuta, protože Česká republika v těchto letech vykázala daňovou ztrátu. Na základě zjištěných výsledků je dále zamítnuta nulová hypotéza H03, protože změna v datových základnách výrazně ovlivňuje dané výsledky. Bez ohledu na uvedené datové základny, největší daňové ztráty vykazuje Německo, Polsko případně Itálie. Německo v letech 2013–2017 vykazuje daňovou ztrátu v rozmezí 52–68 mld. eur a Polsko v daném období vykázalo 10 - 12,5 mld. eur.

Druhá metoda kvantifikace daňové mezery vychází z použité metody ve studii Glopolis (2016), kdy daňová mezera pro EU jako celek je čerpána ze studie EPRS (2015), která má dvě rozmezí. První rozmezí je uvedeno 50–70 mld. eur ročně, kdy příčina daňové mezery je omezena pouze na přesun zisků. Druhé rozmezí daňové mezery je stanoveno na 160–190 mld. eur ročně, kdy příčina není omezena pouze na přesun zisků, ale také bere v úvahu sjednávání individuálních daňových dohod států s nadnárodními podniky, které jim zajišťují výhodnější daňové zacházení. Poměrná část, z celkové částky daňové mezery je alokována jednotlivým členským státům. Alokace rozmezí daňové ztráty je provedena na základě poměru HDP daného státu na celkovém HDP Evropské unie. Největší podíl na HDP Evropské unie má Německo s téměř 21 %. Následuje Francie, Spojené království a Itálie. Česká republika vykazuje podíl 1,2 %. Česká republika vykázala daňovou ztrátu za rok 2013 v rozmezí 15–21 mld. Kč, která byla zapříčiněna pouze přesunem zisků tuzemských společností. Pokud se příčina rozšíří i na individuální daňové dohody mezi jednotlivými státy a nadnárodními podniky, rozpětí daňové ztráty se zvýší na 48,32–57,16 mld. Kč. Stejně jako v předešlé metodě kvantifikace daňové ztráty přes indikátor RWS, největší daňová mezera je alokována Německu. Nicméně metoda přes poměrový ukazatel nemá tak vysokou vypovídající hodnotu, neboť nebere v úvahu možný daňový prospěch, který daný stát může mít v důsledku přesunu zisků v rámci EU.

Jeden z důležitých faktorů ovlivňující zahraniční společnosti investovat a zdaňovat své aktivity v dané zemi je sazba daně. Předchozí metody pracují s nominální sazbou daně. Většina států nabízí různé slevy na dani, případně zvýhodněné daňové režimy. Z toho důvodu je pro rozhodování zahraničních firem mnohdy důležitější efektivní sazba daně než ta statutární. Na základě dosažených výsledků, lze pozorovat největší rozdíl u Estonska,

kde nominální sazba daně v roce 2017 činí 20 % a efektivní sazba daně činí pouhé 4 %. Další velký rozdíl byl spatřen u Lucemburska, které má nominální sazbu daně 27,08 % a efektivní sazbu daně 17,75 %. Česká republika má efektivní sazbu daně o 2,5 % nižší, než je statutární sazba daně. Pokud v replikaci metody EPRS (2015) pro odhad daňové ztráty nahradíme nominální sazbu daně z příjmu právnických osob efektivní sazbou daně, v roce 2017 Česká republika vykazuje daňovou ztrátu 19 mld. Kč v důsledku přesunu zisků v rámci EU.

Z dosažených výsledků byl prokázán pozitivní vliv u faktorů HDP, SZDZ, nominální sazba daně z příjmu právnických osob a počet společností na inkaso daně z příjmu právnických osob České republiky za sledované období 2005–2017. Největší vliv byl zjištěn u počtu společností, který byl následně zdůvodněn jako neúměrně vysoký. Druhý nejvyšší vliv byl zjištěn u nominální sazby daně z příjmu právnických osob. Bylo zjištěno, že 1% nárůst daňové sazby vyvolá 6,2% nárůst inkasa daně. Je třeba vzít v úvahu, že zvyšování sazby daně přinese zvýšení inkasa daně pouze do určitého stádia. Poté každé další zvýšení daňové sazby přinese snížení daňových příjmů, protože daňové subjekty nebudou chtít zdaňovat své příjmy vysokou sazbou daně. Třetí největší vliv na inkaso daně z příjmu právnických osob vykazuje výše HDP, neboť 1% nárůst HDP vyvolá 3,1% nárůst inkasa daně. Posledním, ne méně důležitým faktorem, je počet SZDZ. Na základě provedeného testování byly jednotlivé parametry i model jako celek vyhodnoceny jako statisticky významný. Při testování náhodné složky nebyla prokázána přítomnost heteroskedasticity ani autokorelace. Náhodná složka má nulovou střední hodnotu a konstantní rozptyl.

