



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

MEZINÁRODNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE SPOJENÝCH OSOB

INTERNATIONAL TAX OPTIMIZATION OF ASSOCIATED ENTERPRISES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Lenka Šebková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2020

Zadání diplomové práce

| | |
|-------------------|--------------------------------------|
| Ústav: | Ústav financí |
| Studentka: | Bc. Lenka Šebková |
| Studijní program: | Ekonomika a management |
| Studijní obor: | Účetnictví a finanční řízení podniku |
| Vedoucí práce: | JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D. |
| Akademický rok: | 2019/20 |

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Mezinárodní daňová optimalizace spojených osob

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat možnosti vedoucí ke snížení daňové zátěže zvoleného subjektu. Práce se zaměřuje na využití prostředků mezinárodního daňového plánování, díky kterým je možné optimalizovat daňovou povinnost spojených osob.

Základní literární prameny:

JURČÍK, Radek. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy. Ostrava: Key Publishing, 2015. ISBN 978-80-7418-176-4.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. Daňová optimalizace. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. ISBN 978-8-87974-06-3.

NERUDOVA, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-688-5.

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-8-7598-169-1.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce je zaměřena na mezinárodní daňové plánování a daňovou optimalizaci spojených osob. V první části práce jsou sepsána teoretická východiska, která jsou důležitá pro pochopení celé práce. V analytické části jsou sepsány faktory, které jsou rozhodující pro mezinárodní daňové plánování. V závěru práce je zobrazen postup realizace mezinárodního daňového plánování a daňové optimalizace na konkrétním subjektu.

Abstract

This diploma thesis is focused on international tax planning and tax optimization of relatives parties. In the first part of the thesis are written theoretical bases, which are important for understanding the whole work. In the analytical parts are stated the factors that are decisive for international tax planning. At the end of the work is presented the process of international tax planning and tax optimization on a specific subject.

Klíčová slova

mezinárodní daňové plánování, daňová optimalizace, spojené osoby, daň, mezinárodní zdanění

Key words

international tax planning, tax optimization, associated enterprises, tax, international taxation

Bibliografická citace

ŠEBKOVÁ, Lenka. *Mezinárodní daňová optimalizace spojených osob*. Brno, 2020. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127341>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopriva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 10. května 2020

.....

podpis studenta

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D., za odborné vedení, za všechny poskytnuté rady a připomínky, které mi pomohly se zpracováním této diplomové práce. Děkuji také své rodině za podporu po celou dobu mého studia.

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| ÚVOD..... | 11 |
| 1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ | 13 |
| 2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA..... | 15 |
| 2.1 Daňový únik versus daňová optimalizace | 15 |
| 2.2 Spojené osoby | 16 |
| 2.2.1 Spojené osoby v modelových smlouvách OECD a OSN | 16 |
| 2.2.2 Spojené osoby v českém právním řádu..... | 18 |
| 2.3 Transferové ceny | 24 |
| 2.3.1 Princip tržního odstupu (arm's length principle)..... | 25 |
| 2.3.2 Srovnávací analýza | 26 |
| 2.3.3 Metody pro zjištění převodních cen..... | 27 |
| 2.3.4 Dokumentace a následné zdanění zisku..... | 31 |
| 2.4 Metody daňové optimalizace | 31 |
| 2.4.1 Daňové ráje, offshore a onshore jurisdikce | 32 |
| 2.4.2 Licenční poplatky | 39 |
| 2.4.3 Úroky | 42 |
| 2.4.4 Převodní ceny | 46 |
| 2.4.5 Dividendy..... | 49 |
| 2.5 Zamezení mezinárodního dvojího zdanění příjmů..... | 53 |
| 2.5.1 Základní pojmy mezinárodního zdaňování..... | 54 |
| 2.5.2 Řešení mezinárodního dvojího zdanění | 56 |
| 2.6 Mezinárodní iniciativy zabraňující vyhýbání se daňovým povinnostem..... | 58 |
| 2.6.1 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) | 58 |
| 2.6.2 Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) | 59 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 2.6.3 | Směrnice DAC 6..... | 60 |
| 3 | ANALYTICKÁ ČÁST | 61 |
| 3.1 | Daň z příjmů právnických osob v ČR..... | 61 |
| 3.2 | Sazby korporátní daně ve světě..... | 61 |
| 3.3 | Maďarsko | 63 |
| 3.3.1 | Kft. (körlátolt felelősségű társaság)..... | 64 |
| 3.3.2 | Daňové prostředí v Maďarsku | 65 |
| 3.3.3 | České společnosti v Maďarsku | 67 |
| 3.4 | Slovensko | 67 |
| 3.4.1 | S.r.o. (Spoločnosť s ručením obmedzeným)..... | 68 |
| 3.4.2 | Daňové prostředí na Slovensku | 68 |
| 3.4.3 | České společnosti na Slovensku | 71 |
| 3.5 | Polsko..... | 71 |
| 3.5.1 | Spolka z o.o., spółka z ograniczoną odpowiedzialnością..... | 72 |
| 3.5.2 | Daňové prostředí v Polsku | 72 |
| 3.5.3 | České společnosti v Polsku..... | 75 |
| 3.6 | Srovnávací analýza..... | 76 |
| 3.6.1 | Výše daňových sazeb | 76 |
| 3.6.2 | Mzdy | 76 |
| 3.6.3 | Rating zemí | 77 |
| 3.6.4 | Makroekonomické ukazatele | 78 |
| 4 | VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ | 81 |
| 4.1 | Představení společnosti ABC, s.r.o. | 81 |
| 4.2 | Finanční pozice společnosti | 83 |
| 4.3 | Vytvoření optimalizačního modelu..... | 84 |

| | | |
|-------|--|------------|
| 4.3.1 | Úroky | 84 |
| 4.3.2 | Licenční poplatky | 86 |
| 4.3.3 | Transferové ceny..... | 87 |
| 4.3.4 | Dividendy..... | 87 |
| 4.4 | Zobrazení optimalizace prostřednictvím Maďarska | 88 |
| 4.4.1 | Úroky | 89 |
| 4.4.2 | Licenční poplatky | 90 |
| 4.4.3 | Transferové ceny..... | 91 |
| 4.4.4 | Výsledná daňová povinnost při využití všech prostředků optimalizace... | 92 |
| 4.5 | Zobrazení optimalizace prostřednictvím Polska | 93 |
| 4.5.1 | Úroky | 94 |
| 4.5.2 | Licenční poplatky | 96 |
| 4.5.3 | Transferové ceny..... | 97 |
| 4.5.4 | Výsledná daňová povinnost při využití všech prostředků optimalizace... | 97 |
| 4.6 | Zobrazení optimalizace prostřednictvím Slovenska | 99 |
| 4.7 | Výsledné srovnání navrhovaných variant | 101 |
| 4.8 | Vlastní doporučení | 104 |
| | ZÁVĚR | 106 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ..... | 108 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ..... | 118 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK..... | 119 |
| | SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ..... | 121 |
| | SEZNAM ZKRATEK | 122 |

ÚVOD

Tato diplomová práce se zaměřuje na problematiku daňové optimalizace spojených osob. Daňová optimalizace je považovaná za legální cestu, jejímž prostřednictvím lze snížit daňovou povinnost subjektu. Česká právní úprava nabízí subjektům množství způsobů, jak mohou svou daňovou povinnost efektivně optimalizovat. Pohled na daňovou optimalizaci jak na mezinárodní, tak tuzemskou, závisí na úhlu pohledu konkrétního správce daně. Některé techniky mohou být označovány až za techniky agresivního daňového plánování, záleží však na individuálním zhodnocení jednotlivých subjektů.

V posledních desetiletích se klade velký důraz na harmonizaci systémů v mezinárodním měřítku. Je také možné pozorovat rozvíjející se integraci mezinárodních ekonomik. Mezinárodní měřítko nabízí subjektům mnohem větší možnosti v rámci daňové optimalizace než měřítko tuzemské, a proto je i tato diplomová práce zaměřena na oblast mezinárodní. I přes to, že jsou daňové systémy různých zemí světa stále více a více harmonizovány a jsou vytvářeny různé mezinárodní smlouvy, pořád je možné se setkat s velkou daňovou konkurencí. Sazby daní jsou v jednotlivých zemích rozdílné, a to subjekty podněcuje k tomu, aby uskutečňovaly daňovou optimalizaci v mezinárodním měřítku.

V posledních letech možné sledovat klesající trend společností sídlících v „klasických“ daňových rájích, pod kterými si každý vybaví země jako Bahamy, Seychely, Kypr či Nizozemí¹. I přes to, je však možné ve světě nalézt, a dále pro své podnikání využít, země, které mají příznivější daňové systémy pro poplatníky než země jiné. V této souvislosti se nemusí jednat pouze o země, které mají nulové daňové zatížení a vyznačují se např. malou důvěryhodností, ale jedná se např. o země, které nabízí poplatníkům výhodnější daňový systém a současně stabilní zázemí.

Diplomová práce je rozdělena na 3 hlavní kapitoly – teoretickou, analytickou a praktickou část, v praktické části jsou obsaženy vlastní návrhy řešení. V teoretické části této práce jsou popsána teoretická východiska, jejichž znalost je stěžejní pro pochopení celé problematiky. V úvodu této části je vysvětlena problematika spojených osob, která

¹ *České firmy dávají sbohem daňovým rájům*. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/ceske-firmy-davaji-sbohem-danovym-rajum/>.

se momentálně stává velmi aktuálním a hojně diskutovaným tématem. Další úsek této teoretické části se zaměřuje na problematiku převodních cen. Jedná se o problematiku aktuální, kterou se zabývá i např. Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a Organizace spojených národů (dále jen „OSN“). V současnosti je problematika převodních cen považována za nejzávažnější problém mezinárodního daňového práva². Dále jsou rozebrány jednotlivé prostředky, které vedou k daňové optimalizaci spojených osob v mezinárodním měřítku. Jedná se především o mezinárodní daňovou optimalizaci uskutečňovanou prostřednictvím úroků, licenčních poplatků, dividend, transferových cen a prostřednictvím využití výhodnějších jurisdikcí. Jsou popsány také smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které se rovněž zabývají problematikou mezinárodního zdaňování. Díky propojenosti jednotlivých světových ekonomik dokáží subjekty více a více minimalizovat své daňové zatížení, k čemuž využívají mezinárodní výhody. Z tohoto důvodu je nutné, aby na mezinárodní úrovni vznikaly iniciativy, které zabraňují tomu, aby se subjekty vyhýbaly svým daňovým povinnostem. V analytické části jsou shromážděny podklady, na jejímž základě je možné vyhodnotit jurisdikce vhodné pro mezinárodní daňovou optimalizaci. Jurisdikce jsou hodnoceny na základě několika faktorů, nejedná se pouze o nejnižší sazbu daně z příjmů právnických osob, ale např. se zhodnocuje i politická a ekonomická stabilita. Na základě zadaných kritérií jsou pro práci vybrány 3 jurisdikce v rámci nichž je zhodnocena výhodnost založení dceřiné společnosti. V praktické části jsou aplikovány teoretické poznatky na konkrétní společnost. Jedná se o výrobní společnost, která v této práci vystupuje pod firmou ABC, s.r.o. Pro společnost je vypracován optimalizační model pro Maďarskou, Polskou a Slovenskou republiku s využitím optimalizačních strategií popsaných již v teoretické části. Pro společnost ABC, s.r.o. je proveden výpočet daňové povinnosti před optimalizací a po aplikaci uvedených optimalizačních strategií. V závěru práce jsou získané poznatky shrnuty a vyhodnoceny a je také uvedeno doporučení pro společnost ABC, s.r.o.

² SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVI. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky : praktické pojetí formou případových studií.* s. 1 -2.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je analyzovat možnosti mezinárodního daňového plánování vedoucí ke snížení daňové zátěže konkrétního subjektu. Mezi **dílčí cíle** patří např. popsání problematiky týkající se spojených osob a transferových cen, dále také zaznamenání poznatků o zamezení dvojího zdanění příjmů. Dílčím cílem je taktéž seznámení s mezinárodními iniciativami zamezujícími vyhýbání se daňové povinnosti.

Práce je rozdělena do tří hlavních kapitol, které se nazývají: teoretická východiska, analytická část a vlastní návrhy řešení. Každá z hlavních kapitol obsahuje taktéž logicky řazené podkapitoly.

Diplomová práce vychází především z odborných knih, zabývajících se danou problematikou, dále také z internetových článků, statistik a zákonných předpisů. Stěžejními metodami, které jsou použity pro tuto diplomovou práci jsou zejména metoda deskripce, analýzy, komparace aj.

Metoda **deskripce** je využita především v teoretické části a jejím prostřednictvím jsou popsána důležitá teoretická východiska.

Důležitou metodou, která je v této práci hojně zastoupena, je metoda **komparace**, na jejímž základě byly vyvozeny dané závěry. Tato metoda je využita při vzájemné komparaci výsledků v analytické části a také v návrhové části.

Metoda **analýzy** je využita především v analytické části a díky této metodě jsou analyzovány dané země vhodné pro daňové plánování.

V závěru práce je použita metoda **syntézy**, na jejímž základě je docíleno konečného srovnání jednotlivých porovnávaných variant. Syntéza je interpretační metodou jejímž prostřednictvím dochází k sjednocení získaných poznatků v jeden celek ³.

Při tvorbě práce byla taktéž využita metoda **abstrakce**, pod kterou se rozumí myšlenkové oddělení podstatných informací od nepodstatných ⁴. Tato metoda je využita jak v teoretické části, kdy jsou vybrány pouze podstatné informace týkající se daného tématu.

³ *Pojem syntéza* [online]. Dostupné z: <https://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/synteza-synthesa>.

⁴ *Pojem abstrakce* [online]. Dostupné z: <https://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/abstrakce>.

S metodou abstrakce je možné se setkat např. v analytické části, kdy na jejímž základě jsou sesbírány poznatky týkající se jednotlivých zhodnocovaných zemí.

Využita byla rovněž metoda **dedukce**, díky které je možné vyhodnotit a odvozovat své vlastní výroky z jiných výroků na základě zákonů logiky ⁵. Tato metoda je využita ve vlastních návrzích řešení.

⁵ POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, s. 48.

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

2.1 Daňový únik versus daňová optimalizace

Dle § 241 trestního zákoníku je za daňový únik považována činnost, kdy ve větším rozsahu dojde ke krácení daně, cla, pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, pojistného na úrazové pojištění nebo na zdravotní pojištění, poplatku nebo jiné povinné platby⁶. Daňová optimalizace, je legální aktivitou, která sloužící k minimalizaci daňové povinnosti. Dle cizojazyčných publikací je možné ji označit jako tzv. „tax avoidance“. Jedná se o využívání všech dostupných zákonných ustanovení, díky kterým může dojít ke snížení daňové povinnosti plátce. Naproti tomu výraz „tax evasion“ označuje nelegální činnost, za kterou může být považován daňový únik nebo podvod⁷. Již Albert Einstein prohlásil: „*Na světě nejtěžší věc k pochopení je daň z příjmu.*“⁸ I z důvodu složitosti daňových systému nemusí být daňové úniky spadající do kategorie tax evasion vytvořeny záměrně, často se také jedná o neznalost zákona, nedbalost či neopatrnost⁹.

Tabulka č. 1: Srovnání daňové optimalizace a daňového úniku¹⁰

| DAŇOVÁ OPTIMALIZACE | DAŇOVÝ ÚNIK (NELEGÁLNÍ) |
|---|---|
| osvobození od daně | neznalost, nedbalost, složitost zákonů |
| využití smluv o zamezení dvojího zdanění | šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání |
| daňová úspora (např. způsob odpisů u majetku) | falšování účetních záznamů |
| využití výhodnějších jurisdikcí pro své podnikání | |
| mezery v daňových zákonech | |

⁶ § 241 odst. 1 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 47-48.

⁸ EINSTEIN, Albert. *Sbírka citátů na téma příjem*. Dostupné také z: <https://citaty.net/temata/prijem/>.

⁹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 47-48.

¹⁰ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 48, 53.

Je nutné podotknout, že hranice mezi legální daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem není vždy stanovena zcela jednoznačně. Často se subjekty pohybují na hraně těchto praktik. Efektivní daňová optimalizace se provádí prostřednictvím různých osvobození, slev na dani apod. V této kategorii se mohou vyskytovat i případy, kdy poplatník využívá nedostatků v zákonech, které umožňují právě legální daňovou optimalizaci. Jelikož je hranice mezi těmito dvěma skupinami velmi nejednoznačná, mnohdy může dojít k situaci, kdy určitou skutečnost považuje jeden finanční úřad za legální, kdežto druhý finanční úřad za stejný případ vyměří finanční postih ¹¹.

2.2 Spojené osoby

Definice, které se týkají spojených osob, je možné nalézt jak v mezinárodní úpravě, tak v úpravě tuzemské. Velké nadnárodní společnosti se zpravidla neskládají z jednodílného celku, ale jsou často tvořeny ještě několika dalšími samostatnými obchodními korporacemi. Tyto společnosti se samozřejmě snaží minimalizovat svou daňovou povinnost, což vede k tomu, že dochází k podhodnocování zisků v zemích s vyšší mírou zdanění, a naopak nadhodnocování zisků v zemích s menší mírou zdanění. OECD ¹² se v posledních letech snaží omezovat negativní vliv, který právě šíří státy s nízkým zdaněním. Sjednotit spravedlnost zdanění by se dalo pomocí zavedení celosvětově sjednocené míry zdanění, což samozřejmě není uskutečnitelné. Alternativním řešením však je stanovení konsolidovaného základu daně v rámci skupiny. V Evropské unii (dále jen „EU“) se tomuto konceptu nejvíce přibližuje Směrnice o společném konsolidovaném základu daně ¹³.

2.2.1 Spojené osoby v modelových smlouvách OECD a OSN

V mezinárodní úpravě jsou spojené osoby upraveny v modelových smlouvách OSN a OECD. Na mezinárodní úrovni se v souvislosti se spojenými osobami také aktivně probírá problematika převodních cen. Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy má cca 370 stran, což značí, že se jedná o problematiku složitou a obsáhlou. V předmluvě této směrnice je uvedena skutečnost,

¹¹ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 48-49.

¹² Organisation for Economic CO-Operation and Development.

¹³ BUREŠ, Martin. *Spojené osoby v dani z příjmů*.

že v rámci světového obchodu se jedná o aktuální téma a úloha skupin mezinárodních podniků ve světovém obchodu od původního vydání této Směrnice stále rostla. Původní Směrnice byla konkrétně vydána v roce 1995. Jako důvod růstu této významnosti Směrnice uvádí zvýšenou integraci národních ekonomik a technologický pokrok. Dle Směrnice tato skutečnost přináší složitější daňové situace jak pro daňovou správu, tak pro samotné společnosti ¹⁴.

Principy zdanění skupin nadnárodních podniků jsou upraveny v Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital). V modelové smlouvě OECD je pro účely této práce podstatný zejména článek 9, který se zabývá zdaňováním zisků spojených podniků. Stanovení převodních cen je podle Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy považováno za jeden z nejsložitějších problémů v rámci skupin nadnárodních podniků. Podle článku 9 této směrnice je podnik definován jako spojený v případě, že se jeden podnik podílí přímo či nepřímo na vedení, kontrole nebo kapitálu druhého podniku ¹⁵. Článek 9 Modelové smlouvy OECD taktéž stanovuje: „*Jsou-li mezi dvěma (spojenými) podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny či uloženy podmínky odlišné od podmínek, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, avšak z důvodu těchto podmínek jich nedosáhl, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny*“ ¹⁶. Kromě Modelové smlouvy OECD existuje taktéž Modelová smlouva OSN. Tato smlouva je využívána především při tvorbě bilaterálních (dvoustranných) smluv o zamezení dvojího zdanění mezi rozvojovými zeměmi ¹⁷.

¹⁴ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf> p. df., s.11-12.

¹⁵ Tamtéž.

¹⁶ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf> p. df., s. 24.

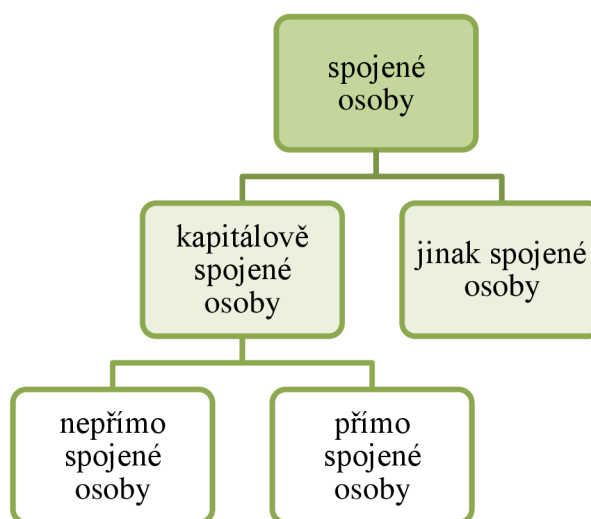
¹⁷ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

2.2.2 Spojené osoby v českém právním řádu

Úpravu spojených osob lze nalézt v několika tuzemských právních předpisech. Definice jsou důležité nejen pro osoby, které mohou být považovány za osoby spojené, ale také např. i pro správce daně.

Úprava v zákoně č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů

Spojené osoby jsou upraveny především v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Podle § 23 odst. 7 ZDP je možné spojené osoby rozdělit na kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby. Kapitálově spojené osoby lze poté dále dělit na ty, které jsou spojené přímo a nepřímo.



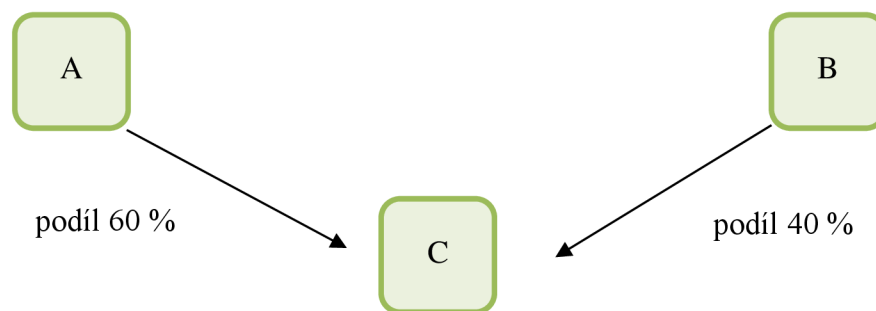
Obrázek č. 1: Spojené osoby dle ZDP ¹⁸

U přímo spojených osob se jedná o situaci, kdy se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby, nebo na hlasovacích právech či kapitálu více osob, a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv. U nepřímo spojených osob se jedná o stejné podmínky s tím rozdílem, že se osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby, nebo jiných osob,

¹⁸ Zdroj: vlastní zpracování dle § 23 ZDP.

a přitom tento podíl musí opět představovat minimálně 25% podíl na základním kapitálu nebo 25% podíl na hlasovacích právech ¹⁹.

Na příkladu lze uvést přímo kapitálově spojené osoby. Společnost A společně se společností B založí společnost C. Z obrázku lze usoudit, že společnost A a společnost B tvoří kapitálově spojené osoby se společností C. Je to z toho důvodu, že společnost A i společnost B vlastní více než 25 % základního kapitálu či hlasovacích práv společnosti C. Z obrázku je možné také vidět přímý vliv společnosti A a společnosti B na společnosti C.