7.1 Doporučení

Z daných výsledků, které byly zjištěny v rámci této práce lze usoudit, že Česká republika v rámci přesouvání zisků v rámci EU vykazuje daňovou ztrátu na dani z příjmu právnických osob přibližně 10 mld. Kč. Většina těchto nezdaněných příjmů je vyváděna přes onshore jurisdikce v rámci EU v podobě podílů na zisku, úrokových příjmů a licenčních poplatků. Následně jsou tyto prostředky vyvedeny do offshore jurisdikcí za účelem skrytí skutečného vlastníka. V současné době těchto států ubývá díky rozšiřujícímu se seznamu jurisdikcí, které přistupují k multilaterální Úmluvě o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech. Česká daňová správa se tedy může dostat k informacím ze

zahraničí v rámci mezinárodní výměny informací. Mnohdy je anonymita vlastníků umocněna nastrčenými řediteli, tzv. nominee directors.

Česká republika se může vydat dvěma směry, které mohou mít dopad na odliv daňových prostředků. Jedním z nich je zavedení ochranných opatření, která by znevýhodňovala odliv prostředků. Příkladem může být 35% srážková daň. Tuto daň sráží plátce daně u zdroje, pokud jsou prostředky vypláceny do třetích zemí, se kterými není sjednán žádný nástroj umožňující mezinárodní výměnu informací. Dne 15. 3. 2019 byla prezidentem České republiky podepsána novela zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve které je implementována směrnice ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive), jež zavádí nová ochranná opatření proti odlivu prostředků. Jedná se např. o tzv. exit tax, zavedení limitu pro uplatnění placených úroků do daňových nákladů, který bude koexistovat s testem nízké kapitalizace apod. Pokud by různá ochranná opatření byla zavedena pouze jen ze strany jednoho státu, mohlo by dojít k odlivu společností do jiných jurisdikcí, kde je přívětivější právní prostředí. Tím, že se jedná o opatření, která jsou zaváděna všemi členskými státy, částečně se tomuto efektu zamezí. Druhým směrem je zabezpečení lepšího prostředí pro podniky v mezích zdravé daňové konkurence. Nemusí jít pouze o zajištění výhodnějšího daňového režimu, ale jde zejména o stabilitu právního prostředí a snížení četnosti změn v legislativě, případně zajištění lepší přehlednosti v zákonech. To by mohlo snížit administrativní náročnost a náklady společnostem. Samozřejmě daňové úniky nelze zcela eliminovat, ale vhodnými nástroji je lze snižovat s vhodnou kombinací ochranných opatření a jisté atraktivity jak pro tuzemské, tak i zahraniční podniky.

Do budoucna bude velmi zajímavé sledovat vývoj daňového dopadu přesunu zisků na inkaso daně po zavedení ochranných opatření a dalších nástrojů pro výměnu informací, jako je výměna informací o přeshraničních uspořádání, která se mají oznamovat. V rámci této výměny informací bude Česká republika dostávat informace o uspořádání, která umožňují, mimo jiné, daňovou optimalizaci. Tyto informace mohou posloužit pro identifikaci mezer v daňových zákonech.

Tato práce rozšiřuje množinu studií, které se zabývají odhadem daňové mezery na korporátní dani. Práce zohledňuje v datové základně oficiální data Generálního finančního ředitelství a dále také efektivní sazbu daně. Výsledky práce mohou být využity Generálním

finančním ředitelstvím a Ministerstvem financí České republiky jako podklad pro další vyhodnocení.

8 Seznam tabulek, grafů a schémat

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Přehled platných dohod ČR o výměně informací o daňových záležitostech k datu 1. 10. 2017	25
Tabulka č. 2: Seznam vybraných signatářských států Štrasburské úmluvy	27
Tabulka č. 3: Vývoj EU seznam nespolutracujících jurisdikcí	39
Tabulka č. 4: Počet českých společností v letech 2012–2017, jejichž vlastník pochází z daňově preferenční jurisdikce	40
Tabulka č. 5: Přehled výsledků vybraných studií vztažené k ČR	44
Tabulka č. 6: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2013, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu.....	60
Tabulka č. 7: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2014, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu	61
Tabulka č. 8: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2015, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu.....	62
Tabulka č. 9: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2016, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu.....	64
Tabulka č. 10: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2017, kdy inkaso daně ČR je čerpáno pouze z Eurostatu.....	65
Tabulka č. 11: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2013	68
Tabulka č. 12: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2014	69
Tabulka č. 13: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2015	70
Tabulka č. 14: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2016	71
Tabulka č. 15: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2017	72
Tabulka č. 16: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2013, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu	73
Tabulka č. 17: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2014, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu	74
Tabulka č. 18: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2015, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu	75

Tabulka č. 19: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2016, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu	76
Tabulka č. 20: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2017, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno pouze z Eurostatu	77
Tabulka č. 21: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2013–2017, kdy inkaso daně ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR	80
Tabulka č. 22: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2013 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti	83
Tabulka č. 23: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2014 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti	84
Tabulka č. 24: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2015 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti	85
Tabulka č. 25: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2016 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti	86
Tabulka č. 26: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2017 s přepočítaným průměrným indikátorem efektivnosti	87
Tabulka č. 27: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2013, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR	89
Tabulka č. 28: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2014, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR	90
Tabulka č. 29: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2015, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR	91
Tabulka č. 30: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2016, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR	92
Tabulka č. 31: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2017, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR	93
Tabulka č. 32: Zjištění alokačního klíče pro jednotlivé členské státy EU za rok 2013....	100
Tabulka č. 33: Kvantifikace spodní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty je omezena pouze na přesun zisků	103
Tabulka č. 34: Kvantifikace horní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty je omezena pouze na přesun zisků	104
Tabulka č. 35: Kvantifikace spodní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty není omezena pouze na přesun zisků.....	106
Tabulka č. 36: Kvantifikace horní hranice daňové mezery za rok 2013 pro jednotlivé státy, kdy příčina daňové ztráty není omezena pouze na přesun zisků	107
Tabulka č. 37: Efektivní sazby daně z příjmu právnických osob jednotlivých členských států EU za rok 2017	110
Tabulka č. 38: Výpočet indikátoru efektivnosti daně z příjmu právnických osob pro jednotlivé členské státy EU za období 2017, za použití efektivní sazby daně	113
Tabulka č. 39: Výpočet indikátoru RWS pro jednotlivé členské státy EU za období 2017 s efektivní sazbou daně	114

Tabulka č. 40: Zjištění efektu přesunu zisků za rok 2017, kdy skutečné inkaso ČR je čerpáno z oficiálních dat GFR a při zjištění byla zohledněna efektivní sazba daně...	116
Tabulka č. 41: Hodnoty odhadnutých parametrů	126
Tabulka č. 42: Další hodnoty zjištěné pomocí programu Gretl	127

Seznam grafů

Graf č. 1: Rozdíl v datových základnách pro určení skutečně vybrané daně z příjmu právnických osob v ČR v mil. Kč	46
Graf č. 2: Přehled indikátorů efektivnosti jednotlivých členských států EU za období 2013–2017	66
Graf č. 3: Průměr indikátorů efektivnosti daně z příjmu právnických osob EU za období 2013–2017	67
Graf č. 4: Vývoj daňového prospěchu ČR z daňového plánování za období 2013–2015 v mld. Kč, kdy skutečné inkaso daně ČR bylo čerpáno z Eurostatu	78
Graf č. 5: Dopad přesunu zisků u jednotlivých členských států EU v letech 2013–2017 v mld. eur	79
Graf č. 6: Srovnání indikátorů efektivnosti daně z příjmu právnických osob ČR v období 2013–2017 podle datové základny inkasa daně	81
Graf č. 7: Přepočtený průměr indikátorů efektivnosti daně z příjmu právnických osob EU za období 2013–2017	82
Graf č. 8: Vývoj daňové mezery/daňového zisku daně z příjmu právnických osob ČR v období 2013–2017 v mld. Kč, kdy skutečné inkaso daně ČR bylo čerpáno z GFR ...	94
Graf č. 9: Dopad přesunu zisků u jednotlivých členských států EU v letech 2013 – 2017 v mld. eur	96
Graf č. 10: Srovnání daňové mezery/prospěchu ČR za období 2013–2017 zjištěných z rozdílných datových základen	97
Graf č. 11: HDP členských států EU v běžných cenách za rok 2013 v mld. eur	100
Graf č. 12: Podíl jednotlivých členských států EU na celkovém HDP Evropské unie za rok 2013	102
Graf č. 13: Rozpětí daňové ztráty, způsobenou pouze přesunem zisků, za rok 2013 pro jednotlivé členské státy EU	105
Graf č. 14: Rozpětí daňových ztrát za rok 2013, kdy příčina daňové ztráty není omezena pouze na přesun zisků v mld. eur	108
Graf č. 15: Srovnání efektivní sazby daně z příjmu právnických osob s nominální sazbou daně jednotlivých členských států EU za rok 2017 v %	111
Graf č. 16: Přehled uplatněných slev na dani z příjmu právnických osob v souvislosti investičních pobídek v období 2001–2017 v mil. Kč	112
Graf č. 17: Srovnání dopadu efektivní a nominální sazby daně na daňový efekt přesunu zisků pro státy EU za rok 2017 v mld. eur	117
Graf č. 18: Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob od roku 1993 do roku 2017	119