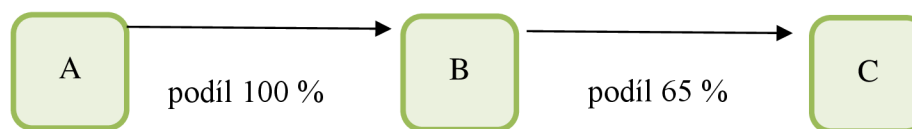


Obrázek č. 1: Přímý vliv ²⁰

Na následujícím příkladu je znázorněn nepřímý vliv kapitálově spojené osoby. Společnost A založila společnost B, ve které má podíl ve výši 100 %. Poté, co byla společnost B založena, založila si společnost C, ve které má 65 % podíl. Obchodní korporace A a B jsou přímo kapitálově spojené osoby, protože se společnost A podílí na hlasovacích právech společnosti z více než 25 %. Společnost B a C jsou taktéž přímo kapitálově spojené osoby, ze stejného důvodu. Společnost A a C jsou taktéž kapitálově spojené osoby, protože se společnost A nepřímo podílí na základním kapitálu společnosti C, a to v míře vyšší než 25 %.

¹⁹ § 23 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ Vlastní zpracování.



Obrázek č. 2: Nepřímý vliv ²¹

Za jinak spojené osoby se dle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP považují osoby:

- a) kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
- b) kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob,
- c) ovládající nebo ovládaná osoba,
- d) blízké,
- e) které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty ²².

V § 22 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“) je vymezen pojem „osoba blízká“. Jedná se o příbuzného v řadě přímé, sourozence a manžela nebo partnera podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství. Má se také za to, že za blízké jsou také považovány osoby, které v případě, kdy by jedna z těchto osob utrpěla újmu, druhá osoba by tuto újmu pocítovala jako vlastní. Za osoby blízké je možné taktéž považovat osoby, které spolu trvale žijí ²³. V ZDP je rovněž definováno, kdy je společnost považovaná za mateřskou a kdy za dceřinou. Tuto úpravu je možné konkrétně nalézt v § 19 ZDP. Za mateřskou společnost je považována obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo jiného členského státu EU a má některou z forem podnikání, které jsou uvedeny v předpisech EU. Aby společnost mohla být považována za mateřskou, musí držet nepřetržitě minimálně po dobu 12 měsíců alespoň 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace ²⁴. Dceřinou společností je společnost v opačné pozici jako společnost mateřská. Podmínkou je, aby se jednalo o daňového rezidenta České republiky nebo jiného státu EU, stejně jako tomu bylo u definice mateřské společnosti. Mateřská

²¹ Vlastní zpracování.

²² § 23 odst. 7 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²³ § 22 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., NOZ, ve znění pozdějších předpisů.

²⁴ § 19 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

společnost také musí držet minimálně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10% podíl²⁵. V porovnání s mezinárodní úpravou lze tedy spatřovat rozdíl ve výši držení podílu. V mezinárodní úpravě se jedná o 25 %, kdežto v ZDP se jedná o 10 %.

Úprava v zákoně č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty

Jako spojené osoby považuje zákon č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) osoby kapitálově nebo jinak spojené²⁶. V § 5a ZDPH je uvedeno, že kapitálové spojené osoby jsou osoby, z nichž se jedna osoba přímo či nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby nebo jiných osob, a přitom podíl těchto práv představuje alespoň 40 % základního kapitálu nebo 40 % hlasovacích práv těchto osob²⁷. Za jinak spojené osoby se považují osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba²⁸. Pro jednodušší orientaci lze uvést příklad. Kapitálově spojené osoby jsou např. mateřská společnost a její dceřiné společnosti. Jinak spojené osoby jsou osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba, může se jednat o příklad dvou akciových společností, v jejichž představenstvu je stejná osoba²⁹. Znění § 36a ZDP upravuje stanovení základu daně ve zvláštních případech, kde je rovněž možné nalézt souvislost se spojenými osobami. Dle současné úpravy (po 1. 4. 2019) je za základ daně považována cena obvyklá, která byla zjištěna k datu uskutečnění zdanitelného plnění, v případě, kdy je zdanitelné plnění uskutečněno pro osoby uvedené v odstavci 3 téhož paragrafu a je-li:

- a) úplata zdanitelného plnění **nižší** než obvyklá cena a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet v plné výši,
- b) úplata zdanitelného plnění **vyšší** než cena obvyklá a plátce, který uskutečnil plnění je povinný krátit nárok na odpočet daně dle § 76 odst. 1³⁰.

²⁵ § 19 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ § 5a odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., ZDPH, ve znění pozdějších předpisů.

²⁷ § 5a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., ZDPH, ve znění pozdějších předpisů.

²⁸ § 5a odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb., ZDPH, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ *Daň z přidané hodnoty 2019.*, s. 17.

³⁰ *Daň z přidané hodnoty 2019.*, s. 40.

Osobami uvedenými v §36a odst. 3 ZDPH jsou osoby:

- kapitálově spojené osoby, které již byly uvedeny v předchozím odstavci, s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % hlasovacích práv nebo 25 % základního kapitálu,
- jinak spojené osoby taktéž již uvedené v odstavci předchozím,
- osoby blízké,
- společníci téže společnosti jsou-li plátcem³¹.

Úprava v zákoně č. 90/2012 Sb. o obchodních korporacích

Úprava podnikatelských seskupení neboli koncernového práva je upravena Zákoně o obchodních korporacích č. 90/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“). Konkrétně se jedná o Hlavu I., Díl 9., který nese název „podnikatelská seskupení“. Vytváření koncernů (holdingů) je považováno za běžnou praxi. V rámci koncernu dochází k právnímu spojení dvou podnikatelských subjektů, které jsou právně samostatné, ale společně tvoří pod jednotným strategickým vedením ekonomický celek. Koncern je tvořený mateřskou společností, která je považována za společnost řídící a dále společností dceřinou, která je považována za společnost řízenou. Úkolem mateřské společnosti je ovládat a usměrňovat jinou společnost. Všechny společnosti, které společně tvoří koncern, jsou však považovány za subjekty, které mají vlastní právní subjektivitu. Podnikatelská seskupení lze dle ZOK rozdělit do tří kategorií – ovlivnění, ovládání a řízení³². Ovlivnění je konkrétně uvedeno v § 71 ZOK. Za vlivnou osobu je považována osoba, která svým způsobem významně ovlivňuje chování obchodní korporace. Za ovlivněnou osobu je tedy považována osoba, kterou tato vlivná osoba ovlivňuje³³. V případě, že vlivná osoba způsobí osobě ovlivněné újmu, je povinna tuto újmu nahradit. ZOK ukládá vlivné osobě povinnost uhradit ovlivněné osobě újmu nejpozději do konce účetního období, v němž újma vznikla, popř. v jiné přiměřené lhůtě. Vlivná osoba hradit újmu nemusí v případě, že se ukáže, že při ovlivnění jednala v dobré víře³⁴. V § 74-77 ZOK je dále uvedena úprava ovládající a ovládané osoby. Za ovládající osobu

³¹ § 36a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., ZDPH, ve znění pozdějších předpisů.

³² KNOBLOCHOVÁ, Vladimíra. *Koncernové právo v zákoně o obchodních korporacích* [online].

³³ § 71 odst. 1 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

³⁴ § 71 odst. 2 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

je dle § 74 ZOK považována osoba, která může v obchodní korporaci přímo či nepřímo uplatňovat rozhodující vliv. Ovládající osoba je označována jako mateřská obchodní korporace, a je-li ovládanou osobou taktéž obchodní korporace, hovoříme o dceřiné obchodní korporaci³⁵. Již zmíněná ovládající osoba je osoba, která:

1. může jmenovat nebo odvolat většinu osob,
2. nakládá s podílem na hlasovacích právech ve výši alespoň 40 % všech hlasů,
3. jedná ve shodě s jinými osobami a společně drží podíl ve výši alespoň 40 % všech hlasů,
4. sama nebo s jinými osobami, se kterými jedná ve shodě, získá podíl na hlasovacích právech ve výši alespoň 30 % a tento podíl představoval v posledních třech po sobě jdoucích jednáních nejvyššího orgán této osoby více než polovinu hlasovacích práv přítomných³⁶.

V ZOK je taktéž definován samotný koncern, konkrétně v § 79 je vyjádřen následovně: „*Jedna nebo více osob podrobených jednotnému řízení (dále jen „řízená osoba“)* jinou osobou nebo osobami (dále jen „řídící osoba“) tvoří s řídící osobou koncern“.³⁷ Dle JUDr. Vladimíry Knoblochové zákon neupravuje, kdo může být řídící či řízenou osobou. Má však za to, jelikož je koncern jednou z forem ovlivnění, řídící osobou může být jak právnická nebo fyzická osoba, tak také stát či veřejnoprávní korporace. Řízenou osobou však může být pouze obchodní korporace. Aby mohla být prosazována koncernová politika, je nutné, aby docházelo k jednotnému řízení. Podrobení se jednotnému řízení může vzniknout na základě smlouvy, faktickým vlivem na rozhodování orgánů řízené osoby, jednáním ve shodě nebo např. ovládnutím hlasovacích práv. Řídící osoba kontroluje činnost osoby řízené. Zájmy koncernu taktéž musí být prosazovány dlouhodobě, což zabraňuje situacím, kdy by docházelo k nahodilému řízení a prosazování určitého zájmu. Důvodem pro tvorbu koncernu může být zvýšení hospodářské stability, rozložení rizik apod. Zákon ukládá v rámci koncernu povinnost uplatňovat jednotnou koncernovou politiku³⁸. Dle § 451 ZOK neplatí pro členy dozorčí rady koncernu zákaz

³⁵ § 74 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

³⁶ § 75 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

³⁷ § 79 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

³⁸ KNOBLOCHOVÁ, Vladimíra. *Koncernové právo v zákoně o obchodních korporacích* [online].

konkurence³⁹. To samé také neplatí také pro členy představenstva⁴⁰. Ve všech zmíněných úpravách je možné sledovat značné odlišnosti. Vždy je nutné sáhnout po konkrétní právní úpravě. V případě, že se řeší operace, která se týká daně z přidané hodnoty, je nutné posoudit situaci podle ZDPH. Naopak pokud se řeší daň z příjmů, je nutné sáhnout po ZDP. Nelze také zaměňovat definici mateřské a dceřiné společnosti na základě ZOK a ZDP. V ZOK je mateřská společnost a dceřiná společnost považována za osobu řídící a řízenou, kdežto v ZDP je nutné, aby byla splněna podmínka uvedená v § 19 odst. 3, kde je uvedeno, že rozhodující pro tento vztah je podíl na hlasovacích právech nebo základních kapitálu ve výši nejméně 10 % držený nepřetržitě minimálně po dobu 12 měsíců.

2.3 Transferové ceny

V současné době jsou transferové neboli převodní ceny považovány za nejzávažnější problém mezinárodního práva. Zájem o problematiku převodních cen začal narůstat v 60. a 70. letech 20. století zejména ve Spojených státech amerických, kde teorie převodních cen vznikla⁴¹. Převodním neboli transferovým cenám se v poslední době také aktivně věnuje česká daňová správa⁴². Obecně se nadnárodní společnosti snaží zajistit si co nejnižší daňovou sazbu a co nejnižší daňové odvody. Snahou finanční správy je však chránit své zdanitelné příjmy a eliminovat erozi základů daní či přesouvání zisků do jiných jurisdikcí⁴³. Za transferové ceny jsou považovány ceny, za které obchodují podniky, které jsou ekonomicky či personálně spojené. Při každé transakci mezi spojenými osobami musí být ceny stanoveny tak, jako by se jednalo o podniky nezávislé. Převodní ceny jsou sestavovány na základě principu tržního odstupu, který je upraven:

- ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“),
- v ZDP,

³⁹ § 451 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁰ § 441 zákona č. 90/2012 Sb., ZOK, ve znění pozdějších předpisů.

⁴¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky : praktické pojetí formou případových studií*. s. 1-2.

⁴² *Převodní ceny* [online]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/technology_media-and-telecommunications/solutions/tmt-prevodni-ceny.html.

⁴³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky : praktické pojetí formou případových studií*. s. 2.

- ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy,
- v Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS) ze dne 23. července 1990 (tzv. „Arbitrážní konvence“) ⁴⁴.

Nadnárodní společnosti vynakládají stále větší úsilí, aby byly schopny správci daně správně prokázat dodržení principu tržního odstupu. Oblastí převodních cen se v nadnárodních společnostech zabývá mnoho oddělení např. daňové oddělení, finanční oddělení, oddělení controllingu, auditu apod. Zapojení jednotlivých oddělení je závislé především na životním cyklu převodních cen, který má čtyři základní fáze:

1. fáze plánování (identifikace a analýzy transakcí),
2. fáze implementace a monitoringu (tvorba smlouvy k transakci a monitorování cen),
3. fáze zdokumentování (vytvoření dokumentace k převodním cenám),
4. fáze auditu ⁴⁵.

2.3.1 Princip tržního odstupu (arm's length principle)

Zejména při transakcích mezi spojenými podniky může být při sjednávání cen místo obchodních a ekonomických kritérií dáno do popředí hledisko minimalizace daňové zátěže. Obchody mezi těmito spojenými osobami jsou často sestavovány tak, aby se zisky realizovaly ve státech s co nejnižším zdaněním. Finanční správy jednotlivých zemí se snaží daňovým subjektům ukládat povinnost chovat se vždy tak, jako za obvyklých tržních podmínek. Není možné, aby samotný stát zasahoval do cenotvorby subjektů, nařizuje, ale aby byl základ daně očištěn od různých deformací, které byly vytvořeny pomocí neobvyklých transakcí mezi spojenými osobami ⁴⁶. Princip tržního odstupu je upraven nejen v mezinárodní, ale i v tuzemské zákonné úpravě, a to konkrétně v § 23 odst. 7 ZDP, který upravuje a definuje ceny obvyklé. Ve Směrnici OECD

⁴⁴ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁴⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky : praktické pojetí formou případových studií.* s. 3.

⁴⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.* s. 217.

o převodních cenách je uvedeno několik důvodů, proč si státy osvojily princip tržního odstupu. Za hlavní důvod však tato směrnice považuje to, že tento princip staví do rovnocenného postavení jak podniky spojené, tak podniky nezávislé. Díky tomu je zajištěna rovnost daňového zacházení. V této Směrnici je také uvedeno, že daňové správy by neměly automaticky podezírat spojené podniky z toho, že záměrně manipulují s cenami a zisky. Při absenci tržních sil, jako je tomu u spojených podniků, nebo při přijetí určité obchodní strategie může být velmi problematické stanovit takovou cenu, která by odpovídala pravidlu tržního odstupu. Důležité je také to, že dle této Směrnice se daňová úprava při použití principu tržního odstupu nepoužije u vlastních smluvních závazků, které byly vytvořeny spojenými podniky pro nedaňové účely⁴⁷. K tomu, aby se zamezilo daňovým únikům prostřednictvím převodních cen, slouží především dvoustranná a mnohostranná opatření. Dvoustrannými opatřeními jsou především SZDZ⁴⁸. Směrnice OECD o převodních cenách se taktéž odkazuje na SZDZ a říká, že originální výklad principu tržního odstupu je uveden v čl. 9 modelové smlouvy OECD a tvoří základ pro všechny další SZDZ⁴⁹. Boj proti daňovým únikům v oblasti transferových cen podporuje také mezinárodní smlouva, na jejímž základě byl přijat Zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb. Smyslem tohoto zákona je zajistit daňovým správám efektivní výměnu informací⁵⁰.

2.3.2 Srovnávací analýza

Všechny transakce, které se týkají vztahů mezi spojenými podniky, podléhají při daňovém posouzení třem typům testů. K posouzení toho, zda se transakce uskutečnila, slouží tzv. substance test. Dalším testem je tzv. benefit test, který se využije pro to, aby bylo zjištěno, zda je daná transakce pro saňový subjekt přínosem. Posledním testem

⁴⁷ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf> df., s.23.

⁴⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 218.

⁴⁹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf> df., s 60.

⁵⁰ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 218-219.

je arm's length test, který určuje, zda jsou převodní ceny stanoveny v souladu s principem tržního odstupu. Pokyn GFŘ D-34 stanovuje také doporučený postup při provádění srovnávací analýzy. Důležitý je také výběr srovnatelných nezávislých subjektů a transakcí. Za dostupné zdroje jsou považovány zejména komerční databáze a jiné veřejně dostupné informace ⁵¹.

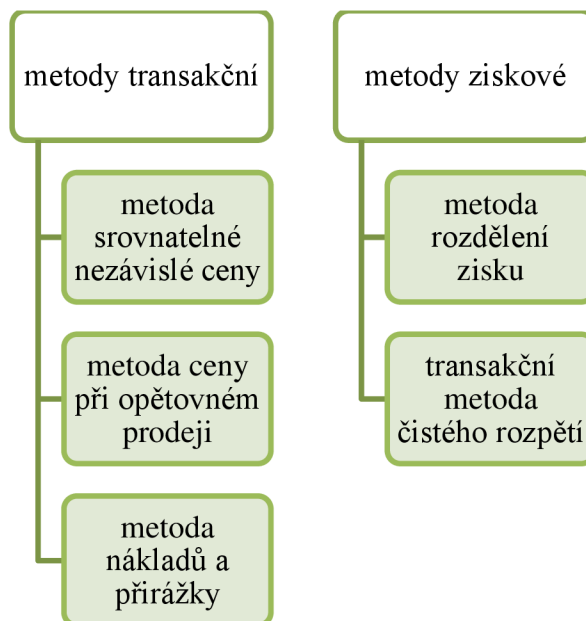
2.3.3 Metody pro zjištění převodních cen

Na základě úspěšně vyhotovené srovnávací analýzy je možné přistoupit k zjištění výše převodní ceny. Dle Směrnice OECD o převodních cenách se k zjištění převodních cen používá pět základních metod, popř. je možné využít i jejich kombinace ⁵². Výběr metody z velké části závisí na provedené srovnávací analýze. Při výběru metody by měly být brány v potaz silné a slabé stránky těchto metod, vhodnost metody z hlediska závislé transakce, dostupnost spolehlivých informací a úroveň srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí ⁵³.

⁵¹ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁵² SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky : praktické pojetí formou případových studií.* s. 57.

⁵³ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.



Obrázek č. 3: Metody pro stanovení převodní ceny ⁵⁴

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method – CUP)

Jedná se o metodu, jejíž uplatnění výslovně předpokládá § 23 odst. 7 ZDP. Tuto metodu je vhodné zvolit u běžného zboží či služeb, u kterých je možné nalézt přiměřené srovnání. Při metodě CUP jsou srovnávány transakce mezi spojenými osobami s obdobnými transakcemi nezávislých subjektů. Na základě tohoto srovnání je stanovena převodní cena ⁵⁵. CUP metoda je považována za nejpřímější metodu pro stanovení převodních cen, což je považováno za její nejsilnější stránku. Tato metoda však vyžaduje velkou míru srovnatelnosti, což je naopak její nejslabší stránkou ⁵⁶. Zjednodušeně se cena stanoví tak, že se zjistí, za jakou cenu je transakce prováděna mezi nezávislými subjekty a tato cena se stává konečnou i pro subjekty závislé. Je možné odvodit následující vztah: *převodní cena = nezávislá cena* ⁵⁷.

⁵⁴ Vlastní zpracování dle: Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁵⁵ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 226.

⁵⁶ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. s. 58.

⁵⁷ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method – RPM)

Při výpočtu ceny na základě RPM metody se vychází z ceny nákupu od spojeného podniku, která se porovnává s prodejní cenou při dalším prodeji⁵⁸. Tuto metodu je vhodné aplikovat v případech, kdy ke zboží, právu nebo službě při opětovném prodeji není přidávána významná hodnota. V případě, že jsou všechny charakteristiky transakce srovnatelné, může být vhodnější právě použití metody RPM oproti metodě CUP. Vzorec pro výpočet převodní ceny při využití RPM metody je následující:

$$\text{převodní cena} = \text{nezávislá cena} - \text{obvyklá marže zjištěná u nezávislého prodejce}^{59}.$$

Metoda nákladů a přírážky (Cost plus Method – C+)

Metoda C+ se svým principem velmi podobá metodě RPM. Při stanovení ceny se vychází z nákladů, které vynaložil dodavatel v závislé transakci na nákup majetku nebo služeb poskytovaných spojenému podniku nezávislým prodejcem. Za náklady jsou považovány veškeré náklady, které jsou spojené s výrobou výrobku či s poskytovanou službou⁶⁰. K těmto nákladům je poté přičtena přiměřená zisková přírážka, která odpovídá srovnatelným transakcím nezávislých podniků⁶¹. Výše přírážky by měla být tak vysoká, aby zvládla pokrýt i provozní náklady podniku a aby byl podnik schopný generovat i přiměřený zisk z této transakce. Testovanou stranou zde bývá převážně dodavatel nebo výrobce. Převodní cenu lze vypočítat dle následujícího vzorce:

$$\text{převodní cena} = \text{nákladová základna} + \text{obvyklá přírážka zjištěná u nezávislého srovnatelného dodavatele}^{62}.$$

⁵⁸ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 226.

⁵⁹ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁶⁰ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁶¹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 226.

⁶² Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

Transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method – TNMM)

Tato metoda se uplatňuje převážně u transakcí, ke kterým není možné nalézt srovnatelnou cenu. Při využití TNMM se zkoumá čistý zisk, který realizuje subjekt v rámci závislé transakce poměrně k vhodně zvolené základně. Za základnu mohou být považovány např. náklady, tržby nebo aktiva⁶³. Hlavní rozdíl mezi metodou C+ a metodou TNMM je ten, že při metodě C+ se pracuje s hrubou ziskovou přírážkou, kdežto při metodě TNMM se při výpočtu využívá čisté ziskové přírážky. Při metodě C+ je konečná cena tvořena součtem přímých a nepřímých výrobních nákladů a vypočtené přírážky. Naopak při využití metody TNMM je konečná cena stanovena tak, aby společnost dosáhla čistého zisku takového, jaký odpovídá čistému zisku, který byl zjištěný benchmark analýzou⁶⁴ u srovnatelných nezávislých subjektů. Za věrohodný zdroj informací jsou považovány především komerční databáze. Testovanou stranou může být jak odběratel, tak také dodavatel⁶⁵.

Metoda rozdělení zisku (Profit split method)

Při této metodě dochází k rozdělení zisku spojených podniků na každý z nich dle objektivně vybraného kritéria. Zohledňuje se také to, jaký podíl na tvorbě zisku každý ze subjektů má. Tato metoda by měla být využívána hlavně v těch případech, kdy jsou spojené podniky tak silně vzájemně provázané, že není možné transakce mezi nimi srovnat s nezávislými transakcemi. Využití této metody se také doporučuje pro stanovení základů daně podniku, který má stále provozovny současně ve více zemích. Metoda však není příliš rozšířená v zásadě kvůli tomu, že vyžaduje hlubokou součinnost daňových správ⁶⁶.

⁶³ *Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf>, s. 73.

⁶⁴ Jedná se o proces neustálého srovnávání a měření organizace oproti vůdčím firmám s cílem zlepšení své vlastní výkonnosti.

⁶⁵ *Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁶⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 226.

2.3.4 Dokumentace a následné zdanění zisku

V daňových zákonech ČR není možné nalézt specifické ustanovení, díky kterému by daňovému subjektu vznikla povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám⁶⁷. V § 92 daňového řádu (dále jen „DŘ“) je však možné nalézt ustanovení, které stanovuje daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V případech, kdy to vyžaduje průběh řízení, je správce daně oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání všech skutečností, které jsou potřebné pro stanovení daně. Toto však není správce daně oprávněn požadovat v případě, kdy lze potřebné informace získat z vlastní úřední evidence⁶⁸. V souladu s tímto ustanovením je možné, aby správce daně požadoval po poplatníkovi věrohodné zdůvodnění a doložení výše stanovené převodní ceny, tzn. poplatník je nutný předložit důkaz toho, že respektoval ustanovení obsažené v § 23 odst. 7 ZDP. V případě, že toto ustanovení poplatník nerespektuje a ceny mezi spojenými podniky nebudou odpovídat cenám obvyklým, je daňová správa oprávněna stanovit nový odpovídající základ daně⁶⁹.

2.4 Metody daňové optimalizace

Globalizace je v současné době velmi diskutovaným pojmem. Nejvíce se snaží integrovat se se zbytkem světa vyspělé státy, které jsou často zatíženy vysokými sazbami daně. Není tedy podivuhodné, že se informovaní jedinci snaží využít globalizace po svém. Neexistují žádné zákony, které by zakazovaly využít legální možnosti, které vedou k tomu, že je sníženo daňové zatížení plátce. Pro mezinárodní daňové plánování je však nutné dobře znát zákony a jiné právní předpisy všech zemí zainteresovaných do daňového plánování⁷⁰.

⁶⁷ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁶⁸ § 92 zákona č. 280/2009 Sb., DŘ, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁹ Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

⁷⁰ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 175.

2.4.1 Daňové ráje, offshore a onshore jurisdikce

Počátky mezinárodního daňového plánování lze spatřovat již ve dvacátých letech dvacátého století, a to konkrétně v Karibiku. Právě v Karibiku byly položeny základy legislativy, která umožňovala společnostem registraci s daňovým osvobozením. Nejprve této výhody využívaly bohaté rodiny za účelem převodů zisků ze svých společností. Přibližně od šedesátých let začal vzrůstat zájem velkých společností o tyto daňové oázy. V osmdesátých a devadesátých letech přispěl k prohloubení mezinárodního plánování pád železné opony a celková světová globalizace. Na trh vstoupily také nové jurisdikce, a tím se metody mezinárodního daňového plánování více a více rozšiřovaly a zdokonalovaly. V těchto narůstajících počtech daňových oáz byly zaváděny nulové či minimální daňové sazby, vyskytovala se zde absence srážkových daní, regulace a omezení pro vstup do těchto oáz byly zanedbatelné. V 21. století dochází k velkému tlaku na daňové oázy z pozice mezinárodních organizací. V důsledku těchto skutečností byla zavedena přísnější regulace v oblastech offshore bankovníctví a finančních služeb. Některá nezávislá centra a sdružení, popř. i některé přední osobnosti (např. Milton Friedman), vystupují na veřejnost a snaží se daňové oázy bránit. Jejich tvrzením je, že daňové oázy jsou užitečné pro zdravou soutěž ekonomických subjektů ⁷¹.

Daňový ráj

Pro optimalizaci daňové povinnosti lze využít mnoho různých prostředků. Jedním z těchto prostředků je mezinárodní daňové plánování, a to konkrétně využití daňových rájů. Za daňové ráje lze považovat země, které mají velmi výhodný daňový režim. Dle OECD je za daňový ráj považován stát, který se vyznačuje následujícími kritérii:

- má nominální nebo nulové daně,
- vykazuje nedostatek transparentnosti,
- disponuje zákony či administrativními postupy, díky kterým dochází k zamezení efektivní výměny informací se zemí, jejichž rezidenti získávají daňové výhody ⁷².

⁷¹ KLEIN, Štěpán a Karel ŽÍDEK. *Mezinárodní daňové plánování*. s. 13-15.

⁷² Fučík & partneři. *Zahraniční daňové ráje*. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/zahranicni-danove-raje/>.

Za další charakteristiky, které je možné si spojit s daňovými ráji lze považovat např. kvalitní bankovní služby, ochranu bankovního tajemství, vysoce profesionální právní služby a vymahatelnost práva, jednoduchá pravidla pro založení společnosti, dobrou dopravní dostupnost a výhodné klimatické podmínky⁷³. Společnosti, které bývají založeny v daňových rájích, vždy požadují maximální utajení informací. To je důvodem, proč se za velmi rozšířenou formu podnikání považují trusty. Trust je forma podnikání upravena v anglosaském právu a lze ji popsat jako svěřenectví majetku. Správce má tzv. „seznam přání“ podle kterého spravuje svěřený majetek. Správcem trustu se může stát pouze společnost, která disponuje příslušnou licencí, jejíž získání je velmi obtížné. Mezi základní podmínky pro získání této licence patří např. dostatečně vysoký kapitál a bezúhonnost. Trusty bývají využívány zejména v případě potřeby utajení majetku⁷⁴.

EU má zveřejněný seznam nespolupracujících jurisdikcí pro daňové účely. Tyto jurisdikce byly zapsány na listiny, konkrétně se jedná o černou, šedou a bílou listinu. Černá listina byla poprvé přijata dne 5. prosince 2017. Hlavním důvodem jejího vydání bylo zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem a škodlivým daňovým praktikám. Z celkem 92 jurisdikcí, které byly původně vybrány na černou listinu, bylo následně vyselektováno 17 jurisdikcí. V průběhu roku se další země zapojily do konstruktivního dialogu s EU a zavázaly se dodržovat kritéria, a tak do konce roku 2018 zůstalo na seznamu černé listiny pouze 5 jurisdikcí. Většina závazků, ke kterým se jurisdikce zavázaly, měly být splněny do začátku roku 2019⁷⁵. Společně s černou listinou byla vytvořena i šedá listina. Země, které jsou zapsány na šedé listině, jsou pečlivě sledovány a monitorovány. Jedná se o země, které přislíbily implementaci pravidel, která slouží k výměně daňových informací. Z této šedé listiny bylo např. v roce 2019 vyškrtnuto Švýcarsko⁷⁶. Ne všechny země, které jsou považovány za daňové ráje, jsou však výhodné pro všechna podnikatelská odvětví. Za „univerzální daňové ráje“ lze považovat např. British Virgin Islands nebo Bahamy. Dále je možné se setkat s lokalitami, které preferují daňové zvýhodnění pouze pro určité obchodní aktivity. Např. v Panamě se považuje

⁷³ LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. s. 31.

⁷⁴ JÍLEK, Josef. *Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti*. s. 67.

⁷⁵ VAN DER JAGT, Robert. *United Arab Emirates and Marshall Islands removed from the EU list of non-cooperative jurisdictions*. Dostupné z: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-414-eu-blacklist-update.html>.

⁷⁶ Tamtéž.

za velmi výhodné si zaregistrovat loď. Kajmanské ostrovy se vyznačují, jako zajímavé pro finanční centra např. se také v minulosti staly domovem čtyřiceti bank z tzv. TOP 50 bank světa ⁷⁷.

Není však vhodné, aby byl výraz daňový ráj chápán pouze v negativním slova smyslu. Za daňový ráj může být považována jakákoliv země, která poskytuje jakoukoliv formu daňových výhod. Pro příklad lze uvést i Českou republiku, která by mohla být považována za daňový ráj v oblasti investičních pobídek. Dalším příkladem mohou být také země jako Nizozemsko, Malta, Kypr nebo Švédsko. Tyto uvedené země lze označit jako daňový ráj pro holdingové společnosti ⁷⁸.

Offshore podnikání

Za offshore zemi může být považována kterákoliv země mimo zemi, ve které má společnost sídlo. Offshore země umožňují tzv. offshore podnikání. Co lze tedy konkrétně považovat za toto offshore podnikání? Jedná se o způsob, kdy je podnikání uskutečňováno v jedné zemi, přičemž toto podnikání je spravováno osobami z jiné země. Offshore společnost je tedy založena podle místních zákonů, avšak na tomto území nevyvíjí žádnou podnikatelskou aktivitu ⁷⁹. Za offshore jurisdikce můžou být považovány ostrovní státy (Kajmanské ostrovy) nebo menší státy, které se nacházejí poblíž bohatých větších států (Lichtenštejnsko). Tato území obvykle nezdaňují příjmy ani majetek, protože jsou schopna získat prostředky potřebné pro chod státu jiným způsobem. Nejčastěji jsou tyto státy schopny získat prostředky především z cestovního ruchu, který má velký podíl na příjmech do státního rozpočtu. Do státního rozpočtu taktéž přispívají mezinárodní společnosti a bohatí jednotlivci, kteří investují právě do těchto jurisdikcí. Využití výhodnější jurisdikce, ve které jsou volnější pravidla, ať už právní nebo daňové, je považováno za naprosto legální, avšak je nutné dobře znát celou problematiku, popř. využít i odborných služeb. Nutností je taktéž znalost zákonů dané jurisdikce ⁸⁰.

⁷⁷ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 187.

⁷⁸ *Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování - I. díl*. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_747-offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i.-dil.

⁷⁹ Tamtéž.

⁸⁰ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 183.

Onshore podnikání

Za velmi sofistikované daňové plánování lze označit plánování, které využívá onshore jurisdikce. Tyto země se vyznačují kvalitním a stabilním zázemím, širokou škálou uzavřených mezinárodních smluv apod. Za velmi efektivní volbu je považována např. holdingová struktura, kdy dochází k takové situaci, že mateřská společnost má sídlo v jedné z kvalitních onshore jurisdikcí. Pro efektivní daňové plánování pomocí onshore jurisdikcí je však nutné dobře znát předpisy všech zúčastněných zemí ⁸¹. V rámci mezinárodního daňového plánování patří mezi vyhledávané oblasti např. Belgie, Dánsko, Nizozemí, Francie nebo Lucembursko ⁸².

V následující tabulce, která byla zpracována podle údajů společnosti Akont, je možné sledovat slabé a silné stránky offshore a onshore jurisdikcí.

Tabulka č. 2: Silné a slabé stránky offshore a onshore jurisdikcí ⁸³

| KRITÉRIUM | OFFSHORE | ONSHORE |
|---|----------|---------|
| právní a daňové prostředí (stabilita) | - | + |
| prestiž společnosti, image, důvěryhodnost | - | + |
| ochrana soukromí vlastníka | + | + |
| nízké administrativní náklady | + | - |
| výhodný režim zdanění zisku | + | + |
| opora v mezinárodním i evropském právu | - | + |
| využitelnost pro daňové plánování | - | + |

Přestože je u offshore společností daňová zátěž minimální, jejich přínos pro mezinárodní plánování je velmi malý. Většinou se jedná o státy, které mají uzavřené minimální množství smluv o zamezení dvojího zdanění s vyspělými ekonomikami. Společnosti, které mají sídlo v offshore jurisdikcích také mají menší prestiž, což snižuje využitelnost

⁸¹ *Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování - I. díl*. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_747-offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i.-dil.

⁸² LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. s. 32.

⁸³ Vlastní zpracování dle: *Offshore společnosti*. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/offshore-spolecnosti.html>. a dle: *Onshore společnosti*. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/onshore-spolecnosti.html>.

pro obchodní účely. Tyto společnosti jsou obecně považovány za méně důvěryhodné⁸⁴. Naopak mít sídlo v onshore jurisdikci společnosti prestiž ani důvěryhodnost nijak nesníží. Prestiž společností se může zvednout ještě na vyšší úroveň, než jakou nabízí např. české zázemí. Onshore společnosti mají silnou oporu také v mezinárodním a evropském právu, což poskytuje těmto společnostem stabilní perspektivu. Předností je také stabilní právní prostředí, které může podpořit obchodní vztahy. Díky kvalitnímu podnikatelskému prostředí je založení společnosti jednodušší a méně nákladné na splnění požadavků státní správy, nedochází také k častým změnám podmínek, které by mohly podnikatele ovlivnit. Stejně jako u offshore, tak i u onshore jurisdikcí je kladen velký důraz na ochranu soukromí vlastníka⁸⁵.

Opatření proti offshorovým společnostem

I přes to, že vyspělé země kritizují daňové ráje, ITIO⁸⁶ uvádí, že právě tyto vyspělé země jsou často financovány právě zeměmi, které bývají označovány za daňové ráje. Za nejjednodušší způsob snižování daňové povinnosti bývá považován přesun zisku do země, kde je daňové zatížení nižší nebo dokonce nulové. Daňové zákony vyspělých zemí však většinou obsahují pravidla, která tyto převody zisku zakazují. Opatřením v tomto případě je např. pravidlo sjednávání operací za tržní ceny mezi spřízněnými osobami, čímž se rozumí přesun kapitálu mezi mateřskou a dceřinou společností. Opatření jsou také zakotvena ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, konkrétně se jedná o příklad uznávání nákladů jako daňových položek. Jedná se např. o situaci, kdy se setkáváme s dvěma společnostmi, společností A a B. Společnost A má sídlo ve vyspělé zemi, společnost B má naopak sídlo v offshore destinaci. Společnost A musí prokázat, že byly skutečně uskutečněny dané aktivity, a že tyto aktivity sloužily k obchodním účelům a nejedná se pouze o převod zisků (transfer pricing). Společnost B poté nesmí být pouze mrtvou schránkou, musí prokázat např. skutečnost, že se v ní skutečně nachází pracovníci. Dále musí být prokázáno, že tato operace byla opodstatněná a hlavním důvodem pro provedení operace právě s offshorovou společností nebyl daňový únik. Proti přesunu zisku ze země vytváří také různá opatření samotné státy. Ve Velké Británii byl

⁸⁴ *Offshore společnosti*. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/offshore-spolecnosti.html>.

⁸⁵ *Onshore společnosti*. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/onshore-spolecnosti.html>.

⁸⁶ International Trade and Investment Organisation (Mezinárodní organizace pro daně a investice).

např. v roce 1984 přijat zákon o kontrolovaných zahraničních společnostech. Později, konkrétně v roce 2002 poté začalo platit ustanovení, které poskytuje řadu úlev anglickým holdingovým společnostem. Za významnou úlevu je považováno osvobození, které se vztahuje na kapitálové příjmy z prodeje podílů v dceřiných společnostech. Této výhody může být využito i při situaci, ve které je zakomponována i ČR. Jelikož má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, je umožněno převést kapitálové příjmy z ČR do Velké Británie nezdaněné. Pro aplikaci tohoto osvobození je však nutné splnit stanovené podmínky (velikost podílu držený britskou společností, musí se jednat o obchodní společnost atd.)⁸⁷.

Aktuální situace v České republice

V rámci ČR lze aktuálně spatřovat spíše snižující se zájem o daňové ráje. Z analýzy poradenské společnosti Bisnode je možné sledovat spíše klesající trend, společnost poukázala na to, že v zemích s nadměrným daňovým zvýhodněním sídlí aktuálně⁸⁸ 12 400 českých společností, což je nejméně od roku 2011. V procentuálním vyjádření lze stanovit, že se od konce roku 2018 snížil zájem o 3,2 %⁸⁹. Dle údajů společnosti Bisnode je objem kapitálu v základním jmění českých firem, které jsou ovládány společníky z daňových rájů stanoven na 326,6 mld. Kč⁹⁰. Hospodářské noviny uveřejnily graf, ve kterém lze vidět, ve kterých státech sídlí nejvíce mateřských společností českých firem. Na první příčku se dostalo Nizozemí, které je následováno Spojenými státy americkým a Kypr. V grafu se vyskytují taktéž státy jako Lucembursko, Malta či Hongkong⁹¹.

⁸⁷ JÍLEK, Josef. *Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti*, s. 72-74.

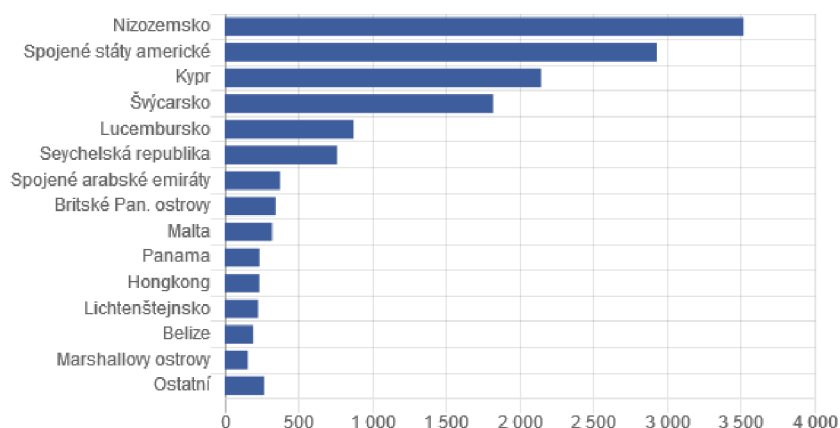
⁸⁸ Slovem „aktuálně“ je myšleno datum k 16. červenci roku 2019.

⁸⁹ *České firmy dávají sbohem daňovým rájům*. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/ceske-firmy-davaji-sbohem-danovym-rajum/>.

⁹⁰ *České firmy dávají sbohem daňovým rájům*. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/ceske-firmy-davaji-sbohem-danovym-rajum/>.

⁹¹ ELČIČ, Sandro a Jan KAČER. *Českých firem vlastněných z daňových rájů ubývá. Nejvíce jich odešlo z Nizozemska*. [online].

stav k 1. čtvrtletí 2019, počet firem



Graf č. 1: Státy, ve kterých sídlí nejvíce mateřských společností českých firem ⁹²

Dle Hospodářských novin české společnosti mezi lety 2011-2019 odchází nejvíce z Nizozemí, Lucemburska či Britských Panamských ostrovů, naopak nejvíce českých společností přibýlo na Kypru, v Seychelské republice či ve Spojených státech amerických ⁹³.

Aktuální situace ve světě

V posledních letech je možné se setkat s několika světovými kauzami, které souvisely s tematikou daňových rájů. Jedná se například o kauzu Panama Papers, Swiss Leaks nebo Luxemburg Leaks. V rámci kauzy, které je označována jako Panama Papers se jednalo o situaci, kdy v roce 2015 německé noviny Süddeutsche Zeitung obdržely anonymně přes jedenáct milionů dokumentů, ve kterých byla obsažena interní komunikace firmy Mossack Fonseca, která napomáhala využívat mezery v zákonech ⁹⁴. Po třech letech se již podařilo na daních, díky úniku těchto dokumentů, vybrat 1,2 miliardy dolarů ⁹⁵.

⁹² Převzato z: ELČIČ, Sandro a Jan KAČER. *Českých firem vlastněných z daňových rájů ubývá. Nejvíce jich odešlo z Nizozemska*. [online].

⁹³ ELČIČ, Sandro a Jan KAČER. *Českých firem vlastněných z daňových rájů ubývá. Nejvíce jich odešlo z Nizozemska*. [online].

⁹⁴ #PanamaPapers. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/panamapapers/>.

⁹⁵ Panama Papers: Státy dostaly miliardy z daňových úniků. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/zahranici/clanek/p-anama-papers-staty-dostaly-miliardy-z-danovych-uniku-40279149>.

2.4.2 Licenční poplatky

Využití licenčních poplatků je považováno za velmi efektivní cestu přesunu prostředků do výhodnějších jurisdikcí. Licenční poplatky jsou podrobovány srážkové dani, tuto daň lze však optimalizovat pomocí aplikací smluv o zamezení dvojího zdanění. Dle ZDP se licenčním poplatkem rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití autorského nebo jiného obdobného práva. Jedná se především o díla literární, umělecká nebo vědecká včetně filmů a filmových děl. Dále se zákon zmiňuje o právech k softwaru, patentu apod. Za licenční poplatek je považován také poplatek za nájem nebo jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení⁹⁶. Na úpravu oblasti licenčních poplatků mezi spojenými osobami se zaměřuje i EU, která vydala Směrnicí rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. V úvodu samotná Směrnice říká, že společnosti z různých členských států by neměly mít méně daňově příznivé podmínky než společnosti ze stejného členského státu. Tato směrnice vznikla v návaznosti na to, že byl spatřován tento nedostatek. Ve Směrnici je možné se dočíst, že dvoustranné či vícestranné dohody ještě nezaručují zamezení dvojího zdanění a je nutné zajistit, aby platby úroků a licenčních poplatků byly zdaněny pouze v jednom členském státě. Nejvhodnějším způsobem, jak odstranit problémy s dvojitým zdaněním úroků a licenčních poplatků, je zrušení veškerého jejich zdanění v členském státě, ve kterém mají zdroj. Za důležité je považováno především odstranit tento problém mezi spojenými osobami z různých členských států a mezi stálými provozovny těchto společností. Tato úleva se vztahuje pouze na takovou výši úroků a licenčních poplatků, kterou by si plátce a skutečný vlastník mezi sebou sjednali, pokud by mezi nimi neexistoval žádný zvláštní vztah. Pro samotné státy je však důležité, aby nebyly zbaveny možnosti přijímat opatření, která vedou k boji proti daňovým únikům. V článku 1 této Směrnice je uvedeno, že úroky nebo licenční poplatky, které mají zdroj v členském státě EU, jsou v tomto státě osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně uloženy. Toto pravidlo platí pouze v případě, je-li skutečný vlastník úroků nebo licenčních poplatků společností jiného členského státu nebo v tomto jiném členském státě má umístěnou stálou provozovnu. Směrnice dále definuje, co se rozumí pod pojmem úroky a licenční

⁹⁶ § 19 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

poplatky. Definice licenčních poplatků je obdobná jako v ZDP. V případě, že se jedná o spojené osoby (směrnice tyto osoby nazývá „přidružené společnosti“) je nutné, aby společnost držela minimálně 25% podíl na základním kapitálu druhé společnost. Ve Směrnici je možné dále nalézt i definici toho, co není považováno za licenční poplatky či úroky. Jedná se např. o platby, které se podle právních předpisů státu považují za rozdělování zisku nebo splácení kapitálu. Článek 3, který udává výši minimálního podílu ve výši 25 %, je nutné číst ve spojitosti s článkem 1, který říká, že možnost osvobození může být odepřena společnosti, která nedržela předepsaný podíl nejméně po dobu dvou let⁹⁷. Promítnutí této směrnice do českého ZDP se nachází konkrétně v § 19 odst. 1 bod zj), kde je stanoveno, že licenční poplatky plynoucí korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR od obchodní korporace, která je buď daňovým rezidentem ČR nebo od stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR a tato stálá provozovna se vyskytuje na území ČR, jsou osvobozeny⁹⁸.

Příklad na daňovou optimalizaci pomocí licenčních poplatků

Technika mezinárodní daňové optimalizace, při které se využívají platby za licenční poplatky je také známá pod mezinárodním označením „Double Irish with a Dutch Sandwich“. Této strategii využívají mnohé velké společnosti jako je např. Facebook či Google, které umístily své sídlo do Irska, aby využily příznivých sazeb daně z příjmu právnických osob⁹⁹. Tato strategie bývá označována za tzv. agresivní strategii, která je však hojně využívaná již zmíněnými velkými technologickými společnostmi. V roce 2017 společnost Google díky této technice údajně převedla zhruba 22 miliard dolarů prostřednictvím nizozemské společnosti, která následně tento obnos předala společnosti sídlící v Bermudách, kde nezaplátila žádné daně. Nizozemskou pobočku tedy Google využil pouze pro převod peněz za účelem získání nižší daňové sazby. Princip celé operace

⁹⁷ SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smernice-rady-2003-49-es-o-spolecnem-systemu-zdaneni-uroku-a-licencnich-poplatku-mezi-pridruzenymi-spolecnostmi-z-ruznych-clenskych-statu-69-w.html>.