Graf č. 19: Hrubý domácí produkt ČR ve stálých cenách k roku 2010 v letech 1993–2017 v mil. Kč	120
Graf č. 20: Vývoj počtu uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění ČR za období 1993–2017	121
Graf č. 21: Vývoj nominální sazby daně z příjmu právnických osob ČR v období 1993–2017	122
Graf č. 22: Přehled počtu společností v ČR za období 2005–2017	123
Graf č. 23: Přímé zahraniční investice do ČR ze zahraničí za období 1998–2017 v mil. Kč	124

Seznam schémat

Schéma č. 1: Dělení daňových kvót	12
---	----

9 Seznam použitých zdrojů

- ADDISON, T. V. (2009). Shooting Blanks: The War on Tax Havens. *Indiana Journal of Global Legal Studies*, 16(2): 702–727.
- ALTSHULER, R. and GRUBERT, H. (2006). ‘Governments and Multinational Corporations in the Race to the Bottom’, *Tax Notes*, vol. 110 (8), pp. 459–474
- ALTSHULER, R. and GRUBERT, H. (2002), ‘Repatriation Taxes, Repatriation Strategies, and Multinational Financial Policy,’ *Journal of Public Economics*, vol. 87 (1), pp. 73–107
- CLAUSING, K. A., (2016), *The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond*, *National Tax Journal*, 69:4, pp. 905-934, DOI: <https://doi.org/10.17310/ntj.2016.4.09>
- COBHAM, A., JANSKÝ, P. and MEINZER, M. (2015). The Financial Secrecy Index: Shedding New Light on the Geography of Secrecy. *Economic Geography*: 91(3): 281–303.
- COBHAM A.; JANSKÝ P. (2017): Global distribution of revenue loss from tax avoidance: Re-estimation and country results, WIDER Working Paper, No. 2017/55, ISBN 978-92-9256-279-3, dostupné z: <http://hdl.handle.net/10419/163026>
- CRIVELLI, E., RUUD DE MOOIJ, and KEEN M. (2016). “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries.” *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*. ISBN: 9781513563831/1018-5941
- DAVIES, R. B., MARTIN, J., PARENTI, M., & TOUBAL, F. (2015). Knocking on Tax Haven’s Door: Multinational Firms and Transfer Pricing (SSRN Scholarly Paper No. ID 2666947). Rochester, NY: Social Science Research Network, dostupné z: <http://papers.ssrn.com/abstract=2666947>
- DHARMAPALA D and RIEDEL N., “Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals” (2013) 97:1 *Journal of Public Economics* 95-107. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2012.08.004>
- DESAI, M, FOLEY, CF and HINES, JR., (2004) ‘Foreign Direct Investment in a World of Multiple Taxes.’ *Journal of Public Economics* vol.88(12), pp.2727–2744.
- DESAI, M, FOLEY, CF and HINES, JR Jr. (2006) ‘The Demand for Tax Haven Operations.’ *Journal of Public Economics* vol.90(3), pp.513–531.
- HINES, J. R., Jr., (1999) ‘Lessons from Behavioral Responses to International Taxation.’ *National Tax Journal* vol.52(2), pp.305–322.