⁹⁸ § 19 odst. 1 písm. zj) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

⁹⁹ Dvojitě irské holandské sendvičové daňové úspory. Dostupné z: <https://www.offshorecompany.com/cs/spole%C4%8Dnost/Irsko-corp/da%C5%88ov%C3%A9-%C3%BAspory/>.

spočívá v tom, že právo vlastnictví, což se řadí mezi licenční poplatky, je převedeno na dceřinou společnost, čímž dochází k odtoku zisků z dceřiných společností do mateřské společnosti, která často sídlí v USA nebo v nějaké offshore jurisdikci, ve které je velmi nízká sazba daně ¹⁰⁰. Princip této metody je vysvětlen následně:

- a) Mateřská společnost sídlící např. v USA založí dvě irské korporace (IR 1 a IR 2) a jednu nizozemskou korporaci (NL), toto uskupení bude pro rámec příkladu považováno za spojené osoby. Irská společnost IR 2 bude však řízena např. z jurisdikce, kde je korporátní daň rovna 0 (pro účely příkladu budou využity např. Bermudy). Zákony stanovují, že společnost je daňovým rezidentem v tom státě, kde má sídlo skutečného vedení, nikoli tam, kde je založena, proto společnost IR 2 bude považována za rezidenta Bermud ¹⁰¹.
- b) Společnost IR 1 obdrží výnos od evropského zákazníka za službu, kterou poskytuje ¹⁰².
- c) Spojené osoby se vyhnou irské dani tak, že peníze za tento výnos pošle IR 1 do své druhé pobočky v Nizozemí (NL 1) pomocí licenčního poplatku. Jelikož jsou platby za licenční poplatky v rámci EU osvobozeny od daně, jak bylo uvedeno ve Směrnici rady 2003/49/ES výše, zdanění se na tyto poplatky nevztahuje ¹⁰³.
- d) Dále tyto peníze dorazí do Nizozemí, odkud se opět zašlou zpět do Irska, konkrétně do druhé Irské společnosti (IR 2).
- e) Jelikož je společnost IR 2 řízena z Bermud, kde je korporátní daň nulová, je tedy celková daň zaplacená z této transakce rovna nule ¹⁰⁴.

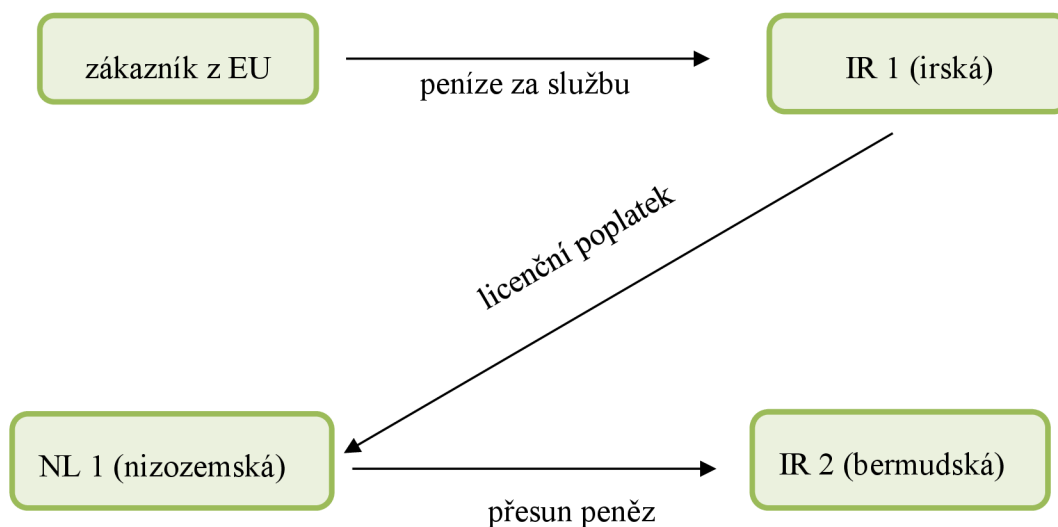
¹⁰⁰ *Double Irish With A Dutch Sandwich*. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>.

¹⁰¹ *Dvojité irské holandské sendvičové daňové úspory*. Dostupné z: <https://www.offshorecompany.com/cs/spole%C4%8Dnost/Irsko-corp/da%C5%88ov%C3%A9-%C3%BAspory/>.

¹⁰² Tamtéž.

¹⁰³ *SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států*. Dostupné z: <https://www.uctni-portal.cz/smernice-rady-2003-49-es-o-spolecnem-systemu-zdani-uroku-a-licencnich-poplatku-mez-pridruzenymi-spolecnostmi-z-ruznych-clenskyh-statu-69-w.html>.

¹⁰⁴ *Double Irish With a Dutch Sandwich*. Dostupné z: <https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business>.



Obrázek č. 4: Znárodnění daňové optimalizace pomocí licenčních poplatků¹⁰⁵

2.4.3 Úroky

Úroky jsou u spojených osob také oblíbeným způsobem dočasného přesouvání finančních prostředků tam, kde je potřeba. Samotná jistina není předmětem daně z příjmů a je tedy možné volné prostředky poskytnout jiné společnosti, která si navíc započte úroky do daňově uznatelných nákladů a tím sníží své daňové břemeno. Pro tento způsob optimalizace je také vhodné efektivně využít SZDZ, které často udávají strop daně. Úroky jsou ve většině případů považovány za příjem mající zdroj ve státě, odkud jsou placeny. Daňová uznatelnost úroků však může být omezena ve vztahu ke kapitálu společnosti. V případě, kdy by úroky byly velmi vysoké, je daňově uznatelná pouze ta část úroků, která nepřesahuje limit. Důležitým prvkem jsou sjednané podmínky těchto půjček a jejich dodržování, zejména se jedná o povinnost splácení. Výše úrokové míry, která je mezi subjekty sjednána, musí být obvyklá v čase, místě a musí odpovídat vztahu smluvních stran. Je nutné věnovat pozornost jakýmkoliv zvláštním situacím, jedná se např. o situaci, kdy půjčka značně převyšuje jakékoliv jiné vklady do společnosti. V takovém případě se může mít za to, že mezi podniky existují zvláštní vztahy, což může mít důsledky pro daňové plánování¹⁰⁶. Technika mezinárodní daňové optimalizace, při které je využíváno úrokových plateb je známá pod mezinárodním označením „Earning Stripping“. Jak již bylo zmíněno, je nutné si dát pozor na pravidla pro omezení

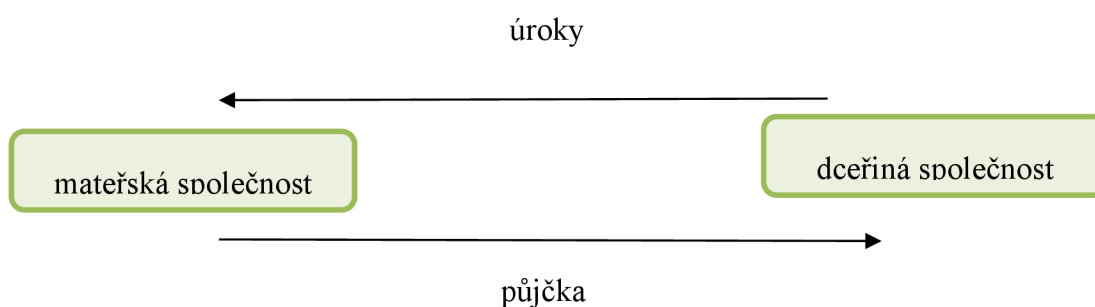
¹⁰⁵ Vlastní zpracování.

¹⁰⁶ KLEIN, Štěpán a Karel ŽÍDEK. *Mezinárodní daňové plánování*. s. 45-46.

odpočitatelnosti výpůjčních nákladů. Tímto pravidlem se konkrétně zabývá ZDP. Tento zákon upravuje v 3 základní pravidla, které omezují daňovou odčitatelnost úroků, konkrétně se jedná o:

1. pravidlo nízké kapitalizace (§ 25 odst. 1 písm. w ZDP),
2. pravidla ohledně úroků navázaných na zisk dlužníka (§ 25 odst. 1 písm. zl ZDP),
3. pravidla vztahující se na mateřské společnosti držící podíl v dceřiných společnostech (§ 25 odst. 1 písm. zk ZDP) ¹⁰⁷.

Na následujícím obrázku je znázorněn princip daňové optimalizace pomocí úrokových plateb.



Obrázek č. 5: Znázornění daňové optimalizace pomocí úroků ¹⁰⁸

Novela zákona, která nabyla účinnosti, 1. 1. 2019, zavedla pravidlo omezující daňovou uznatelnost výpůjčních výdajů pro právnické osoby. Toto pravidlo je konkrétně uvedeno v § 23e ZDP a uvádí, že daňově uznatelná je ta část výpůjčních výdajů, upravená o výpůjční příjmy, která nepřesáhne stanovený limit. Jedná se o vyšší hodnotu z:

- a) částky, která odpovídá 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy (v podstatě řádek 200 daňového přiznání PO),
- b) 80 000 000 Kč ¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Nová EU pravidla pro české společnosti [online]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/nova-eu-pravidla-pro-ceske-spolecnosti/>.

¹⁰⁸ Vlastní zpracování.

¹⁰⁹ Nová EU pravidla pro české společnosti [online]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/nova-eu-pravidla-pro-ceske-spolecnosti/>.

Stejně jako tomu bylo u licenčních poplatků i úroky jsou upraveny ve Směrnici rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Směrnice v článku 2 definuje úroky následně: „*Úroky rozumějí příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných či nezajištěných zástavním právem na nemovitosti a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, a zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně prémie a výher, které se vážou k těmto cenným papírům, obligacím nebo dluhopisům.*“ Rovněž je uvedeno, že penále za opožděnou platbu není považováno za úrok ¹¹⁰. Působnost této směrnice se vztahuje jak na licenční poplatky, tak také na úroky tudíž již nebudou opakovány zmíněné body, které byly uvedeny výše u kapitoly 1.2.2. Důležité je však zmínit, že úroky, stejně jako licenční poplatky, placené mezi spojenými osobami jsou osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy ¹¹¹. Promítnutí osvobození v českém ZDP je možné spatřovat v ZDP v § 19 odst. 1 písm. zk), ve kterém je stanoveno osvobození pro úroky z úvěrového finančního nástroje. Podmínkou je, aby tyto úroky plynuly obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem členského státu EU nebo od stálé provozovny obchodní korporace ¹¹². V § 19 odst. 8 ZDP je dále uvedeno, že toto osvobození platí i pro situaci, kdy rezident ČR vyplácí příjmy společnosti, která je daňovým rezidentem Švýcarské konfederace, Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska ¹¹³. Pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození, které jsou uvedeny v § 19 ZDP, podléhají úroky srážkové dani u zdroje ve výši 15 % ¹¹⁴.

¹¹⁰ SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smernice-rady-2003-49-es-o-spolecnem-systemu-zdaneni-uroku-a-licencnich-poplatku-mezipridruzenymi-spolecnostmi-z-ruznych-clenskych-statu-69-w.html>.

¹¹¹ SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/smernice-rady-2003-49-es-o-spolecnem-systemu-zdaneni-uroku-a-licencnich-poplatku-mezipridruzenymi-spolecnostmi-z-ruznych-clenskych-statu-69-w.html>.

¹¹² § 19 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹³ § 19 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹⁴ § 36 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

Příklad na daňovou optimalizaci pomocí úroků

Tabulka č. 3: Situace před optimalizací prostřednictvím úroků ¹¹⁵

| | Mateřská společnost | Dceřiná společnost |
|-------------------------|---------------------|--------------------|
| Výnosy | 100 000 jednotek | 100 000 jednotek |
| Náklady | 0 | 0 |
| Základ daně | 100 000 jednotek | 100 000 jednotek |
| Sazba DPPO | 15 % | 19 % |
| Daňová povinnost | 15 000 jednotek | 19 000 jednotek |
| Celková daň | 34 000 jednotek | |

Mateřská společnost poskytne půjčku dceřiné společnosti, která sídlí v zemi s vyšším daňovým zatížením. Náklady ve výši 50 000 jednotek z této půjčky jsou pro dceřinou společnost daňově uznatelným nákladem, takže dojde ke snížení základu daně a tím i snížením celkové daně. Mateřská společnost obdrží výnos v podobě úroků z této zápůjčky, ale jelikož je tento výnos podroben nižšímu daňovému zatížení, tak v rámci celku dojde k daňové optimalizaci.

Tabulka č. 4: Situace po optimalizaci prostřednictvím využití úroků ¹¹⁶

| | Mateřská společnost | Dceřiná společnost |
|-------------------------|---------------------------------------|---------------------|
| Výnosy | 100 000 jednotek + 50 000 jednotek | 100 000 jednotek |
| Náklady | 0 | 0 + 50 000 jednotek |
| Základ daně | 150 000 | 50 000 |
| Sazba DPPO | 15 % | 19 % |
| Daňová povinnost | 22 500 jednotek | 9 500 jednotek |
| Celková daň | 32 000 jednotek | |

Při porovnání těchto tabulek je možné sledovat, že došlo k snížení daňové povinnosti celku o 2 000 jednotek a to tak, že byly výnosy z transakce přesunuty do země s příznivějším daňovým zatížením.

¹¹⁵ Vlastní zpracování.

¹¹⁶ Vlastní zpracování.

Při využití tohoto druhu optimalizace je velmi důležité, aby se nejednalo pouze o účelový úkon, který má za jediný cíl snížení daňové povinnosti subjektu. V této návaznosti je vhodné zmínit rozsudek nejvyššího správního soudu č. 9 Afs 57/2019–120. Předmětem sporu bylo posouzení daňové uznatelnosti úroků z úvěrů uvnitř skupiny CTP. Společnost CTP Property a.s. vznikla odštěpením od lucemburské mateřské společnosti CTP Property Lux a díky této restrukturalizaci spolu s částí obchodního jmění na ní přešel i úvěr v celkové výši 190 000 000 EUR s úroky z úvěru ve výši 335 650 096 Kč, které považovala za 100 % daňově uznatelné. Výsledkem tohoto počínu bylo, že společnost v ČR vykazovala daňovou ztrátu, i přes to, že dříve byla zisková. Bylo vyhodnoceno, že k tomuto stavu došlo díky obrovskému úrokovému zatížení z úvěru poskytnutého mateřskou společností. Výsledkem tohoto byl odliv finančních prostředků z ČR do Lucemburska a nulové daňové zatížení společnosti v ČR. Tento případ byl posuzován s judikaturou soudního dvora EU, ale bylo řečeno, že závěry soudního dvora jsou spíše inspirativní než závazné. Posuzovaná transakce vykazovala evropský prvek, daňová uznatelnost úrokových nákladů je však otázkou vnitrostátní. Soud došel k závěru, že celá restrukturalizace postrádala ekonomický smysl a jednalo se o účelovou transakci, jejímž jediným účelem byl převod zisku z ČR do Lucemburska ¹¹⁷.

2.4.4 Převodní ceny

Pro mezinárodní daňovou optimalizaci jsou transferové ceny využívány velmi často ¹¹⁸. Správné nastavení převodní ceny a zajištění veškeré dokumentace je však velmi důležité. Finanční správa doměřila např. v roce 2016 částku za chyby ve stanovení převodních cen ve výši 900 miliard korun plus penále a úroky z prodlení. Čím dál častěji se daňové subjekty mohou setkat se zkratkami ATAD, BEPS či Country by country reporting atd. Důležitou částí daňového přiznání se také v průběhu let stala příloha k položce 12 daňového přiznání, která shrnuje transakce ve skupině. Rozvoj této problematiky je možné také vidět v tom, že při kontrolách nadnárodních společností finanční úřady běžně požadují předložení dokumentace k převodním cenám. Dříve nebyly daňové kontroly převodních cen tak časté, jedná se spíše o trend posledních let. Počet daňových kontrol neustále narůstá, což značí zvýšený zájem finanční správy o tuto problematiku.

¹¹⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. října 2015 č. 9 AFS 57/2015 – 120.

¹¹⁸ SÝKORA, Filip. *Finančák začal šlapat po nadnárodních firmách. Skrze převodní ceny utíkají miliardy.*

Podezřelou se především stává společnost, která začne vykazovat ztrátu, což je většinou znamením pro finanční správu, která následně zahájí daňovou kontrolu. Za signální znamení může být považována také vysoká fakturace za služby či výrazná změna výše ziskovosti. Přibývá rovněž také množství kontrol, které jsou zahájeny v návaznosti na výsledky kontrol v zahraničí např. u spojených podniků ¹¹⁹. Daňový poradce, Daniel Szmargowski, ze společnosti KPMG doporučuje body, na které by se každá společnost měla zaměřit, aby zabránila vznikům problémů v oblasti převodních cen.

1. Neopomíjet tuzemské transakce – v českých společnostech často panují předsudky o tom, že převodní ceny jsou pouze problémem zahraničních transakcí, což však není pravda. Může se jednat i o transakce v rámci jednoho státu.
2. Nezapomenout fakturovat – často dochází k tomu, že menší společnosti, které jsou navzájem propojené zapomenout vystavit faktury, které mezi nimi probíhají.
3. Neplatit příliš vysoké daně – stává se, že dceřiné společnosti v rámci celku vykazují ztráty, zatímco mateřská společnost vykazuje nadměrný zisk. Nežřídkou kdy se však ukáže, že zde pouze chyběl komplexní pohled na nastavení skupiny a rozdělení rolí. Díky nesprávnému systémovému nastavení poté dochází k daňovým neefektivitám a tím i k vyššímu daňovému zatížení v rámci celku.
4. Nepodceňovat plánování – finanční správy často reagují na výrazné změny, které bývají často předmětem důkladného zkoumání.
5. Přesun aktivit mezi společnostmi ve skupině může mít daňové dopady – v tomto případě je nutné posoudit, zda daná transakce s sebou nese také povinnost tzv. exit tax (zdanění při odchodu) ¹²⁰.

Příklad na daňovou optimalizaci pomocí převodních cen

Pro transferové ceny neexistují pevně stanovené podmínky, které by určovaly přesnou cenu. Pouze jsou stanoveny postupy, které by se měly dodržovat a podmínky pro to, jak by měla cena mezi spojenými podniky vypadat. Důležité je, aby cena mezi spojenými podniky odpovídala ceně tržní. Jako první bude uveden příklad daňové optimalizace pomocí metody CUP, která je považována za nejjednodušší a nejspolehlivější. Princip fungování této metody byl již vysvětlen výše. Příklad je stanoven velmi zjednodušeně,

¹¹⁹ SZMARAGOWSKI, Daniel. *Finanční správa si zamilovala převodní ceny.*

¹²⁰ Tamtéž.

účelem je pouze zobrazení transferových cen, které může vést k daňové optimalizaci. Dvě spojené společnosti, které sídlí v různých zemích, si mezi sebou prodávají produkt. Pro to, aby stanovily správnou cenu je nutné, aby našly další nezávislé společnosti, které obchodují s co nejvíce podobným výrobkem, nejlépe se stejným. Po provedené analýze, společnosti naleznou několik subjektů, které tato kritéria splňují. Nejvíce se dle veškerých kritérií podobá produktu našich spojených osob produkt, jehož tržní cena je stanovena na 1000 jednotek. Náklady na daný výrobek společnosti A jsou 800 jednotek. Společnost B navíc přidává do výrobku komponent v hodnotě 20 jednotek, o který se jí zvýší náklady a značí to také to, že není pouhým přeprodejcem, ale skutečně se na výrobku podílí. Společnost A se sídlem v zemi, kde je sazba daně 20 % bude tuto transakci provádět se spojenou společností B, která má sídlo v zemi, kde je sazba daně 15 %. Spojené osoby tedy budou chtít zdanit co největší výnos v zemi, kde je nižší daňová sazba ve výši 15 %. Společnost B následně produkt prodá ve své zemi za 1200 jednotek.

Tabulka č. 5: Zobrazení daňové optimalizace prostřednictvím převodních cen ¹²¹

| | Společnost A | Společnost B |
|-------------------------|---------------------|---------------------|
| Výnosy | 1000 jednotek | 1200 jednotek |
| Náklady | 800 jednotek | 1020 jednotek |
| Základ daně | 200 jednotek | 180 jednotek |
| Sazba DPPO | 20 % | 15 % |
| Daňová povinnost | 40 jednotek | 27 jednotek |
| Celková daň | 67 jednotek | |

V další tabulce je zobrazena skutečnost, kdy by společnost A chtěla ihned prodat výrobek konečnému spotřebiteli do země, kde sídlí společnost B, bez využití společnosti B. Znamená to tedy, že společnost musí ke stanoveným nákladům ve výši 800 jednotek přičíst ještě náklady na komponent, který v předchozím příkladu přidávala společnost B, ve výši 20 jednotek. Celkové náklady tedy činí 820 jednotek a výnos, za který se tento produkt prodá konečnému spotřebiteli je 1200 jednotek

¹²¹ Vlastní zpracování.

Tabulka č. 6: Zobrazení transakce bez daňové optimalizace prostřednictvím převodních cen ¹²²

| | Společnost A | Společnost B |
|-------------------------|---------------------|---------------------|
| Výnosy | 1200 jednotek | x |
| Náklady | 820 jednotek | x |
| Základ daně | 380 jednotek | x |
| Sazba DPPPO | 20 % | 15 % |
| Daňová povinnost | 76 jednotek | x |
| Celková daň | 76 jednotek | |

V tomto příkladu je možné vidět situaci, jak může dojít k legální daňové optimalizaci spojených osob v mezinárodním měřítku. Na tomto příkladu bylo díky zakomponování dvou společností do transakce ušetřeno cca 13 % na celkové zaplacené dani, jen díky tomu, že v zemi, kde se nachází konečný spotřebitel má společnost spojenou osobu, která podléhá nižší daňové zátěži. Společnosti musí však dodržet pravidla pro stanovení prodejní ceny, která musí vždy odpovídat ceně tržní.

2.4.5 Dividendy

Dle průzkumu ČNB ¹²³ odešlo v roce 2018 na dividendách z ČR přibližně 257 miliard korun především do Nizozemí, Německa a Lucemburska. S tímto se pojí časté diskuze ohledně zavedení digitální daně, která by dopadala na velké firmy jako Google, Apple, Facebook či Amazon ¹²⁴. Diskuze týkající se zavedení digitální daně se nedějí pouze v ČR, ale také na mezinárodní úrovni. V tomto kontextu je možné sledovat určité snahy o globální daňovou reformu ¹²⁵. O spravedlivějším systému zdanění se vedou diskuze i v takových institucích jako je Mezinárodní měnový fond nebo OECD. Z průzkumu Financial Times vychází zjištění, že vedle toho, že se zisky přelévají z chudších zemí do bohatších také firmy platí nižší daně, než které platily před finanční krizí v roce 2008. Rakousko hodlá vybírat digitální daň ve výši 3 % ze zisků, které přináší reklama na internetu. Rakousko původně usilovalo o to, aby se tato daň zavedla v celé EU, proti tomu se však postavily země, které chrání svou daňovou suverenitu a spoléhají na nízké

¹²² Vlastní zpracování.

¹²³ Česká národní banka

¹²⁴ PRAVEC, Josef. *Z Česka loni na dividendách odešlo 257 miliard korun. Politici chtějí část z nich udržet v zemi pomocí zdanění internetových gigantů a bank.*

¹²⁵ JANÍČKO, Martin. *Digitální daň a globální daňový systém.*

zdanění jako motor ekonomického růstu, jedná se např. o Irsko, Finsko či Švédsko ¹²⁶. Zdanění dividend na mezinárodní úrovni je upraveno především ve Směrnici Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Tato směrnice si dala za hlavní cíl osvobodit dividendy a jiné formy rozdělení zisku, které vyplácí mateřská společnost svým dceřiným společnostem od srážkových daní. Cílem je také zamezit dvojímu zdanění na úrovni mateřské společnosti. Tato směrnice rovněž uvádí, že seskupování společností je důležité pro to, aby bylo zajištěno řádné fungování vnitřního trhu. Pokud tedy dojde k situaci, kdy jsou splněny dané podmínky pro mateřskou a dceřinou společnost, pak je výplata mezi těmito spojenými osobami osvobozena od zdanění ¹²⁷. Promítnutí mezinárodní úpravy je možné zaznamenat také v úpravě tuzemské, a to konkrétně v ZDP. V § 19 odst. 1 písm. ze) je uvedeno, že mezi osvobozené příjmy se řadí příjmy z podílu na zisku, vyplácené dceřinou společností, která je daňovým rezidentem ČR, mateřské společnosti ¹²⁸. Dále jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku, plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU a tato společnost je vyplácí mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem ČR, popř. její stálé provozovně ¹²⁹. ZDP také definuje podmínky, kterých je nutné dosáhnout, aby mohlo dojít k osvobození. Musí se jednat o vztah mateřská – dceřiná společnost, tzn. musí jedna společnost držet minimálně 10% podíl druhé společnosti nejméně po dobu 12 měsíců ¹³⁰. Délky držby může být splněna i dodatečně ¹³¹. V ZDP je také uvedeno, že společnost musí mít jednu z forem podnikání a podléhat některé dani, jejichž výčet je uveden v předpisech EU (pro tyto účely Směrnice Rady 2011/96/EU). Dále musí společnost splnit podmínku rezidentury – musí se jednat o daňového rezidenta EU dle daňových zákonů členských států ¹³². V ZDP v § 19 odst. 9 je poté uvedeno, že osvobození dle § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) se vztahuje také na situaci,

126 PRAVEC, Josef. *Z Česka loni na dividendách odešlo 257 miliard korun. Politici chtějí část z nich udržet v zemi pomocí zdanění internetových gigantů a bank.*

127 COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States.

¹²⁸ § 19 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹²⁹ § 19 odst. 1 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

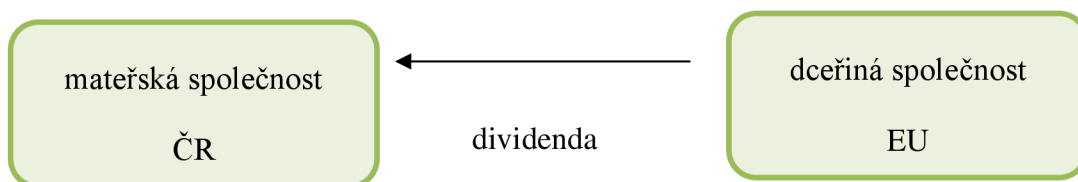
¹³⁰ § 19 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹³¹ § 19 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹³² § 19 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

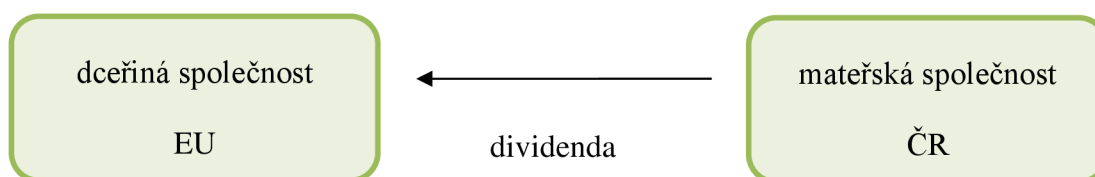
kdy je podíl vyplácen od osoby, která není daňovým rezidentem EU, ale má s ČR uzavřenou SZDZ, dále má srovnatelnou právní formu, je v obdobném vztahu vůči poplatníkovi jako mateřská a dceřiná společnost a podléhá obdobné dani z příjmů PO, u které nesmí být sazba daně nižší, než 12 %¹³³. V souhrnu se jedná o nutnost splnit následující podmínky:

1. musí se jednat o mateřskou a dceřinou společnost dle ZDP,
2. příjemce dividend musí být skutečným vlastníkem,
3. délka držby musí být minimálně 12 měsíců (lze splnit i dodatečně),
4. velikost podílu musí činit minimálně 10 %,
5. musí být splněna podmínka rezidentury (rezident ČR, rezident EU + výjimky),
6. právní forma (dle Směrnice 2011/96/EU),
7. typ daně (dle Směrnice 2011/96/EU).



Obrázek č. 6: Zobrazení osvobození dividendy od dceřiné k mateřské společnosti¹³⁴

Na tomto obrázku je demonstrována situace, kdy plyne dividenda od dceřiné společnosti (rezidenta EU) k mateřské společnosti (rezident ČR). V tomto případě dojde k osvobození od daně z příjmů právnických osob dle § 19 odst. 1 písm. zi), pokud budou splněny všechny podmínky nutné pro osvobození.



Obrázek č. 7: Zobrazení osvobození dividendy od mateřské k dceřiné společnosti¹³⁵

¹³³ § 19 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹³⁴ Vlastní zpracování.

¹³⁵ Vlastní zpracování.

Na dalším obrázku je znázorněna situace, kdy mateřská společnost (rezident ČR) vyplácí dividendu dceřině společnosti (rezident EU). Za předpokladu, že jsou splněny všechny podmínky nutné pro osvobození, bude tato transakce osvobozena od srážkové daně v návaznosti na ustanovení dle § 19 odst. 1 písm. ze).

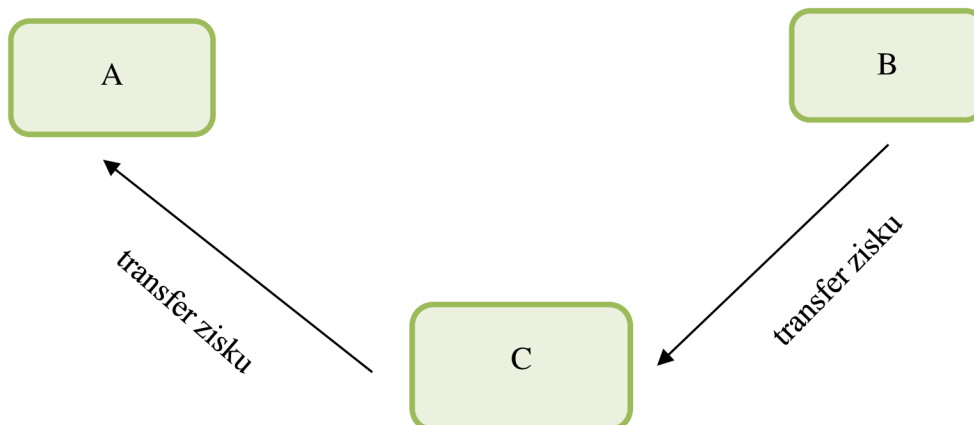
Příklady na daňovou optimalizaci pomocí dividend

Spolu se zdaňováním dividend je možné se setkat s pojmem tzv. treaty shopping. V dnešní době je kapitál společností mobilní a umožňuje, což umožňuje jeho poměrně jednoduché přesouvání do míst, kde je potřebný. Díky tomuto schématu mohou nadnárodní společnosti výrazně snížit svou daňovou povinnost¹³⁶. Treaty shopping slouží pro označení situace, kdy subjekt ze třetí země založí společnost v jedné ze smluvních zemí a poté investuje nebo podniká v druhé smluvní zemi. Díky výhodám, které poskytují SZDZ i přes to, že tento subjekt není rezidentem ani jedné z těchto smluvních zemí.

Společnost A a B jsou spojené osoby, mezi sebou nemají uzavřenou SZDZ. V případě, kdy by chtěla společnost A vyplatit dividendy společnosti B je zde velká pravděpodobnost, že společnost A bude nucena zaplatit srážkovou daň z této transakce a společnost B bude muset tento příjem zdanit. Aby k tomuto nedošlo, je možné, že subjekt A vytvoří další dceřinou společnost v zemi C, která má vytvořenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se zeměmi A i B. Společnost B tedy převede zisk do společnosti A prostřednictvím společnosti C¹³⁷. Vhodné by však bylo si společnost C založit v takové zemi, která by nesloužila pouze k přelévání zisku, ale která by také rozvíjela činnost a ziskovost celku.

¹³⁶ AREL-BUNDOCK, Vincent. *The unintended consequences of bilateralism: Treaty shopping and international tax policy*. *International Organization*, 2017, 71.2: 349-371.

¹³⁷ *Treaty shopping: Optimalizujte své daně legálně* [online]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/treaty-shopping-optimalizujte-sve-dane-legalne/>.



Obrázek č. 8: Zobrazení treaty shopping ¹³⁸

2.5 Zamezení mezinárodního dvojího zdanění příjmů

Hlavním nástrojem sloužící k zamezení dvojímu zdanění jsou především SZDZ. Základní charakteristikou těchto konvencí není zavádění nových daní, ale pouze doplnění ustanovení daňových systémů jednotlivých států. Cílem těchto smluv je zejména:

- zamezení dvojího zdanění,
- zamezení dvojího nezdanění,
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků,
- zvýšení spolupráce daňových správ smluvních států při řešení problémů,
- zajištění daňové nediskriminace,
- přispívání k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů,
- zajištění objektivního rozdělení výnosů mezi dva smluvní státy ¹³⁹.

V rámci aplikační přednosti má mezinárodní úprava přednost před úpravou tuzemskou ¹⁴⁰. Smlouvy je možné dělit na omezené, ty se týkají pouze specifického druhu příjmů, a komplexní, které pokrývají všechny druhy příjmů. Dále je možné smlouvy dělit na bilaterální, kde jsou smluvními pouze dva státy, a multilaterální, kde je možné nalézt

¹³⁸ Vlastní zpracování dle: *Treaty shopping: Optimalizujte své daně legálně* [online]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/treaty-shopping-optimalizujte-sve-dane-legalne/>.

¹³⁹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. s. 175.

¹⁴⁰ *Co znamená/Aplikační přednost* [online]. Dostupné z: <https://mylaw.cz/pojem/aplikacni-prednost>.

více smluvních stran ¹⁴¹. Aktuálně existují tři konvence pro uzavírání bilaterálních komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění. Prvním modelem je model OECD, mezi jehož charakteristiky patří především to, že jej uzavírají především vyspělé země a právo zdanit je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem. Druhým modelem je model OSN, který je uzavírán především s rozvojovými zeměmi a zde je ponecháno právo státu zdanit příjem tam, kde se nachází zdroj příjmu poplatníka. Za třetí model je možné považovat model USA, který se od výše uvedených liší především tím, že rezidenství poplatníka je zde výhradně vázáno na státní občanství ¹⁴².

2.5.1 Základní pojmy mezinárodního zdaňování

Znalost základních pojmů mezinárodního zdaňování je klíčová pro správné určení daňové povinnosti poplatníka.

Daňový rezident a daňový nerezident

Poplatník určitého státu, který je považován za daňového rezidenta tohoto státu, má neomezenou daňovou povinnost, což znamená, že zde musí zdanit jak příjmy plynoucí z tohoto státu, tak také příjmy plynoucí ze zahraničí. Za daňového nerezidenta je naopak považován poplatník, který má omezenou daňovou povinnost, což znamená, že v daném státě daní pouze příjmy, které mají v tomto státě zdroj ¹⁴³. Úpravu rezidenství v tuzemské právní úpravě je možné nalézt v ZDP. Daňový rezident – fyzická osoba je vysvětlen v § 2 tohoto zákona, konkrétně je zde vymezeno, že daňovým rezidentem je poplatník, který má v ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje ¹⁴⁴. Obvykle se zde zdržovat znamená pobývat na území ČR alespoň 183 dnů v kalendářním roce, do této doby se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm se poté rozumí místo, kde má poplatník stálý byt a lze usuzovat záměr se v tomto bytě zdržovat ¹⁴⁵. Právnícká osoba je považovaná za daňového rezidenta v případě, že má v ČR své sídlo nebo místo skutečného vedení ¹⁴⁶. Rezidentura je rovněž upravena v SZDZ, a to konkrétně v čl. 4.

¹⁴¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. s. 176

¹⁴² Tamtéž.

¹⁴³ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 3

¹⁴⁴ § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁵ § 2 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁴⁶ § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

Stejně jako v ZDP jsou osoby považovány za rezidenta daného státu z důvodu svého bydliště, stálého pobytu nebo místa vedení. V případě, kdy je poplatník dle odstavce 1 považován za rezidenta obou států, je v článku 2 upraven postup podle kterého se řeší tato kolizní situace, díky které bude poplatník vždy rezidentem pouze jednoho státu ¹⁴⁷.

Zdroj příjmů

U daňových nerezidentů je nutné určit, zda lze příslušný příjem považovat za příjem ze zdroje na území ČR. Smlouvy dají smluvním státům právo příjem zdanit, pokud však samotný stát toto právo nezakotví do své legislativy, nedojde ke zdanění. Tento výčet je možné nalézt v § 22 ZDP, kde je obsažen taxativní výčet všech příjmů, která si ČR přeje zdanit ¹⁴⁸.

Skutečný vlastník

Za skutečného vlastníka je považována osoba, které je možné příjem objektivně přisoudit a která ho je také povinna zdanit. Je důležitý pojem skutečný vlastník nezaměňovat s okamžitým příjemcem určitého příjmu. Pojem skutečný vlastník je významný zejména pro zdaňování pasivních příjmů ¹⁴⁹.

Aktivní a pasivní příjmy

Za aktivní příjem je možné označit jakoukoliv aktivní produktivní činnost, kterou poplatník dosahuje při své osobní účasti, nebo kterých dosahuje při nakládání se svým majetkem. Za aktivní činnosti jsou považovány i činnosti, které již nejsou vykonávány aktivně např. penze. Za příjem pasivní je považováno především příjem plynoucí z užívání majetku nebo z poskytnutí nejrůznějších práv. Za pasivní příjmy jsou rovněž považovány kapitálové a výnosové úroky ¹⁵⁰.

¹⁴⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Art. 4.

¹⁴⁸ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 13

¹⁴⁹ Tamtéž.

¹⁵⁰ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 17-18.

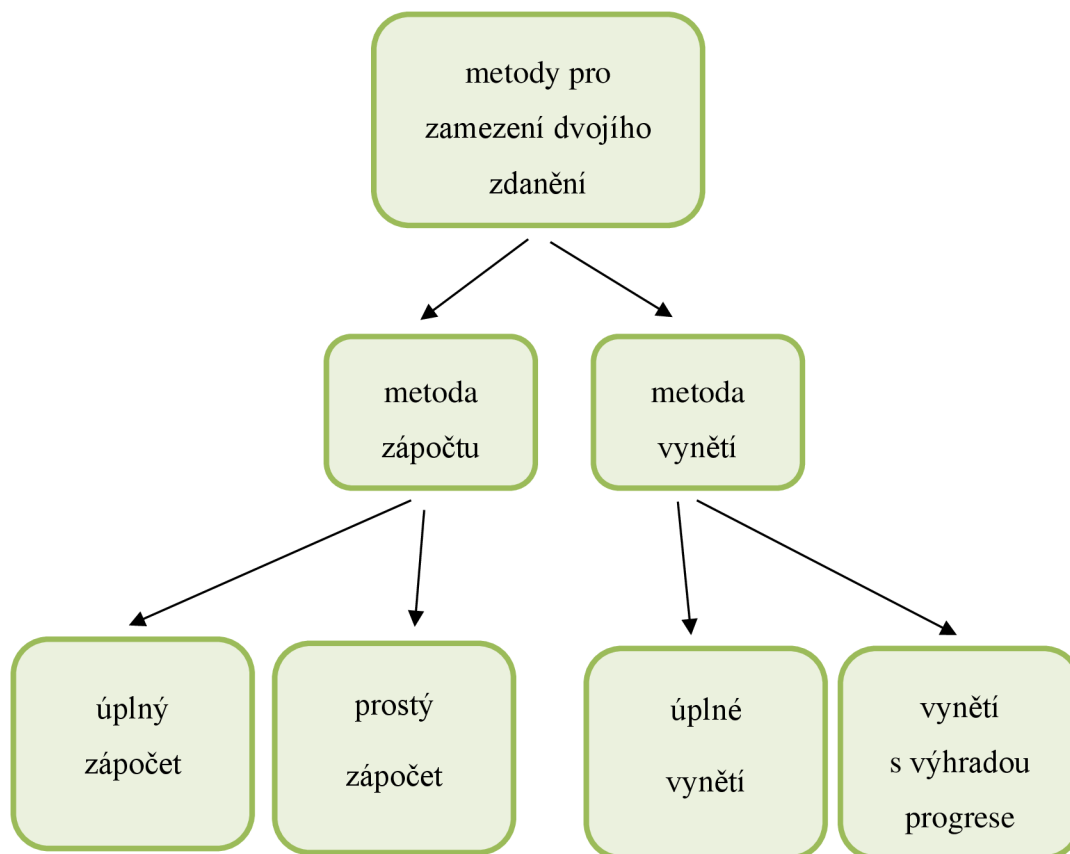
2.5.2 Řešení mezinárodního dvojího zdanění

Díky existenci dvojího zdanění významně klesá zájem daňových rezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje. K tomu, aby nedocházelo ke dvojímu zdanění jsou přijímána jednostranná a dvoustranná opatření. Jednostranným opatřením stát zamezuje dvojímu zdanění ve vlastních zákonech ¹⁵¹. V ČR je možné toto jednostranné opatření nalézt např. v § 38f odst. 4 ZDP, kdy je daňovému poplatníkovi umožněno využít metodu vynětí, pokud je to pro poplatníka výhodnější, i v případě, že je ve SZDZ stanovena metoda zápočtu ¹⁵². V rámci dvoustranných opatření se jedná o tři základní metody: zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odčitatelných nákladů ¹⁵³.

¹⁵¹ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 28-29.

¹⁵² § 38f odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁵³ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 29-30.



Obrázek č. 9: Metody zamezení dvojího zdanění ¹⁵⁴

Úplný zápočet (Full credit)

Metoda úplného zápočtu se využívá v případech, kdy státy navzájem akceptují celou daň zaplacenou v zahraničí. Tato metoda však není v praxi příliš hojně rozšířena ¹⁵⁵.

Prostý zápočet (Ordinary credit)

Při uplatnění této metody dojde také k započtení daně, jako u úplného zápočtu, ale výše odpočtu je omezena tím, jak by připadala poměrně na zahraniční příjem z celkové daňové povinnosti poplatníka ¹⁵⁶.

¹⁵⁴ Vlastní zpracování dle: SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 28.

¹⁵⁵ Tamtéž.

¹⁵⁶ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. s. 167.

Metoda úplného vynětí (Full exemption)

Příjem v rámci této metody není vůbec zohledněn. Celý příjem se vyjme, při zdanění příjmů daňového subjektů vůbec nedochází k zohlednění tohoto typu příjmů ¹⁵⁷.

Vynětí s výhradou progrese (Exemption with progression)

Při uplatnění této metody je možné sledovat prvek solidárního zdanění vyšších příjmů. V návaznosti na uplatnění výhrady progrese se vyjímáný příjem do základu daně skutečně nezahrne, ovšem při stanovení míry zdanění se k němu přihlédne. Metoda vynětí s výhradou progrese se dále rozčleňuje na metodu vrchního dílku a metodu zprůměrování ¹⁵⁸.

2.6 Mezinárodní iniciativy zabráňující vyhýbání se daňovým povinnostem

Díky praktikám nadnárodních společností vykazují členské státy EU významné ztráty příjmů. Jedná se především o techniky agresivního daňového plánování, díky kterým musí jiní plátcí daně nést větší daňové zatížení ¹⁵⁹.

2.6.1 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

V návaznosti na to, jak roste propojenost světových ekonomik, nadnárodních korporací, a rozvoj digitální ekonomiky, se otevírá více a více možností, jak mohou společnosti snížit daňové zatížení ¹⁶⁰. Na tomto základě OECD pracovalo na projektu Eroze daňových základů a přesouvání zisku (dále jen „BEPS“), jehož výstupem je patnáct specifických akcí, které představují doporučení s cílem zamezit daňovým únikům. Konečná podoba

¹⁵⁷ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Art. 23 B.

¹⁵⁸ SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. s. 35-36.

¹⁵⁹ *Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem* [online]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/anti-tax-avoidance-package/>.

¹⁶⁰ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. s. 36.

tohoto projektu byla publikována v roce 2015. ČR, jakožto členská země OECD, tento projekt schválila spolu s ostatními státy ¹⁶¹. Jedná se o následující akce:

Tabulka č. 7: Akční plány BEPS ¹⁶²

| AKCE | ZAMĚŘENÍ AKCE |
|-----------------------------|--|
| akce č. 1 | daňové výzvy v oblasti digitální ekonomie |
| akce č. 2 | neutralizace efektů hybridních struktur |
| akce č. 3 | posílení pravidel pro kontrolování ovládaných zahraničních společností |
| akce č. 4 | omezení ovlivňování daňových základů prostřednictvím odpočtů a jiných plateb |
| akce č. 5 | boj proti škodlivým daňovým praktikám |
| akce č. 6 | zamezení zneužívání SZDZ |
| akce č. 7 | zamezení vyhýbání se vzniku stálé provozovny |
| akce č. 8, 9, 10, 13 | transferové ceny |
| akce č. 11 | metodika ke sbírání dat o přijatých opatřeních |
| akce č. 12 | požadavek na odhalení daňových struktur agresivního daňového plánování |
| akce č. 14 | zefektivnění mechanismu řešení daňových sporů |
| akce č. 15 | vyvinutí nástroje, který by pomohl implementovat nástroje vytvořena v rámci BEPS |

2.6.2 Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)

ATAD neboli Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem je směrnice, jejímž cílem je stanovit řadu právně závazných opatření proti agresivnímu daňovému plánování. Cílem této směrnice je především řešit situace, kdy skupiny společností využívají rozdílů mezi národními systémy proto, aby snížily svou daňovou povinnost. Směrnice obsahuje ustanovení, které řeší problém agresivního daňového plánování v oblasti:

¹⁶¹ *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>.*

¹⁶² *Vlastní zpracování dle: NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. s. 36-37.*

- omezení odčitelnosti úroků,
- pravidel zdanění při odchodu (exit tax),
- pravidel pro ovládané zahraniční společnosti,
- pravidel sloužících proti zneužívání daňového systému,
- pravidel týkajících se hybridních konfliktů využívajících nesouladu mezi daňovými systémy ¹⁶³.

2.6.3 Směrnice DAC 6

Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat ze dne (dále jen „DAC 6“) přináší novou oznamovací povinnost a automatickou výměnu informací o přeshraničních spolupracích, které mohou být vytvořeny za cílem snížení daňové povinnosti. Informace by společnosti měly oznamovat v případě, že splní charakteristické znaky, které jsou uvedené v příloze této směrnice ¹⁶⁴. Jelikož jsou struktury daňového plánování velmi kvalitně propracované je pro členské státy EU stále složitější zabránit přesouvání zisku do různých jurisdikcí s výhodnějšími daňovými režimy. Z důvodu toho, že osoby, které se vyznačují agresivním daňovým plánováním zasahují většinou do více než jedné jurisdikce, je nutné, aby byly informace vyměňovány také alespoň mezi členskými státy. Pro zajištění efektivního boje proti agresivnímu daňovému plánování Směrnice DAC 6 udává, že je nutné přijmout spíše společný soubor pravidel než ponechat řešení na vnitrostátní úrovni. Členské státy by však měly mít dále možnost přijmout další vnitrostátní opatření. Automatická výměna informací by měla probíhat prostřednictvím společné komunikační sítě, kterou vyvinula Unie ¹⁶⁵.

¹⁶³ *Balíček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem* [online]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cspolicies/anti-tax-avoidance-package/>.