- KERZNER, D. (2014). Tax Information Exchange Agreements and the War Against Tax Evasion. Ph. D. Thesis. Ontario: Queen's University.
- KUBÁTOVÁ, K., Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8
- KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie: Úvod do problematiky. 2. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2009. ISBN 978-80-7357-423-9
- LANG, Michael: Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, Linde, Wien 2010, ISBN: 978-3-7073-1714-5
- MCGILL, R., K., Christopher A. HAYE a Stuart L. *GATCA: A practical guide to global anti-tax evasion frameworks*. Basingstoke, UK: Palgrave Macmillan, 2017. ISBN 978-3-319-61782-4.
- OBERSON, X., International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency. Cheltenham, UK: Edward Elgar Publishing, 2015. ISBN 978-1-78471-472-7.
- OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD (2017), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, Second Edition, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267992-en>
- OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017; OECD Publishing; ISBN 978-92-64-28794-5
- OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>
- OECD (2017), Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264285675-en>
- OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, *OECD Publishing, Paris*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>

- OECD (1998), Harmful tax competition: an emerging global issue. 1998. 1. Paris: OECD, 80 p. ISBN 9264160906
- PUCHINGER, Z. Úvodní kapitoly k daňové teorii. 1. vydání. Olomouc: Univerzita Palackého v Olomouci, 2006. ISBN 80-244-1298-5
- POKYN č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR, Finanční zpravodaj 43/2005
- ROHAN J, MORAVEC L. (2017). Tax Information Exchange Influence on Czech Based Companies' Behavior in Relation to Tax Havens. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 65(2): 721–726. <https://doi.org/10.11118/actaun201765020721>
- SDĚLENÍ č. j. 251/122 867/2000 k problematice pojmu „místo vedení“ a „skutečný vlastník“. Finanční zpravodaj, 2001, č. 1, ze dne 29. 1. 2001
- SKALICKÁ, H. Mezinárodní daňové vztahy. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2016, 304 s. KATALOGIZACE V KNIZE – NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR, ISBN: 978-80-7552-400-3
- SMITH A. Pojednání o podstatě a původu bohatství národů. Praha: Liberální institut, 2001. ISBN 80-86389-15-4
- SOJKA, V. a kol. Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 360, ISBN 978-80-7552-688-5
- TØRSLØV, T. R., WIER, L. S., ZUCMAN, G. (2018). *The Missing Profits of Nations* (Working Paper No.24701). National Bureau of Economic Research. <https://doi.org/10.3386/w24701>
- SZAROWSKÁ, I., JANOUŠKOVÁ, J. *Vývoj daňového systému v České republice*. In RŮČKOVÁ, P. a kol. Corporate Governance v ČR. Praha: Professional Publishing, 2008. s. 173-200. ISBN 978-80-86946-87-0.
- RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*, 4. vydání. ANAG, 2012, s 488, ISBN: 978-80-7263-724-9
- ŠIROKÝ, J., KRAJŇÁK, M. *Základy daňové teorie. Cvičebnice*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 116 s. ISBN 978-80-7478-928-1
- ŠIROKÝ, J. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 126 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.

- VANČUROVÁ, A. a LÁCHOVÁ L. Daňový systém ČR 2016. 13., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2016, 393 s. *Ekonomie* (1. VOX). ISBN 978-80-87480-44-1
- VÍTEK, L., KUBÁTOVÁ K. Daňová politika: Teorie a praxe. Praha: CODEX Bohemia, s. r. o., 1997. ISBN 80-85963-23-X
- WEYZIG, F. *Int Tax Public Finance* (2013) 20: 910. <https://doi.org/10.1007/s10797-012-9250-z>
- ZÁKON č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 18. 12. 1992. ISSN 1211-1244
- ZÁKON č. 164/2013 o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 21. 06. 2013. ISSN 1211-1244
- ZÁKON č. 21/1992 Sb. o bankách, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 01. 02. 1992. ISSN 1211-1244
- ZÁKON č. 300/2016 Sb. o centrální evidenci účtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 21. 09. 2016. ISSN 1211-1244
- ZÁKON č. 253/2008 Sb. o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 08. 07. 2008. ISSN 1211-1244
- ZODROW, GEORGE R. (2010) 'Capital Mobility and Capital Tax Competition', *National Tax Journal*, vol. 63(4), pp. 865–902.
- ZUCMAN, G. 2014. Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4): 121–48.

Internetové zdroje

- AMECO, Macro-economic database AMECO, Evropská Komise, [online databáze]. [cit. 2018-06-22], dostupné z: <https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/macro-economic-database-ameco_en>
- ASPI, Automatizovaný systém právních informací, Wolters Kluwer ČR, Praha, Praha, [online databáze]. [cit. 2018-04-23], dostupné z: <https://www.wolterskluwer.cz/cz/aspi/o-aspi/o-aspi.c-24.html>
- BISNODE, Z daňových rájů je řízeno nejméně firem za posledních pět let, ze dne 16. 1. 2018, [online]. [cit. 2018-03-22], dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/onas/novinky/z-danovych-rajů-je-rizeno-nejmene-firem-za-poslednich-5-let/>

BISNODE, Loni vzniklo 32187 firem, nejvíce od roku 2007, ze dne 29. 1. 2018 [online]. [cit. 2019-03-02], dostupné z: <<https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/loni-vzniklo-32-187-firem-nejvic-od-roku-2007/>>

BRAUN J. and WEICHENRIEDER A. (2015). *Does Exchange of Information Between Tax Authorities Influence Multinationals' Use of Tax Havens?* Econstor [online]. ZEW - Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung / Center for European Economic Research, ZEW Discussion Papers 15-015, 39. [online] [cit. 2018-03-22], dostupné z: <http://www.econstor.eu/handle/10419/107595>

CONVENTION on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. OECD: Better policies for better lives Paris: OECD, 2017 [online] [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>>

ČNB, Přímé zahraniční investice, [online databáze]. [cit. 2019-04-15], dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/statistika/platebni_bilance_stat/publikace_pb/pzi/>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, Organizační statistika – časové řady, 2018 [online databáze]. [cit. 2019-03-02], dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/res_cr>

DOHODA mezi vládou České republiky a vládou Britských Panenských ostrovů o výměně informací v daňových záležitostech, Sb. m. s. č. 6/2013, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-20], dostupné z: <<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=6349>>

EPRS. (2015). Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union: Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning. [online]. [cit. 2018-03-23], dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU%282015%29558773_EN.pdf>

EUROSTAT, Main national accounts tax aggregates, Evropská komise, [online databáze]. [cit. 2018-02-26], dostupné z: <http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do>

EVROPSKÁ CENTRÁLNÍ BANKA, Euro foreign exchange reference rates, [online]. [cit. 2019-04-26], dostupné z: <https://www.ecb.europa.eu/stats/policy_and_exchange_rates/euro_reference_exchange_rates/html/index.en.html>

EVROPSKÁ KOMISE (2016), First step towards a new EU list of third country jurisdictions: Scoreboard, [online]. [cit. 2018-03-22]; dostupné z:<https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09-15_scoreboard-indicators.pdf>

EVROPSKÁ KOMISE, Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes, [online]. [cit. 2018-03-22], dostupné z: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/tax-common-eu-list_en>

FATCA, Sb. m. s. 72/2014, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-19]; dostupné z:<http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_2014_FATCA-cze.pdf>

FINANČNÍ SPRÁVA, Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993 – 2017, [online]. [cit. 2018-03-23], dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>>

FULSOFT, Verlag Dashöfer, nakladatelství, spol. s r. o., Praha, [online databáze]. [cit. 2018-03-23], dostupné z: <https://www.fulsoft.cz/>

GLOPOLIS. (2016). Výzva politikům: Zaměřte se na daňové ráje!, [online]. [cit. 2018-03-23], dostupné z: <http://glopolis.org/cs/clanky/vyzva-politikum-zamerte-se-na-danove-raje/>

HAMPTON, M., and CHRISTENSEN, J. 2005. Tax Havens of the World. In: *Tax us if you can*. [Online] [cit. 2018-03-22]. London: A Tax Justice Network Briefing paper. 36–37, dostupné z: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/tuiyc_-_eng_-_web_le.pdf

HINES J R. (2014). How Serious Is the Problem of Base Erosion and Profit Shifting? *Canadian Tax J.* 62, no. 2 (2014): 443-53. [online]. [cit. 2018-03-23] dostupné z: <http://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2378&context=articles>

INFORMACE Generálního finančního ředitelství č.j.: 50058/12-3130-11042 k prokázání daňové rezidence u fyzických a právnických osob pro účely stanovení srážkové daně dle zákona o daních z příjmů ve znění účinném od 1.1.2013, Finanční správa [online]. [cit. 2018-03-19]; dostupné z:< http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/srazkova_dan.pdf>