¹⁶⁴ BAŇKA, Václav a Jana FUKSOVÁ. *Oznamování přeshraničních transakcí* [online].

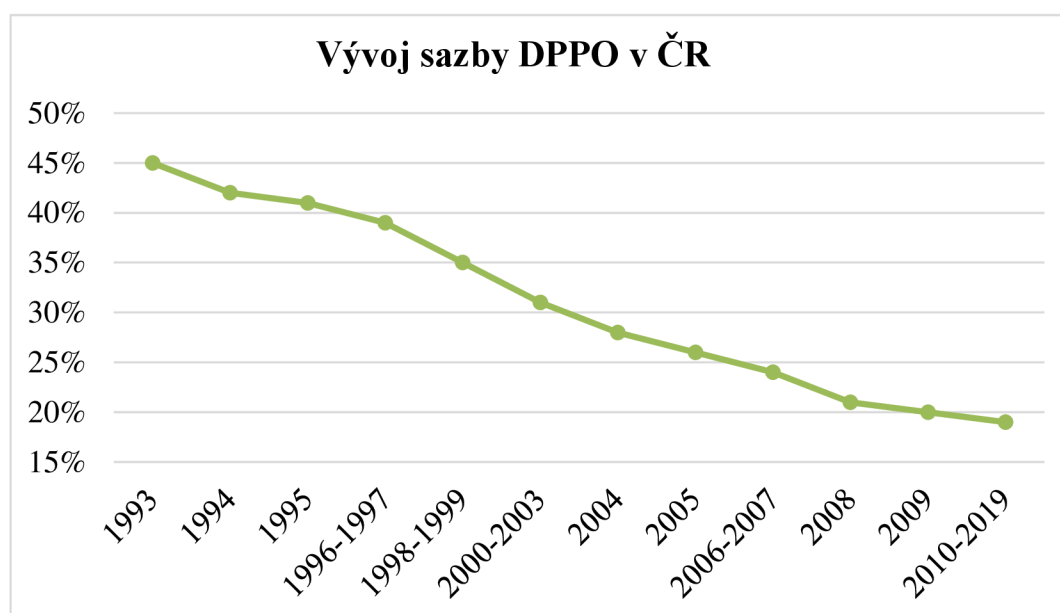
¹⁶⁵ *SMĚRNICE RADY (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat*. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>.

3 ANALYTICKÁ ČÁST

V této kapitole jsou sepsány podklady, data a statistiky, které jsou významné pro správnou aplikaci daňové optimalizace na konkrétním příkladu.

3.1 Daň z příjmů právnických osob v ČR

Sazba daně z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) prošla od roku 1993 mnoha změnami, které však nebyly výrazně skokové. Každá změna znamenala snížení předchozí výše sazby, ale nikdy se nejednalo o změnu vyšší jak 4 procentní body. Celková změna výše daňové sazby DPPO je však velmi výrazná, z původních 45 % klesla až na 19 %¹⁶⁶.



Graf č. 2: Vývoj sazby DPPO v ČR¹⁶⁷

3.2 Sazby korporátní daně ve světě

Stejně jako v ČR, také v celém světě, je možné zaznamenat snižující se tendenci výše korporátní daně. V roce 1980 se sazby DPPO pohybovaly okolo 45 %, v roce 2019 byl průměr těchto sazeb přibližně 24 %. Většina z 218 zkoumaných zemí měla v roce 2019

¹⁶⁶ JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. s. 28.

¹⁶⁷ Vlastní zpracování dle: JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. s. 28.

sazby DPPO nižší než 25 %¹⁶⁸. V rámci EU u přímých daní důchodového typu prozatím harmonizace příliš nepokročila, státy si prostřednictvím korporátních daní snaží zachovat svou suverenitu¹⁶⁹. V následující tabulce jsou zobrazeny země, u kterých je možné pozorovat nejvyšší sazby DPPO ve světě. Přední příčky často obsazují zejména státy, které se nachází v Africe.

Tabulka č. 8: Nejvyšší sazby DPPO ve světě k roku 2019¹⁷⁰

| Země | Kontinent | Výše DPPO |
|---|-----------------|-----------|
| Spojené arabské emiráty | Asie | 55 % |
| Komory | Afrika | 50 % |
| Portoriko | Severní Amerika | 37,5 % |
| Surinam | Jižní Amerika | 36 % |
| Čadu, Kongo, Rovnicková Guinea, Guinea | Afrika | 35 % |
| Karibati | Oceánie | 35 % |
| Malta | Evropa | 35 % |
| Svatý Martin | Severní Amerika | 35 % |
| Súdán | Afrika | 35 % |
| Zambie | Afrika | 35 % |
| Francie | Evropa | 34 % |

Pro srovnání je níže také zobrazena tabulka, ve které jsou naopak zaznamenány země s nejnižší sazbou DPPO ve světě. V této tabulce je možné vidět, že hojně jsou zde zastoupeny především země evropské¹⁷¹. Do tabulky nebyly zahrnuty země, které mají nulovou sazbu např. Bahamy, Bahrajn, nebo Kajmanské ostrovy¹⁷².

¹⁶⁸ *Corporate Tax Rates around the World, 2019* [online]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2019/>.

¹⁶⁹ JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. s. 21.

¹⁷⁰ Vlastní zpracování dle: *Corporate Tax Rates around the World, 2019* [online]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2019/>.

¹⁷¹ Tamtéž.

¹⁷² *Corporate tax rates table* [online]. Dostupné z: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>.

Tabulka č. 9: Nejnižší sazby DPPO ve světě k roku 2019 ¹⁷³

| Země | Kontinent | Výše DPPO |
|---------------------|-----------------|-----------|
| Barbados | Severní Amerika | 5,5 % |
| Uzbekistán | Asie | 7,5 % |
| Turkmenistán | Asie | 8 % |
| Maďarsko | Evropa | 9 % |
| Černá Hora | Evropa | 9 % |
| Andorra | Evropa | 10 % |
| Bosna a Hercegovina | Evropa | 10 % |
| Bulharsko | Evropa | 10 % |
| Gibraltar | Evropa | 10 % |
| Kosovská republika | Evropa | 10 % |
| Nauru | Oceánie | 10 % |
| Paraguay | Jižní Amerika | 10 % |
| Makedonie | Evropa | 10 % |
| Timor-Leste | Oceánie | 10 % |
| Čína (oblast Maco) | Asie | 12 % |
| Moldavská republika | Evropa | 12 % |
| Kypr | Evropa | 12,5 % |
| Irsko | Evropa | 12,5 % |
| Lichtenštejnsko | Evropa | 12,5 % |

3.3 Maďarsko

Maďarsko je vnitrozemský stát, který se nachází ve střední Evropě. Členem EU se stalo 1. května 2004 a v současné době se chystá přijmout euro jakou svou měnu. Maďarsko je parlamentní republikou a v čele vlády stojí ministerský předseda. V čele státu stojí prezident. Hlavním městem je Budapešť, úředním jazykem je maďarština a měnou je maďarský forint (HUF). Nejvýznamnějším odvětvími je především průmysl, velkoobchod a maloobchod. Přibližně 82 % celkového vývozu Maďarska představuje

¹⁷³ Vlastní zpracování dle: *Corporate Tax Rates around the World, 2019* [online]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2019/>.

obchod v rámci EU, stejně je tomu i u dovozu, kdy se cca 75 % dovozu realizuje v rámci členských států EU ¹⁷⁴. Pro mezinárodní daňovou optimalizaci jsou v Evropě využívány především země jako Nizozemí, Kypr, Malta nebo Lucembursko, často však bývá opomíjeno Maďarsko, které je považováno za skrytý evropský daňový ráj. Sazba korporátní daně je zde jedna z nejnižších v rámci EU, aktuálně pouze 9 %. Maďarsko disponuje zajímavým geografickým umístěním s relativně snadnou dostupností z ČR a její právní prostředí je taktéž považováno za stabilní. Má uzavřenou širokou síť smluv o zamezení dvojího zdanění (více než 60 smluv). Dividendy, úroky, licenční poplatky jsou osvobozeny od srážkových daní ¹⁷⁵.

3.3.1 Kft. (korlátolt felelősségű társaság)

Oblíbenou formou podnikání je Kft., jedná se o maďarskou právní formu podnikání, která je srovnatelná s českým s.r.o či s německým GmbH ¹⁷⁶. V případě, kdy jsou předloženy všechny potřebné dokumenty je založení Kft. velmi rychlé. Společnosti je ihned přiděleno DIČ (közösségi adószám) a je registrována k DPH ¹⁷⁷.

Tabulka č. 10: Základní informace o Kft. ¹⁷⁸

| | |
|-------------------------|--|
| Společnost | korlátolt felelősségű társaság |
| Základní kapitál | 3.000.000 HUF – cca 221.466 CZK – 8.936 EUR ¹⁷⁹ |
| Společníci | minimum 1, maximum neomezeno |
| Ručení | omezené |
| Rezidentura | Společnost je rezidentem Maďarska, v případě, že byla zapsána do maďarské OR nebo zde má své sídlo – místo skut. vedení. |
| Založení | zakladatelská smlouva nebo zakladatelská listina |

¹⁷⁴ Maďarsko / přehled [online]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/hungary_cs.

¹⁷⁵ Maďarsko - skrytý daňový ráj v rámci EU [online]. Dostupné z: <https://www.kaminari.cz/offshore/madarsko-skryty-danovy-raj-v-ramci-eu-66/>.

¹⁷⁶ Kfts – Hungary [online]. Dostupné z: <https://www.formacompany.com/hungary/hungary-company-faq/>.

¹⁷⁷ Maďarsko - skrytý daňový ráj v rámci EU [online]. Dostupné z: <https://www.kaminari.cz/offshore/madarsko-skryty-danovy-raj-v-ramci-eu-66/>.

¹⁷⁸ Vlastní zpracování dle: *Guide to going global -Full Handbook* [online]. Dostupné z: <https://www.dlapiperintelligence.com/goingglobal/corporate/>. s. 296-310.

¹⁷⁹ Přepočteno kurzem k 14.02.2020 1 EUR = 335,71 HUF, 1 CZK = 13,55 HUF.

Zasedání

minimálně 1x ročně

Výhodu Kft. lze spatřovat v tom, že společníci nejsou zodpovědní za dluhy společnosti. Tato odpovědnost může vzniknout pouze v extrémních případech. Pro založení společnosti je nutné, aby její zakladatelé předložili povinné dokumenty (zakladatelskou listinu nebo společenskou smlouvu + další povinné dokumenty dle funkcí rozdílné pro jednatele, členy dozorčí rady apod.). Při registraci společnosti je nutné zastoupení maďarským právním zástupcem. Právní osoba se považuje za založenou dnem její registrace. Daňové přiznání v Maďarsku musí být podáno do 5 měsíců od konce zdaňovacího období. Pro založení musí mít Kft. bankovní účet vedený v Maďarsku. Účetní závěrka nemusí být ověřena auditorem v případě, kdy tržby činily za 2 předchozí zdaňovací období průměrně méně než 300 milionů HUF (cca 22 mil. CZK) a společnost měla v průměru méně než 50 zaměstnanců¹⁸⁰. V ČR je možné také nalézt několik společností, které se zabývají právě založením Kft. a vyřídí vše potřebné pro založení této společnosti. Cena těchto služeb se pohybuje přibližně okolo 25 000 Kč¹⁸¹.

3.3.2 Daňové prostředí v Maďarsku

Korporátní daň

Jak již bylo uvedeno výše korporátní daň je v Maďarsku od roku 2017 stanovena na 9 %. Tato sazba je však omezena horní hranicí základu daně 500 000 000 HUF (cca 36 mil. Kč), jinak je výše sazby 19 %. Daňové subjekty mohou vést buď maďarské účetnictví (Hungarian GAAP) nebo se mohou rozhodnout pro IFRS. Účetnictví může být vedeno v HUF, v eurech, v dolarech nebo v i v jiných měnách při splnění určitých podmínek. Daňový rezident daní v Maďarsku své celosvětové příjmy. Nerezidenti zde daní pouze příjmy, které mají zdroj na území Maďarska. Dividendy plynoucí jiné společnosti jsou v Maďarsku osvobozeny od korporátní daně. Kapitálové zisky se daní jako část účetního

¹⁸⁰ Vlastní zpracování dle: *Guide to going global - Full Handbook* [online]. Dostupné z: <https://www.dlapiperintelligence.com/goingglobal/corporate/>. s. 296-310.

¹⁸¹ Průzkum dle: *Maďarské společnosti* [online]. Dostupné z: <http://www.sro-online.cz/spolecnosti-v-madarsku.php>. a dle: *Založit maďarskou společnost Kft. plátce DPH* [online]. Dostupné z: <https://www.ebohemia.cz/cz/zahranicni-spolecnosti/zalozit-madarskou-spolecnost-kft-platce-dph/madarska-kft-firma/sidlo-budapest-gyor/bankovni-ucet/>.

zisku, a proto je zde stejná sazba daně ve výši 9 %. Zdaňovacím obdobím je standardně kalendářní rok ¹⁸².

Daň z příjmů fyzických osob

Sazba z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) je zde stejná jako v ČR, konkrétně se jedná o sazbu ve výši 15 %. Touto sazbou jsou zdaněny i dividendy či kapitálové zisky fyzické osoby. Daň z příjmu je standardně placena prostřednictvím společnosti, ve které je osoba zaměstnaná ¹⁸³. Zaměstnanec odvádí na SZP z hrubé mzdy celkem ve výši 18,5 %. Toto procento se skládá z příspěvku na důchodové pojištění – 10 % a ze zdravotní příspěvku a z příspěvku pro trh práce – 8,5 %. Zaměstnavatel dále odvádí za zaměstnance dalších 17,5 % jako sociální příspěvek a 1,5 % jako příspěvek na odborné vzdělávání ¹⁸⁴.

Tabulka č. 11: Informace o mzdách v Maďarsku ¹⁸⁵

| | |
|-------------------------------|---|
| Mínimální mzda | 487,1 EUR (12.767 Kč) při 24,87 CZK/1 EUR |
| Průměrná mzda (11/2019) | 403 500 HUF (29.779 Kč) při 13,55 HUF/1 CZK |
| Průměrní čistá mzda (11/2019) | 268.300 HUF (19.800 Kč) při 13,55 HUF/1 CZK |

Srážková daň

Sazba srážkové daně je stejná jak pro daňové rezidenty, tak pro daňové nerezidenty a její výše je 15 %. Srážková daň se vztahuje na dividendy, úroky, licenční poplatky. Je nutné také vždy posoudit limitaci sazby s konkrétní SZDZ a také možnost osvobození ¹⁸⁶.

¹⁸² *International Tax: Hungary Highlights 2020* [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryhighlights-2020.pdf>.

¹⁸³ Tamtéž.

¹⁸⁴ *Maďarsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/madarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/#section-7>.

¹⁸⁵ Vlastní zpracování dle: *Average gross earnings amounted to HUF 364,300* [online]. Dostupné z: <http://www.ksh.hu/docs/eng/xftp/gyor/ker/eker1911.html>. a *Monthly minimum wages* [online]. Dostupné z: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang=en.

¹⁸⁶ *International Tax: Hungary Highlights 2020* [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryhighlights-2020.pdf>.

DPH

Standartní sazba DPH je stanovena na 27 %. Maďarsko také disponuje dvěma sníženými sazbami ve výši 18 % a 5 %. Stejně jako je tomu v ČR i v Maďarsku se plátcí dělí na měsíční nebo čtvrtletní plátce¹⁸⁷.

Opatření proti vyhýbaní se daňové povinnosti

I v Maďarsku je nutné uplatňovat princip tržního odstupu a transakce mezi spojenými osobami musí být prováděny za tržní ceny. Je možné taktéž možné zaznamenat omezení odpočitatelnosti úroků. Odečet úroků je možný až do výše 30 % EBITDA daného podniku nebo do 3 milionů EUR. Pro společnosti, které jsou členem celku jsou dané limity počítané na základě konsolidovaného základu. V návaznosti na ATAD Maďarsko zavedlo od roku 2020 také tzv. exit tax neboli zdanění při odchodu společnosti¹⁸⁸.

3.3.3 České společnosti v Maďarsku

Do Maďarska přesunulo své aktivity mnoho českých společností, pro příklad je uvedeno několik největších:

- Slovnaft Česká republika, spol. s r.o.,
- HBO Česká republika, spol. s r.o.,
- BorsodChem MCHZ, s.r.o.¹⁸⁹,
- Velká Pecka s.r.o. (Rohlík.cz)¹⁹⁰.

3.4 Slovensko

Slovenská republika (dále jen „SR“) je vnitrozemský stát nacházející se ve střední Evropě. Samostatným státem se Slovensko stalo 1. ledna 1993, kdy došlo k rozdělení Československa. Hlavním, a zároveň také největším městem, dle počtu obyvatel, je Bratislava. Od 1. května roku 2004 je SR jedním z členů EU a od 1. ledna 2009 je

¹⁸⁷ *International Tax: Hungary Highlights 2020* [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryhighlights-2020.pdf>.

¹⁸⁸ Tamtéž.

¹⁸⁹ *Maďarsko* [online]. Dostupné z: <https://www.zenron.cz/zalozeni-firmy-v-madarsku-offshore-madarsko-danovy-raj/>.

¹⁹⁰ *Rohlik.cz v Maďarsku povede bývalý generální manažer Tesco Mobile* [online]. Dostupné z: <https://www.czechcrunch.cz/2019/07/rohlik-cz-v-madarsku-povede-byvaly-generalni-manazer-tesco-mobile/>.

členem eurozóny ¹⁹¹. Slovensko je parlamentní demokratická republika, v čele státu stojí prezident, který má však formální roli a omezené pravomoci. Rozhodující výkonnou mocí disponuje předseda vlády. Pro Slovensko je nejdůležitější hospodářství, velkoobchod, maloobchod, doprava, ubytování, stravování a pohostinství. Vývoz se realizuje především v rámci EU, kam směřuje až 86 % celkového vývozu Slovenska. Stejně je tomu i s dovozem, kdy se 80 % dovozu realizuje z členských států EU ¹⁹².

3.4.1 S.r.o. (Spoločnosť s ručením obmedzeným)

Slovenské s.r.o. patří mezi obchodní společnosti. Jedná se o kapitálovou společnost, která se řadí mezi nejvyužívanější způsob podnikání. Základní kapitál, který je nutné do společnosti vložit při založení je 5 000 eur přitom každý společník musí vložit minimálně 750 eur. Minimální počet společníků je 1, maximální počet je 50. Pro založení s.r.o. je nutné vybrat originální název společnosti a určit předmět podnikání. Společnost se zakládá sepsáním společenské smlouvy, resp. zakladatelské listiny. Po vypracování zakladatelských dokumentů je nutné také ohlásit vznik živnosti na příslušném okresním živnostenském úřadě. Po vydání osvědčení z živnostenského úřadu je možná podat návrh na zápis do obchodního rejstříku. Po zápisu do obchodního rejstříku je také nutné registrovat se na daňovém úřadě, začít vést účetnictví, označit sídlo a aktivovat si elektronickou schránku ¹⁹³.

3.4.2 Daňové prostředí na Slovensku

Současnou podobu získal daňový systém SR v roce 2004, za tehdejšího ministra financí Ivana Mikloše. V tomto roce proběhla významná daňová reforma, při které se jednalo především o snížení přímých daní a zavedení rovné daně z příjmů, o zrušení majetkových daní kromě daně z nemovitostí a o zrušení tzv. paušálních daní u řemeslníků ¹⁹⁴.

¹⁹¹ *Obecně / O Slovensku* [online]. Dostupné z: <https://slovakia.eu/cs/intro/slovakia/general>.

¹⁹² *Slovensko* [online]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovakia_cs.

¹⁹³ *Založení sro v roce 2020* [online]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/sro/zalozenie-sro-2020>.

¹⁹⁴ Zastupitelský úřad ČR v Bratislavě. *Souhrnná teritoriální informace Slovensko* [online].

Daň z příjmů právnických osob

Za daňového rezidenta, právnickou osobu, je považována taková osoba, která má na území SR sídlo nebo místo skutečného vedení. Předmětem daně z příjmů jsou celosvětové příjmy, v potaz se musí však brát příslušné SZDZ¹⁹⁵. Sazba DPPO je stanovena na 21 % ze základu daně, který je snížen o daňovou ztrátu¹⁹⁶. Od roku 2020 však platí nová právní úprava, která snižuje sazbu DPPO z 21 % na 15 %. V rámci původního návrhu mělo dojít ke snížení sazby daně pro všechny právnické osoby, schválený návrh se však týká pouze společností s ročním obrátem do 100 000 EUR¹⁹⁷. Právnické osoby jsou dle slovenského zákona o účetnictví povinny vést účetnictví v eurech¹⁹⁸. Dividendy buď nejsou vůbec předmětem daně, daní se srážkovou daní nebo speciální sazbou daně. V případě, kdy je příjemce dividendy právnická osoba SR a zdrojem příjmu je buď tuzemsko nebo zahraniční smluvní stát, taková operace vůbec není předmětem daně¹⁹⁹.

Daň z příjmů fyzických osob

Rezident SR daní na Slovensku své celosvětové příjmy. V potaz se vždy berou příslušné SZDZ. Daňové přiznání musí na Slovensku podat každá osoba, jejíž příjmy přesáhly výši 1 915,01 EUR. Na fyzické osoby se vztahují dvě různé výše sazeb daně. Sazba daně je 19 % pokud základ daně nepřekročil 176,8násobek životního minima²⁰⁰, v případě, kdy je tento základ daně vyšší, příjem se daní sazbou 25 %. Poplatníci si mohou taktéž odečíst nezdanitelné části, zvýhodnění na vyživované děti či úroky z hypotéky. Zaměstnavatel platí za zaměstnance odvody ve výši 34,4 % z hrubých mezd (24,4 % plyne na sociální pojištění a 10 % na zdravotní pojištění). Zaměstnanec platí odvody ve výši 13,4 % z hrubé mzdy (9,4 % plyne na sociální pojištění a 4 % na zdravotní pojištění)²⁰¹. Od roku

¹⁹⁵ Zastupitelský úřad ČR v Bratislavě. *Souhrnná teritoriální informace Slovensko* [online].

¹⁹⁶ § 15 zákona č. 595/2003 Z.z.o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

¹⁹⁷ *Slovensko snižuje daně pro menší firmy* [online]. Dostupné z: https://www.mzv.cz/bratislava/cz/obchod_a_ekonomika/slovensko_snizuje_dane_pro_mensi_firmy.html.

¹⁹⁸ § 4 zákona č. 431/2003 Z.z.o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁹⁹ *Zdaňovanie dividend v roku 2019* [online]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/zdanovanie-dividend-rozdelenie-zisku-2019>.

²⁰⁰ Aktuálně k 15.02.2020 se jedná o částku 210, 20 EUR - Zdroj: <https://www.employment.gov.sk/sk/rodina-socialna-pomoc/hmotna-nudza/zivotne-minimum/>.

²⁰¹ Tamtéž.

2020 platí nová právní úprava, která se vztahuje i na osoby samostatně výdělečně činné. Sazba daně pro tyto osoby je od roku 2020 snížena na 15 % stejně jako je tomu pro právnické osoby. Tato sazba však platí pouze pro živnostníky, jejichž roční obrat nepřekročí 100 000 EUR ²⁰².