INTERNATIONAL MONETARY FUND. 2000. *Oshore Financial Centers* (IMF Background Paper). [Online] [cit. 2018-03-22], Washington, DC: International Monetary Fund, Dostupné z: <http://www.imf.org/external/np/mae/osshore/2000/eng/back.htm>

INTERNATIONAL MONETARY FUND. (2014). “Spillovers in International Corporate Taxation.” IMF Policy Paper. [Online] [cit. 2018-03-23] dostupné z: <<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2014/050914.pdf>>

JANSKÝ, P. (2019). Effective tax rates for multination enterprises in the EU (Policy paper for Greens/EFA, [Online] [cit. 2019-03-23], Dostupné z: <https://www.wts.com/wts.de/publications/wts-tax-weekly/anhang/2019/2019_3_1_studie.pdf>

JANSKÝ, P. ŠEDIVÝ, P. (2018). „*Estimating the revenue costs of tax treaties in developing countries*“ [Online] [cit. 2019-03-23], DOI: <https://doi.org/10.1111/twec.12764>

JUDGMENT of the Court (Grand Chamber) of 16 May 2017, ECLI identifier: ECLI:EU:C:2017:373, [online]. [cit. 2018-03-22], dostupné z: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62015CJ0682&from=EN>>

KPMG, Corporate tax rates table, [online]. [cit. 2018-03-22], dostupné z: <<https://home.kpmg/kh/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>>

KRISHNA, V., LADNER, B. Treaty Shopping and the Concept of Beneficial Ownership in Double Tax Treaties, [online]. [cit. 2018-03-19]; Canadian Current Tax, August 2009, Volume 19, Number 11, Dostupné z: http://commonlaw.uottawa.ca/15/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=2805

LEVIN, C. (2007). A bill to Restrict the Use of O shore Tax Havens and Abusive Tax Shelters to Inappropriately Avoid Federal Taxation, and for Other Purposes. Law Porposal, US Senate, 1st Session, 110th Congress, 17. 2. 2007, S. 681. [Online] [cit. 2018-03-22]. Washington, DC: US Senate, dostupné z: <http://www.gpo.gov/fdsys/browse/collection.action?collectionCode=BILLS>

MFČR: *Dohody EU se 3. státy k CRS*, 10. 5. 2016 [online]. [cit. 2018-03-19]; Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/dohody-eu-se-3-staty-k-crs>>

MFČR (2017), Přehled dohod TIEA, [online]. [cit. 2018-03-19]; Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea>

MFČR (2018), Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. Z příjmu a z majetku, 7. 12. 2018, Ministerstvo financí ČR, [online]. [cit. 2019-03-19]; Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

MNOHOSTRANNÁ DOHODA (MCAA) a Společný standard (CRS). *Ministerstvo financí České republiky* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2015, Poslední aktualizace 19.9.2017 [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/umluva-o-vzajemne-spravni-spolupraci-mca/mnohostranna-dohoda-mcaa-a-spolecny-stand>>

OECD/Council of Europe (2011), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris. [online]. [cit. 2018-03-21], dostupné z: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ENG-Amended-Convention.pdf>>

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017; Commentary on Article 4*, [online]. [cit. 2018-02-27]; OECD Publishing. Dostupné z: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-7-en

OECD (2017) *Background Brief Inclusive Framework on BEPS*, [online]. [cit. 2018-03-23] dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>

OECD (2016), *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*, [online]. [cit. 2018-03-20], dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>

OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, [online]. [cit. 2018-03-21], dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf>>

OECD (2018), *Automatic Exchange of Information. OECD: Better policies for better lives* [online]. Paris: [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm>>

OECD (2018): *Residence/Citizenship by Investment Schemes* 2018-11-20 [online]. Paris: [cit. 2019-03-17]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/>>

OECD (2018), *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Peer review process* [online]. Paris: [cit. 2018-03-21]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/peer-review/>>

OECD Statistics, Global Revenue Statistics Database, OECD [online databáze]. Paris: [cit. 2019-02-21]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/#>

ORBIS, Bureau Van Dijk Database, [online databáze]. Belgie: [cit. 2018-12-17]. Dostupné z: <https://orbis.bvdinfo.com/version-201944/home.serv?product=OrbisNeo>