Tabulka č. 12: Informace o mzdách na Slovensku ²⁰³

| | |
|----------------------|--|
| Minimální mzda | 580 EUR (14.425 Kč) při 24,87 CZK/1 EUR |
| Průměrná mzda (2019) | 1035 EUR (25.740 Kč) při 24,87 CZK/1 EUR |

Srážková daň

V SR je stanovena sazba srážkové daně na 7 %, 19 % nebo 35 %. Výše sazby závisí na konkrétním druhu vyplaceného příjmu. Sazba 7 % se použije na příjmy vyplácené rezidentovi fyzické osobě, která je rezidentem SR nebo v případě, že se jedná o fyzickou osobu – rezidenta smluvního států. Sazba 19 % se použije na většinu ostatních příjmů, které podléhají srážkové dani, podrobný výpis je obsažen v § 43 odst. 2 a 3 slovenského zákona o daních z příjmů. Sazba 35 % se uplatní v případě, kdy příjem plyne poplatníkovi, který je rezidentem nesmluvního státu ²⁰⁴.

DPH

Povinnost registrovat se k DPH má každá osoba, která má své sídlo nebo provozovnu v SR a za předchozích 12 měsíců měla obrat vyšší než 49 790 EUR. Registrovat se musí také při nakoupení zboží z EU za více než 14 000 EUR. Základní sazba DPH je 20 %. SR má však i sníženou sazbu ve výši 10 %, která se uplatňuje na některé základní potraviny, farmaceutické výrobky nebo např. na některé zdravotní pomůcky ²⁰⁵.

²⁰² Slovensko snižuje daň pro menší firmy [online]. Dostupné z: https://www.mzv.cz/bratislava/cz/obchod_a_ekonomika/slovensko_snizuje_dane_pro_mensi_firmy.html.

²⁰³ Vlastní zpracování dle: *Monthly minimum wages* [online]. Dostupné z: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang=en. a dle: Průměrná mzda v Česku vzrostla na 34 105 Kč a medián na 29 127 Kč [online]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/519126-prumerna-mzda-2019-cr-eu-nemecko-rakousko/#Prum1>.

²⁰⁴ *Zrážková daň* [online]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/zrazkova-dan>.

²⁰⁵ Zastupitelský úřad ČR v Bratislavě. *Souhrnná teritoriální informace Slovensko* [online].

Opatření proti vyhýbaní se daňové povinnosti

Od roku 2012 přijalo Slovensko množství opatření, které mají zabránit daňovým podvodům. Mezi tyto opatření patří např. zavedení kontrolního výkazu DPH, vznik daňové kobry, omezení plateb v hotovosti a mnoho dalšího ²⁰⁶.

3.4.3 České společnosti na Slovensku

Ve srovnání jednotlivých národů jsou Češi nejpočetnějšími majiteli slovenských podniků. Dle společnosti Bisnode se konci června 2019 jednalo o 11 197 vlastníků slovenských společností z ČR. Mezi významné investory na Slovensku patří:

- ČEZ, a.s.,
- Energetický a průmyslový holding, a.s.,
- Agrofert, a.s.,
- Plzeňský prazdroj, a.s.,
- Hamé s.r.o.,
- Kofola, a.s. ²⁰⁷

3.5 Polsko

Polská republika je stejně jako Maďarská a Slovenská republika parlamentní republikou, úředním jazykem je polština a hlavním městem je Varšava. Měnou je polský zlotý. Polsko se však v současné době aktivně připravuje na přijetí eura. Dne 1. května 2004 se stalo členem EU. Za nejdůležitější odvětví je považován velkoobchod, maloobchod, doprava, ubytování, průmysl ad. Až 80 % celkového vývozu země se odehrává v rámci EU a dovoz z EU je stanoven na cca 69 % celkového dovozu ²⁰⁸. V rámci statistik vycházejících z roku 2019 je Polsko s 38 miliony obyvatel osmý nejlidnatější stát Evropy ²⁰⁹.

²⁰⁶ *Společný boj proti daňovým únikům se zintenzivní* [online]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/spolecny-boj-proti-danovym-unikum-se-zin-32904>.

²⁰⁷ *Rekordně přibývá českých vlastníků slovenských firem* [online]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/rekordne-pribyva-ceskych-vlastniku-slovenskych-firem/>.

²⁰⁸ *Polsko* [online]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/poland_cs#p%C5%99ehled.

²⁰⁹ *Polsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>.

3.5.1 Spolka z o.o., spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

Nejčastěji využívanou formou společnost v Polsku je Spolka z ograniczoną odpowiedzialności (Sp. z o.o.), která je ekvivalentem české s.r.o. Minimální základní kapitál společnosti je 5 000 PLN a minimální hodnota každého podílu musí být 50 PLN. Firma musí mít v Polsku zřízené své sídlo, musí vést účetnictví a předkládat daňová přiznání. Za závazky ručí Sp. z o.o. svým vlastním majetkem, společníci neručí za závazky společnosti. Založit společnost je možné cca za 15 dnů. Minimální počet společníků je jeden, maximální počet není nijak omezen ²¹⁰. V ČR jsou taktéž mnohé agentury zabývající se založením společností v Polsku, dle vlastního průzkumu se cena za tyto služby pohybuje mezi 35 000 – 50 000 Kč ²¹¹.

3.5.2 Daňové prostředí v Polsku

Korporátní daň

1. ledna 2019 vstoupila v platnost nová legislativa, která snížila sazbu DPPO na 9 % u poplatníků, kteří mají výnosy nižší než 1 200 000 EUR. Bývá poukazováno na to, že systém je diskriminující proto, že sazba daně je závislá na výši výnosů nikoliv na výši zisku. Pro příklad společnost, která má příjmy 5 000 000 EUR a zisk 1 000 000 EUR nebude mít nárok na použití 9 % sazby daně, zatímco společnost, která má příjmy ve výši 1 150 000 EUR a výdaje ve výši 150 000 EUR již bude danit 19 % ²¹². Zdaňovacím obdobím je standardně kalendářní rok ²¹³.

Daň z příjmů fyzických osob

U DPFO je uplatňovaná progresivní sazba daně, jejíž výše je uvedena v následující tabulce.

²¹⁰ *Založení společnosti a podnikání v Polsku* [online]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/zpravy-svet/polsko-dane-danove-ulevy_1907051326_per.

²¹¹ *Polské společnosti* [online]. Dostupné z: <http://www.sro-online.cz/spolecnosti-v-polsku.php>. a *Polská společnost* [online]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/polska-spolecnost>.

²¹² *Poland reduces its corporate tax rate in specific cases* [online]. Dostupné z: <https://www.nomoretax.eu/poland-decreases-its-corporate-tax-rate-in-specific-cases/>.

²¹³ *Poland Highlights 2019* [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2019.pdf>.

Tabulka č. 13: Sazba daně u DPFO v Polsku ²¹⁴

| | | |
|-------------------|---|----------------------------|
| 0 - 85.528 PLN | 18 % | mínus částky snižující daň |
| 85.528 PLN a více | 15 395,04 PLN + 32 % přebytku částky 85 528 PLN | |

Výše částek snižujících základ daně je závislá na výši ročního příjmu poplatníka ²¹⁵. Ze mzdy jsou taktéž odváděny částky na zdravotní a sociální pojištění. Výše těchto odvodů je pro přehlednost zapsána do následující tabulky.

Tabulka č. 14: Výše zdravotního a sociálního pojištění v Polsku ²¹⁶

| | Zaměstnanec | Zaměstnavatel |
|---|-------------|---------------|
| Důchodové pojištění pro případ stáří | 9,76 % | 9,76 % |
| Důchodové pojištění pro případ invalidity | 1,5 % | 6,5 % |
| Nemocenské pojištění | 2,45 % | - |
| Zdravotní pojištění | 9 % | - |
| Úrazové pojištění | - | 0,67 – 3,33 % |
| Pracovní fond | - | 2,45 % |

I v případě, že osoba nespadá do povinného polského systému sociálního nebo zdravotního pojištění, může na něj přispívat dobrovolně. Odvody na sociální pojištění se vypočítávají z hrubého příjmu ze zaměstnání. Zdravotní pojištění se počítá jako 9 % z rozdílu zjištěného na základě rozdílu mezi hrubým příjmem a odvody zaměstnance na sociální zabezpečení. Na základě zaplaceného zdravotního pojištění je poté možné využít slevu na dani ve výši 7,75 % ²¹⁷.

Tabulka č. 15: Informace o mzdách v Polsku ²¹⁸

| | |
|----------------------|---|
| Mínimální mzda | 2600 PLN (15.216 Kč) při 5,85 CZK/1 PLN |
| Průměrná mzda (2019) | 5197 PLN (30.402 Kč) při 5,85 CZK/1 PLN |

²¹⁴ *Polsko životní a pracovní podmínky* [online]. Dostupné z: <https://www.uradprace.cz/polsko-1#o5>.

²¹⁵ Tamtéž.

²¹⁶ Tamtéž.

²¹⁷ *Polsko životní a pracovní podmínky* [online]. Dostupné z: <https://www.uradprace.cz/polsko-1#o5>.

²¹⁸ Vlastní zpracování dle: *Polsko životní a pracovní podmínky* [online]. Dostupné z: <https://www.uradprace.cz/polsko-1#o5>, a dle: Poland Average Gross Wage [online]. Dostupné z: <https://tradingeconomics.com/poland/wages>.

V létě roku 2019 polští poslanci navíc schválili návrh zákona, který zavádí nulovou daň z příjmů poplatníkům mladším 26 let. Osvobození se týká příjmů do výše 58 528 PLN za fiskální rok. Osvobození od daně z příjmů by mělo povzbudit mladé Poláky k tomu, aby se nechali zaměstnat a či začali rozvíjet podnikatelskou činnost ²¹⁹.

Srážková daň

Od 1. ledna 2020 vstoupila v platnost nová pravidla týkající se přeshraničních plateb vyšších než 2 miliony PLN. Tato nová pravidla navrhlo ministerstvo financí a týkají se především přeshraničních transakcí. Dle nových povinností musí daňoví poplatníci povinně vybrat částku srážkové daně v plné výši a v případě, že lze na takovou transakci využít osvobození, mohou poté zpětně zažádat o vrácení daně pomocí prohlášení. Srážková daň se vztahuje na dividendy, licenční poplatky a úroky. Dividendy placené rezidentem Polska daňovému rezidentu z jiného státu jsou zdaněny sazbou 19 %. Na úroky a licenční poplatky v obdobné situaci se vztahuje sazba daně ve výši 20 %. Tyto sazby daně se na dividendy, úroky a licenční poplatky vztahují pouze v případě, kdy není sazba daně upravena příslušnou ZSDZ nebo takovou transakci nelze zařadit mezi transakce osvobozené na základě směrnice upravující vztahy mateřské a dceřiné společnosti ²²⁰.

DPH

Stejně jako ČR i Polsko má 3 sazby daně, jednu základní a dvě snížené. Základní sazba DPH je stanovena na 23 %. Snížené sazby jsou vyčísleny na výši 8 % a 5 %. Registrovat se k DPH musí každý subjekt, jehož roční obrat je vyšší než 200 000 PLN (cca 1 169 370 Kč). Plátce DPH má převážně stanoveno měsíční zdaňovací období a příslušné dokumenty musí podat do konce 25. dne následujícího po měsíci, kdy vznikla povinnost DPH přiznat. Lze stanovit čtvrtletní plátcovství, tato skutečnost se vztahuje spíše na malé subjekty ²²¹.

²¹⁹ *Polští poslanci jednoznačně schválili nulovou daň pro mladé do 26 let. Týká se asi dvou milionu lidí* [online]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/zpravy-svet/polsko-dane-danove-ulevy_1907051326_per.

²²⁰ *Poland Highlights 2019* [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2019.pdf>.

²²¹ Tamtéž.

Opatření proti vyhýbání se daňové povinnosti

I Polsko věnuje velkou pozornost transferovým cenám. Úprava transferových cen v Polsku vychází zejména ze Směrnice OECD o převodních cenách a je stanoveno, že veškeré transakce musí probíhat na základě pravidla tržního odstupe. Pro veškeré transakce musí být také vytvořena dokumentace k převodním cenám. V Polsku taktéž platí limitace odčitatelnosti úroků, lze odečíst maximálně částku odpovídající 30 % EBITDA nebo částku nižší než 3 miliony PLN za fiskální rok. Tato limitace se uplatňuje jak na spojené, tak i nespojené podniky. Polsko se taktéž zabývá zdaněním ovládaných zahraničních společností tzv. CFC rules (controlled foreign company rules). Pozornost je věnována především podnikům, které mají sídlo v daňových rájích nebo které mají sídlo v zemi se kterými nemá Polsko sjednanou dohodu o výměně informací. Zvýšené kontrole podléhají také polské podniky, které mají v zahraniční společnosti podíl vyšší než 50 % a jedná se o společnost, u které více než 33 % příjmů tvoří tzv. pasivní příjmy²²².

3.5.3 České společnosti v Polsku

I v Polsku je možné nalézt mnohé dceřiné společnosti, které založily české mateřské společnosti:

- CEZ Produkty Energeticzne Polska Sp. z o.o.²²³,
- ZVVZ Polska Sp. z o.o.²²⁴,
- KOVOSVIT MAS Polska Sp. z o.o.²²⁵.

²²² *Poland Highlights 2019* [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2019.pdf>.

²²³ *NOVÁ DCEŘINÁ SPOLEČNOST ČEZ, A. S. V POLSKU – CEZ PRODUKTY ENERGETICZNE POLSKA SP. Z O. O.* [online]. Dostupné z: <https://www.cez.cz/cs/pro-investory/informacni-povinnost/nova-dcerina-spolecnost-cez-a.-s.-v-polsku-cez-produkty-energeticzne-polska-sp.-z-o.-o-66210>.

²²⁴ *ZVVZ založilo dceřinou společnost v Polsku* [online]. Dostupné z: <https://www.zvvz.cz/en/o-holdingu/promedia/24-zvvz-zalozilo-dcerinou-spolecnost-v-polsku>.

²²⁵ *O společnosti / Dceřiná společnost* [online]. Dostupné z: <https://www.kovosvit.cz/o-spolecnosti/dcerina-spolecnost.html>.

3.6 Srovnávací analýza

V této kapitole je uvedeno porovnání faktorů, díky kterým je možné každou zemi podléhající rozboru lépe zhodnotit.

3.6.1 Výše daňových sazeb

V níže uvedené tabulce je možné zaznamenat odlišnosti týkající se sazeb daně v porovnávaných zemích. Jako nejvýhodnější se pro právnické osoby jeví sazby daně v Maďarsku a v Polsku. V Maďarsku je však vyšší sazba DPH, naopak je zde nižší výše srážkové daně.

Tabulka č. 16: Srovnání zjištěných poznatků ²²⁶

| | ČR | Maďarsko | Slovensko | Polsko |
|---------------------|------------------------------------|-----------------|-----------------|----------------|
| DPPO | 19 % | 9 %, 19 % | 15 %, 21 % | 9 %, 19 % |
| DPFO | 15 % + popř. 7 % ²²⁷ | 15 % | 15 %, 25 % | 18 %, 32 % |
| Srážková daň | 15 % | 15 % | 7 %, 19 %, 35 % | 19 %, 20 % |
| DPH | 21 %, 15 %, 10 % | 27 %, 18 %, 5 % | 20 %, 10 % | 23 %, 8 %, 5 % |

3.6.2 Mzdy

V následující tabulce je zobrazena výsledná sumarizace nutných nákladů, které je nutné z hlediska zaměstnavatele i zaměstnance vynaložit na pracovní sílu. Pro porovnání je také uvedena sumarizace průměrné mzdy a minimální mzdy v jednotlivých zemích.

²²⁶ Zdroj: vlastní zpracování dle poznatků z analytické části.

²²⁷ § 16a odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

Tabulka č. 17: Základní informace o mzdách ve vybraných zemích ²²⁸

| | ČR | Maďarsko | Slovensko | Polsko |
|------------------------------|--------------------------|---------------|---------------|-----------------|
| Průměrná mzda | 33 697 Kč ²²⁹ | 29 779 Kč | 25 740 Kč | 30 402 Kč |
| Minimální mzda | 14 600 Kč ²³⁰ | 12 767 Kč | 14 425 Kč | 15 216 Kč |
| Odvody zaměstnavatele | 33,8 % ²³¹ | 19 % | 34,4 % | 19,38 - 22,04 % |
| Odvody zaměstnance | 11 % | 18,5 % | 13,4 % | 22,71 % |
| Suma odvodů | 44,8 % | 37,5 % | 47,8 % | 42,09 – 44,75 % |
| DPFO | 15 % + popř. 7 % | 15 % | 15 %, 25 % | 18 %, 32 % |

Z tabulky je možné vyhodnotit, že s nejnižší průměrnou mzdou je možné se setkat na Slovensku i přes to, že je tam nejvyšší zatížení povinnými odvody. Naopak nejvyšší průměrná mzda je vyčíslena v ČR, v těsném závěsu je tato hodnota následována hodnotami z Polska a z Maďarska. Maďarsko taktéž disponuje nejnižšími povinnými odvody a také nejnižší sazbou DPFO.

3.6.3 Rating zemí

Ekonomickou stabilitu země je možné zhodnotit taktéž podle ratingu. Rating je využíván jako mezinárodní nástroj pro posouzení bonity zemí. Na světě toto hodnocení vystavují 3 přední ratingové agentury uvedené níže v tabulce. Hlavními přednostmi těchto agentur je nezávislost a dostatečná analytická kapacita ²³².

²²⁸ Zdroj: vlastní zpracování dle poznatků z analytické části.

²²⁹ *Mzdy a náklady práce* [online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/prace_a_mzdy_prace.

²³⁰ *Minimální mzda v roce 2020 i v letech 1991-2019* [online]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kalkulacka/minimalni-mzda/>.

²³¹ *Sociální a zdravotní pojištění* [online]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/>.

²³² *Rating - S&P, Moody's a Fitch* [online]. Dostupné z: <https://www.fxstreet.cz/rating-sp-moodys-a-fitch.html>.

Tabulka č. 18: Rating hodnocených zemí ²³³

| | ČR | Maďarsko | Slovensko | Polsko |
|------------------------------|-----|----------|-----------|--------|
| Moody's | Aa3 | Baa3 | A3 | A2 |
| Standard & Poor's | AA- | Ba1 | A | A- |
| Fitch | AA- | BBB | A+ | A- |

Z výše uvedené tabulky je možné vyhodnotit, že z hlediska ratingu má nejlepší umístění ČR. Další nejlépe hodnocenou zemí je Slovensko a v těsném závěsu za ním je Polsko. Naopak Maďarsko je hodnoceno nejhůře a ratingová agentura Moody's přiřadila Maďarsku až hodnocení Baa3. V této skupině se nachází také státy jako Chorvatsko, Indie, Bulharsko, Island, Portugalsko či Itálie. Ratingová agentura Standard & Poor's přiřadila Maďarsku rating Ba1, což je již první úroveň hodnocení spekulativních zemí. V této skupině se nachází společně se zeměmi jako je Rumunsko, Brazílie či Kypr ²³⁴.

3.6.4 Makroekonomické ukazatele

Díky makroekonomickým ukazatelům je možné vhodně zhodnotit ekonomickou stabilitu země. Pro toto posouzení bude vybráno několik základních ukazatelů – růst HDP, míra nezaměstnanosti a míra inflace.

Tabulka č. 19: Základní makroekonomické ukazatele hodnocených zemí ²³⁵

| | Rok | ČR | Maďarsko | Slovensko | Polsko |
|-----------------|------|-------|----------|-----------|--------|
| Růst HDP | 2018 | 2,8 % | 4,9 % | 4,1 % | 5,1 % |
| | 2017 | 4,4 % | 4,1 % | 3,2 % | 4,8 % |
| | 2016 | 2,5 % | 2,2 % | 3,1 % | 2,9 % |

²³³ Rating - S&P, Moody's a Fitch [online]. Dostupné z: <https://www.fxstreet.cz/rating-sp-moodys-a-fitch.html>.

²³⁴ Tamtéž.

²³⁵ Vlastní zpracování dle:

Zdroj o ČR: *Hlavní makroekonomické ukazatele* [online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr.

Zdroj o Maďarsku: *Maďarsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/madarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/#section-7>.

Zdroj o SR: *Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/madarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/#section-7>.

Zdroj o Polsku: <https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>.

| | | | | | |
|-----------------------------|------|-------|-------|--------|--------|
| Míra inflace | 2018 | 2,1 % | 2,8 % | 2,5 % | 1,6 % |
| | 2017 | 2,5 % | 2,4 % | 1,3 % | 2 % |
| | 2016 | 0,7 % | 2,2 % | -0,5 % | -0,6 % |
| Míra nezaměstnanosti | 2018 | 2,2 % | 3,7 % | 6,6 % | 5,8 % |
| | 2017 | 2,9 % | 4,2 % | 8,1 % | 6,6 % |
| | 2016 | 4 % | 5,1 % | 9,7 % | 8,2 % |

Hrubý domácí produkt se používá jako ukazatel, díky kterému se stanovuje výkonnost ekonomiky ²³⁶. Z tabulky je možné vidět, že největší postupný nárůst zaznamenává Polsko a takéž Maďarsko. Inflace značí růst cenové hladiny, což znamená, že charakterizuje míru znehodnocení měny v přesně vymezeném časovém období. Míra inflace zobrazuje změnu průměrné cenové hladiny za rok oproti roku předchozímu ²³⁷. Z tabulky je patrné, že všechny země se pohybují cca na stejné úrovni, v roce 2018 je možné zaznamenat nejvyšší hodnotu u Maďarska a nejnižší hodnotu u Polska. Míra nezaměstnanosti udává podíl nezaměstnaných na celkové pracovní síle ²³⁸. V tabulce je zobrazena poměrně vysoká nezaměstnanost u Slovenska a Polska.

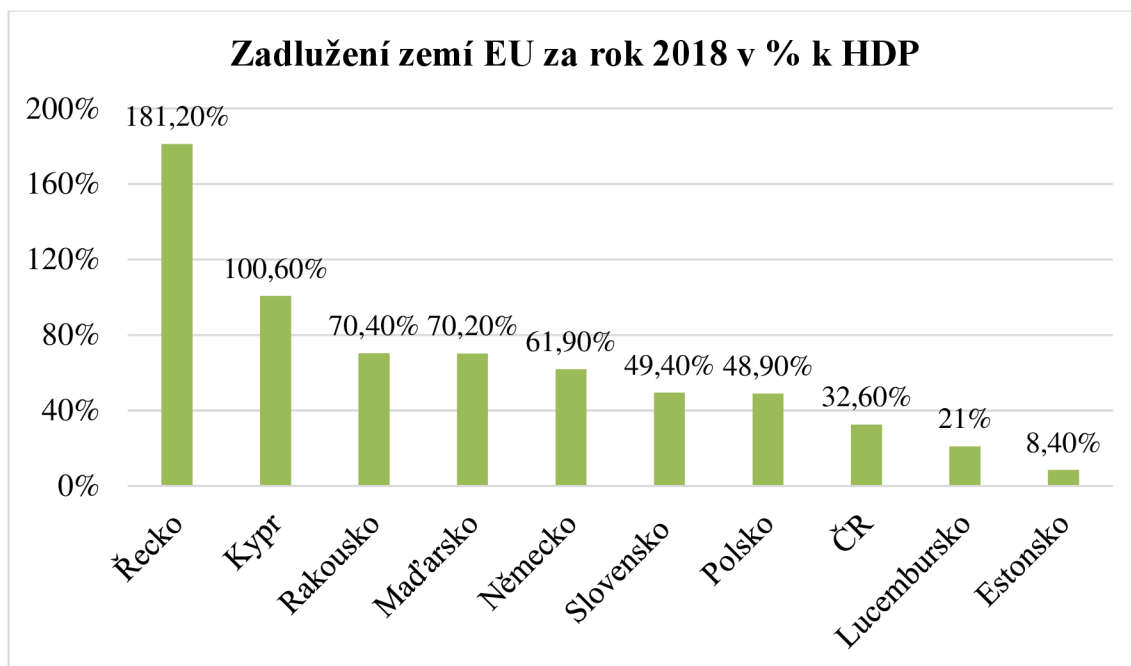
Další zajímavým makroekonomickým ukazatelem je zadlužení jednotlivých států. V rámci EU dosahovalo v roce 2018 nejnižšího zadlužení Estonsko, kde dluh dosahoval cca 9 % HDP. Průměrné zadlužení EU činilo 81,6 % a u zemí, jejichž platidlem je euro se jednalo o 83,3 % ²³⁹.