PAZ G. (2014), „*PHILIPPINE TAX REVENUE (% of GDP): A Regression Analysis of the Impacts of GDP Growth Rate, Inflation Rate and Unemployment Rate In the Philippine Tax Revenue Percentage from 1990-2012*“, Academia.edu [online]. [cit. 2019-04-12], dostupné z:

https://www.academia.edu/31367988/PHILIPPINE_TAX_REVENUE_of_GDP_A_Regression_Analysis_of_the_Impacts_of_GDP_Growth_Rate_Inflation_Rate_and_Unemployment_Rate_In_the_Philippine_Tax_Revenue_Percentage_from_1990-2012

PROTOKOL mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou, který upravuje smlouvu mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-19], Sb. m. s. č. 99/2013, dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=z&id=26443>

PROHLÁŠENÍ o porozumění k dohodě mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-19], dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_2014_FATCA-Prohlaseni-cze.pdf

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému danění mateřských společností a dceřiných společností z různých členských států, v konsolidovaném znění, [online]. [cit. 2018-03-19]; Úřední věstník Evropské unie. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=EN>

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnice Rady 2016/2258/EU ze dne 6. prosince 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o přístup daňových orgánů k informacím pro boj proti praní peněz, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-19]; Úřední věstník Evropské unie L 342/1. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L2258&from=en>

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnice Rady 2016/881/EU ze dne 25. května 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-21]; Úřední věstník Evropské unie L 146/8. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L0881&from=EN>

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnice Rady (EU) 2015/2376 ze dne 8. prosince 2015, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-21]; Úřední věstník Evropské unie L 332/1. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=CS>

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, [online]. [cit. 2018-03-19]; Úřední věstník Evropské unie L 64/1. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=en>

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnice Rady 2011/16/EU ve znění směrnice Rady 2014/107/EU, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-21]; dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107&from=EN>

RADA EVROPSKÉ UNIE, směrnici Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, [online]. [cit. 2018-03-19]; Úřední věstník Evropské unie L 157/38. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0048&from=CS>

Rohan J, Moravec L. (2017). Tax Information Exchange Impact on FDI: Tax Havens Czech Case Study. Saint Luis University School of Law Journal, [online]. [cit. 2018-03-22], dostupné z: <http://law.slu.edu/lukas-moravec-jan-rohan>

SEZNAM signatářských jurisdikcí k Úmluvě o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech, OECD, [online]. [cit. 2018-03-21], dostupné z: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

SMLOUVA mezi vládou České republiky a Švýcarskou spolkovou radou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, Ministerstvo financí [online]. [cit. 2018-03-20], sbírka zákonů č. 281/1996., dostupné z: <http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/ViewFile.aspx?type=c&id=2979>

STOIKOVA D., PATONOV N. (2013), „*An Empirical Evidence for the Impact of Taxation on Economy Growth in the European Union*“, Tourism and Management Studies

International Conference Algarve 2012 vol.3, ESGHT-University of the Algarve, ISBN: 978-989-8472-25-0, [online]. [cit. 2019-04-15], dostupné z: <https://www.researchgate.net/publication/276920184_An_Empirical_Evidence_for_the_Impact_of_Taxation_on_Economy_Growth_in_the_European_Union>

TAHA, R. a spol (2011), „*The Effect of Economic Growth on Taxation Revenue: The Case of a Newly Industrialized Country*“, International Review of Business Research Papers, vol. 7. No. 1. January 2011, Pp. 319 – 329, [online]. [cit. 2019-04-15] dostupné z: <https://www.researchgate.net/publication/228342767_The_Effect_of_Economic_Growth_on_Taxation_Revenue_The_Case_of_a_Newly_Industrialized_Country>

UNCTAD. (2015). “World Investment Report 2015 -Reforming International Investment Governance.” New York, USA and Geneva, Switzerland: United Nations Conference on Trade and Development. [online]. [cit. 2018-03-23] dostupné z: <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf>

ÚMLUVA o vzájemné správní spolupráci v daňových záležitostech, Sb. m . s. 2/2014, Ministerstvo financí, [online]. [cit. 2018-03-21], dostupné z:<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=2/2014&typeLaw=mezinarodni_smlouva&what=Cislo_zakona_smlouvy>

WORLD BANK GROUP, PwC. Paying Taxes. [online]. [cit. 2018-01-07]. Dostupné z:<https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf?WT.mc_id=CT13-PL1300-DM2-TR2-LS1-ND30-TTA4-CN_payingtaxes-2018-intro-pdf-button>