²³⁶ *Hlavní makroekonomické ukazatele* [online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr.

²³⁷ Tamtéž.

²³⁸ *Hlavní makroekonomické ukazatele* [online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr.

²³⁹ *Česko má čtvrté nejnižší zadlužení v Evropské unii* [online]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/ekonomika/clane k/cesko-ma-ctvrte-nejnizsi-zadluzeni-v-evropske-unii-12510>.



Graf č. 3: Zadluženost vybraných zemí EU za rok 2018 v % k HDP ²⁴⁰

Z výše uvedeného grafu je možné vyhodnotit, že z hodnocených zemí má největší dluh Maďarsko. Slovensko a Polsko jsou tam velmi podobně a jejich zadlužení dosahuje výše cca 50 %. Nejlépe je na tom ČR, jejíž dluh je stanoven na výši cca 33 %. Z hlediska makroekonomických ukazatelů se žádná ze zemí nejeví jako riziková a nedisponuje nikterak špatnými výsledky v porovnání s ostatními zeměmi EU.

²⁴⁰ Vlastní zpracování dle: *Překvapení se nekoná, dluhy v Evropské unii klesají velmi pomalu* [online]. Dostupné z: <https://www.peak.cz/prekvapeni-se-nekona-dluhy-v-evropske-unii-klesaji-velmi-pomaluu/20105/>.

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Tato, poslední, kapitola diplomové práce se zabývá modelovým případem daňové optimalizace konkrétní společnosti. V rámci řešení případu je provedeno porovnání několika variant daňové optimalizace a v závěru je vybráno a doporučeno nejvýhodnější řešení.

4.1 Představení společnosti ABC, s.r.o.

Pro účely této diplomové práce byla vybrána společnost, která pro účely této práce bude nazývána společností ABC, s.r.o. Jedná se o rodinnou společnost sídlící v Jihomoravském kraji. Historie společnosti sahá již do 90. let minulého století. Do roku 2001 společnost působila jako fyzická osoba na základě živnostenského oprávnění. Roku 2001 byla založena společnost s ručením omezeným, která funguje až do dnešního dne. Předmětem podnikání této společnosti je truhlářství, podlahářství a výroba a obchod neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost má 2 jednatele, kteří společně jednají za společnost. Základní kapitál společnosti je stanoven na 4 700 000 Kč a je splacen ze 100 %. Společnost vlastní výrobní, manipulační i administrativní prostory. Společnost ABC, s.r.o. disponuje vlastním moderním technologickým vybavením díky kterému se společnost může hlouběji zaměřovat na individuální a atypickou výrobu nábytku. Společnost zaměstnává přibližně 40 osob, z nichž převážnou většinu tvoří zkušení stolaři s mnohaletou praxí v nábytkářské výrobě. Za hlavní program společnost považuje komplexní dodávky interiéru hotelů, kanceláří, veřejných prostor, bytů a rodinných domů ²⁴¹.

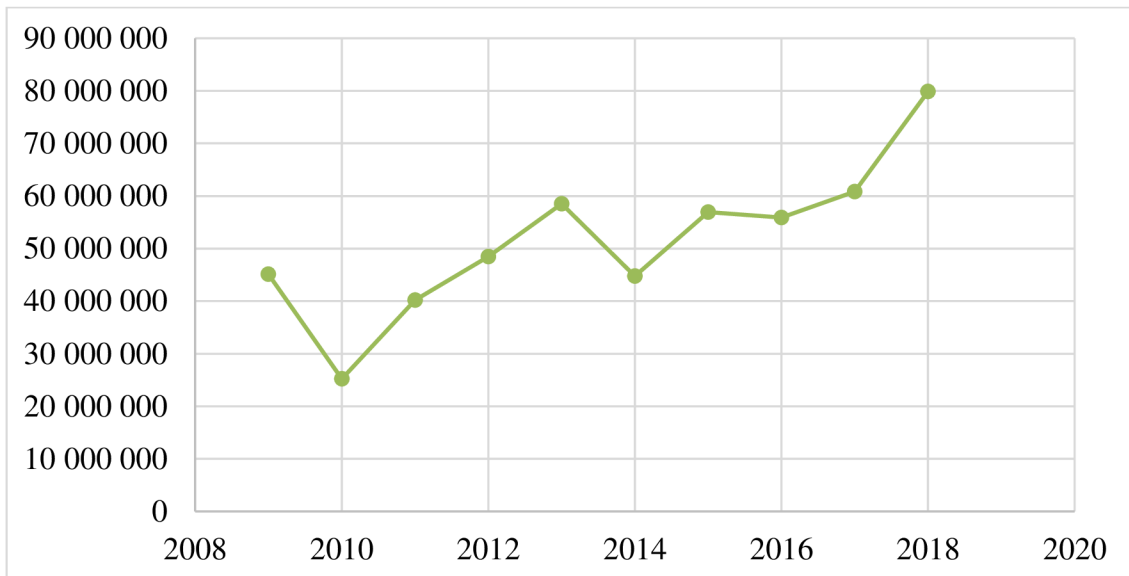
Tabulka č. 20: Základní informace o společnosti ABC, s.r.o. ²⁴²

| | |
|--------------------------|---|
| Sídlo | ČR, Jihomoravský kraj |
| Rok vzniku | 2001 |
| Předmět podnikání | truhlářství, podlahářství, výroba, obchod |
| Počet jednatelů | 2 |
| Základní kapitál | 4 700 000 Kč |

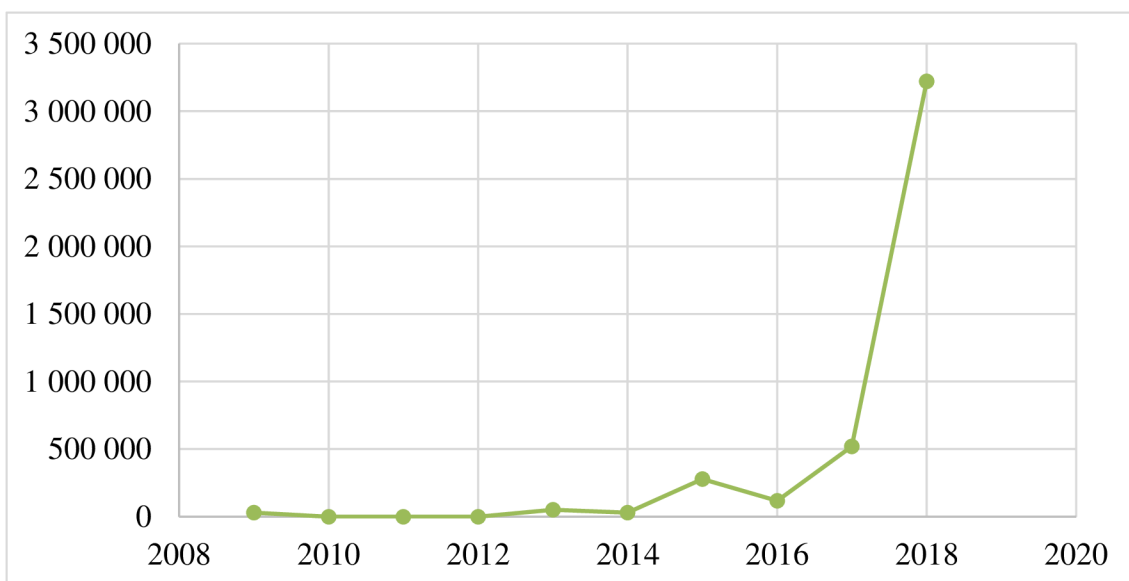
²⁴¹ Informace sepsané na základě poskytnutých dat.

²⁴² Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat.

Jelikož se jedná o rozvíjející se společnost s dobrou finanční pozicí jednatelů společnosti by rádi rozšířili její působnost i na zahraniční trh a tím také diverzifikovali riziko spojené s podnikáním. Tržby společnosti se poměrně rychle zvedají společně s tržbami se však také zvedá placená daň z příjmů, kterou by společníci rádi optimalizovali.



Graf č. 4: Tržby společnosti v ABC, s.r.o. v CZK ²⁴³



Graf č. 5: Daň z příjmů společnosti ABC, s.r.o. v CZK ²⁴⁴

²⁴³ Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat.

²⁴⁴ Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat.

4.2 Finanční pozice společnosti

Společnost ABC, s.r.o. vykazuje v posledním zdaňovacím období výsledky uvedené v následující tabulce. Pro účely této práce je pracováno se zjednodušeným modelem. Jelikož se jedná pouze o modelový příklad, na kterém je cílem zobrazit daňovou optimalizaci a možnost vyčíslení možné daňové úspory, nebude počítáno s žádnými položkami zvyšujícími nebo snižujícími základ daně.

Tabulka č. 21: Zjednodušené výkazy společnosti ABC, s.r.o. v tisících CZK ²⁴⁵

| ROZVAHA | Brutto | Netto | VZZ | |
|-------------------------|---------------|---------------|---------------------------|--------------|
| Aktiva celkem | 80 574 | 56 917 | Tržby za výrobky a služby | 79 869 |
| <i>Stálá aktiva</i> | <i>41 443</i> | <i>18 116</i> | Náklady za období | 63 276 |
| <i>Oběžná aktiva</i> | <i>38 688</i> | <i>38 358</i> | VH před zdaněním | 16 953 |
| <i>Časové rozlišení</i> | <i>443</i> | <i>443</i> | Daň z příjmů | 3 221 |
| | | | VH po zdanění | 13 732 |
| Pasiva | | 56 917 | | |
| <i>Vlastní kapitál</i> | | <i>47 640</i> | | |
| <i>Cizí zdroje</i> | | <i>9 253</i> | | |
| <i>Časové rozlišení</i> | | <i>24</i> | | |

Z rozvahy je patrné, že společnost ABC, s.r.o. disponuje poměrně velkým množstvím aktiv, které jsou však poměrně odepsané. Společnost eviduje taktéž poměrně vysoké tržby, ale má i vysoké náklady. Společnost disponuje cca 22 miliony CZK, které má uložené na bankovním účtu a tyto prostředky by ráda využila právě pro založení pobočky v zahraničí. Závazky společnosti jsou evidovány pouze ve formě závazků z obchodních vztahů a společnost nemá žádný úvěr u úvěrové instituce, proto by pro případné financování mohla využít i formu financování cizím kapitálem v podobě bankovního úvěru. Výběr potenciálních kandidátských zemí je závislý na několika faktorech:

- nízká sazba DPPO,
- politická a ekonomická stabilita státu,
- výhodné geografické umístění a členství v EU
- SZDZ s ČR,

²⁴⁵ Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat.

4.3 Vytvoření optimalizačního modelu

Pro vhodné zobrazení procesu optimalizace bude zobrazen optimalizační proces na hodnotách z výkazů uvedených výše. Pro nově založenou společnost bude předpokládáno, že 30 % výnosů i nákladů bude pocházet z nově založené společnosti v jedné z vybraných zemí a zbývajících 70 % tržeb i nákladů zůstane v ČR. Nově založená společnost XYZ bude dceřinou společností společnosti ABC, s.r.o. která bude držet 100 % podíl.

Tabulka č. 22: Přerozdělení výnosů a nákladů pro účel optimalizace v tisících Kč ²⁴⁶

| VZZ | ČR | ČR 70 % | Zahraničí 30 % |
|---------------------------|--------|---------|----------------|
| Tržby za výrobky a služby | 79 869 | 55 908 | 23 961 |
| Náklady za období | 63 276 | 44 293 | 18 983 |
| VH před zdaněním | 16 953 | 11 615 | 4 978 |

4.3.1 Úroky

Mateřské společnosti se v průběhu roku naskytne příležitost koupit výkonný stroj pro svou výrobu. Jelikož však již mnohé prostředky investuje do založení dceřiné společnosti, peníze na tuto transakci jí již nezbydou. Rozhodne se požádat dceřinou společnost XYZ o půjčku ve výši 5 000 000 Kč. Pro to, aby byla zachována zásada ceny obvyklé, půjčka bude poskytnuta za úrokovou sazbu 2,25 % p. a. ²⁴⁷.

Základní informace o půjčce:

- výše dluhu: 5 000 000 Kč,
- roční úrokový sazba: 2,25 %,
- počet let splácení: 10.

Tabulka č. 23: Splátkový kalendář půjčky v Kč ²⁴⁸

| Období | Splátka | Úrok | Úmor | Zůstatek |
|--------|---------|---------|---------|-----------|
| 1. | 563 938 | 112 500 | 451 438 | 4 548 562 |
| 2. | 563 938 | 102 342 | 461 596 | 4 086 966 |

²⁴⁶ Zdroj: vlastní zpracování.

²⁴⁷ Aktuální repo sazba ČNB k 23.02.2020 - ČNB zvyšuje úrokové sazby [online]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/cnb-news/tiskove-zpravy/CNB-zvysuje-urokove-sazby-00011/>.

²⁴⁸ Vlastní zpracování na základě výpočtu online: <https://www.algorithmy.net/article/123/Anuita>

| | | | | |
|----|---------|--------|---------|-----------|
| 3. | 563 938 | 91 956 | 471 982 | 3 614 984 |
| 4. | 563 938 | 81 337 | 482 601 | 3 132 383 |
| 5. | 563 938 | 70 479 | 493 459 | 2 638 924 |

Zdanění úroků placených českou společností v ČR

Pro řešení daňové situace v ČR je využit § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP ve kterém je stanoveno, že úroky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU, od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem ČR jsou osvobozeny od srážkové daně. Pro splnění osvobození je nutné, aby se jednalo o finanční nástroj, což je např. úvěr či zápůjčka²⁴⁹. V odstavci 5 téhož paragrafu je uvedeno, že toto osvobození je možné uplatnit v případě, že jsou splněny následující podmínky:

- a) osoby jsou přímo kapitálově spojené po dobu min. 24 měsíců,
- b) příjemce úroků je jejich skutečným vlastníkem,
- c) úroky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR nebo státu, který není členským státem EU,
- d) příjemci úroků bylo vydáno rozhodnutí o přiznání osvobození příjmů z úroků dle § 38nb ZDP²⁵⁰.

Je možné tedy určit, že společnost ABC, s.r.o. splňuje všechny podmínky pro splnění osvobození. Problém by se mohl vyskytnout ve spojitosti se splněním časového testu. V tomtéž odstavci je odkázáno na odstavec 4 § 19 ZDP, ve kterém se stanovuje, že osvobození může být uznáno i v případě, kdy podmínka časového testu bude splněna dodatečně²⁵¹.

Pro českou společnost je taktéž nutné zhodnotit daňovou uznatelnost úroků v návaznosti na několik paragrafů v ZDP:

1. § 24 odst. 1 ZDP – musí se jednat o náklad sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů – splněno.
2. § 25 odst. 1 písm. a) ZDP – náklady nelze uznat v případě, kdy jsou dle účetních předpisů součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku – splněno.

²⁴⁹ § 19 odst. 1 písm. zk) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵⁰ § 19 odst. 5 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵¹ § 19 odst. 4, 5 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

3. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP – ve společnosti ABC, s.r.o. musí proběhnout test nízké kapitalizace, ve kterém se porovnává, zda celková výše zápůjček není vyšší než šestinásobek výše vlastního kapitálu – splněno.
4. § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP – na základě tohoto ustanovení je nutné vyloučit náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti z daňově uznatelných nákladů – splněno.
5. § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP – aby mohly být úroky daňově uznatelné, nesmí být vázány pouze na zisk dlužníka – splněno.

Na základě tohoto tvrzení je možné stanovit, že společnost splňuje všechny podmínky pro to, aby byly úroky daňově uznatelné.

4.3.2 Licenční poplatky

Dceřiná společnost zakoupí tři speciální přístroje, které jakožto předmět průmyslového vlastnictví zapůjčí své mateřské společnosti, která jej potřebuje na vyhotovení zakázky. Licenční poplatek za toto zapůjčení jednoho stroje je stanoven na částku 150 000 Kč na stanovenou dobu, pro tři stroje se tedy jedná o částku 450 000 Kč. Výše tohoto poplatku odpovídá ceně obvyklé.

Stejně jako na úroky je možné i na licenční poplatky vztáhnout osvobození dle § 19 ZDP. Pro osvobození se musí jednat dle §19 odst. 1 písm. zj) ZDP o licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem ČR, je možné tedy uvést, že pro tuto transakci je tato podmínka splněna. Pro osvobození musí být taktéž splněna podmínky uvedené v § 19 odst. 5 ZDP, které již byly popsány u případu úroků, pro souhrn se jedná o:

- společnosti musí být přímo kapitálově spojené po dobu minimálně 24 měsíců (lze splnit i dodatečně),
- příjemce licenčních poplatků musí být jejich skutečným vlastníkem,
- úroky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR ani stálé provozovně umístěné na území státu, který není členem EU,
- příjemci licenčního poplatku je přiznání osvobození dle § 38nb.

Jelikož se jedná o náklady sloužící k dosažení, zajištění či udržení příjmů dle § 24 ZDP, je celá částka, kterou platí společnost ABC, s.r.o. daňově uznatelným nákladem.

4.3.3 Transferové ceny

Společnost ABC, s.r.o. zvýší svou produkci a část nábytku bude prodávat své dceřině společnosti v zahraničí. Při takovýchto transakcích musí být zachován princip tržního odstupu a veškeré transakce musí probíhat za transferové ceny. Jelikož je dceřiná společnost v zahraničí novou společností a nedisponuje tak velkými výrobními kapacitami jako společnost ABC, s.r.o. v ČR, bude jí česká společnost prodávat produkty, které dceřiná společnost nedokáže vyprodukovat sama. Pro účely tohoto příkladu se bude jednat o dřevěné židle ve výrobní hodnotě 1 milion korun. Transferová cena stanovená dle metody CUP výrobků činí v přepočtené hodnotě 1 450 000 Kč a za tuto cenu taktéž dojde k prodeji výrobků zahraniční dceřině společnosti. Dceřiná společnost si tyto židle sama nalakuje a náklady na tento proces jsou vyčísleny na 100 000 Kč. Dále dojde k prodeji těchto výrobků za 1 900 000 Kč.

Tabulka č. 24: Základní informace o transakci – prodej zboží v tisících Kč ²⁵²

| | |
|--------------------------------------|----------|
| Pořizovací hodnota (matka) | 1 000 Kč |
| Výnos z prodeje výrobků (matka) | 1 450 Kč |
| Výnos ke zdanění v ČR (matka) | 450 Kč |
| Náklady na lakování výrobku (dcera) | 100 Kč |
| Spotřeba židlí – do nákladů (dcera) | 1 450 Kč |
| Výnos z prodeje výrobků (dcera) | 1 900 Kč |
| Čistý zisk z prodeje výrobků (dcera) | 350 Kč |

4.3.4 Dividendy

Dceřiná společnost XYZ kft. bude mateřské společnosti ABC, s.r.o. vyplácet podíl na zisku ve výši 30 % zisku po zdanění. Na platby dividend je možné taktéž vztáhnout osvobození vycházející z českého ZDP. Popisem tohoto osvobození se konkrétně zabývá § 19 odst. 1 písm. ze) ZDP ve kterém je stanoveno, že osvobozeny jsou příjmy z podílu na zisku, které vyplácí dceřiná společnost, která je daňovým rezidentem ČR, mateřské společnosti, toto ustanovení se však netýká příkladu této práce ²⁵³. Ustanovení, které se však stahuje na transakci obsaženou v této práci je možné nalézt v § 19 odst. 1 písm.

²⁵² Vlastní zpracování.

²⁵³ § 19 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

zi) ZDP. Zde je uvedeno zrcadlové narovnání, kdy jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem EU, mateřské společnosti, která je daňovým rezidentem ČR²⁵⁴. Pro osvobození musí být taktéž splněny podmínky stanovené v § 19 odst. 3 ZDP, jejichž popis a zdůvodnění splnění bylo již uvedeno výše u úrokových plateb. V § 19 odst. 4 ZDP jsou uvedeny další podmínky, které je nutné splnit pro to, aby mohlo být toto osvobození uplatněno, jedná se o následující skutečnosti:

- společnost se musí držet minimálně 10 % podílu na základním kapitálu – splněno,
- společnosti musí být spojené nepřetržitě po dobu minimálně 12 měsíců – prozatím nesplněno, ale společnost tuto podmínku může splnit i dodatečně – proto je tato podmínka brána za splněnou²⁵⁵.

4.4 Zobrazení optimalizace prostřednictvím Maďarska

Jako první je uvažována varianta, kdy by dceřiná společnost vznikne v Maďarsku. Pro prvotní porovnání je zobrazena daňová povinnost v případě, kdy by nebylo využito žádných optimalizačních prostředků, pouze by bylo přesunuto do zahraničí 30 % výroby.

Tabulka č. 25: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby do Maďarska v tisících Kč²⁵⁶

| VZZ | ČR | ABC, s.r.o. | XYZ, kft. |
|---------------------------|--------|-------------|-----------|
| Tržby za výrobky a služby | 79 869 | 55 908 | 23 961 |
| Náklady za období | 63 276 | 44 293 | 18 983 |
| VH před zdaněním | 16 953 | 11 615 | 4 978 |
| Daň | 19 % | 19 % | 9 % |
| Výsledná daňová povinnost | 3 221 | 2 207 | 448 |
| Daňová povinnost celkem | 3 221 | 2 655 | |

V ČR je sazba daně z příjmů stanovena na 19 %, a proto původní daňová povinnost vychází na 3,221 milionů korun. V Maďarsku je možné využít výhodnější daňové sazby ve výši 9 %. Horní hranice je stanovena maximální hranice zisku 500 000 HUF (cca 36

²⁵⁴ § 19 odst. 1 písm. zi) zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵⁵ § 19 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ZDP, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵⁶ Vlastní zpracování.

milionů Kč), tuto hranici společnost splňuje, a proto může využít této nižší sazby. Daňová úspora v tomto případě činí 566 tisíc Kč.

4.4.1 Úroky

V případě, že by společnost chtěla docílit ještě výraznější daňové úspory, je zde možnost využít půjčky plynoucí od dceřiné společnosti k mateřské společnosti. Cílem této operace je snížit daňovou povinnost v ČR tím, že si česká společnost bude moci od základu daně odečíst další náklady, v tomto případě úrokové náklady. V tomto zobrazovaném případě se jedná o úroky ve výši 112,5 tisíc Kč. V této transakci mají úroky zdroj v ČR, ČR je proto také státem zdroje a Maďarsko je státem rezidence.

Nejprve je nutné posoudit tento příjem z pomoci příslušné SZDZ. Pro rozbor tohoto příkladu je zohledněna SZDZ uzavřená mezi ČR a Maďarskem. Ve článku č. 11 této smlouvy je obsažena následující úprava:

„Úroky mající zdroj v jednom smluvním státě, které pobírá rezident druhého smluvního státu a který je jejich skutečným vlastníkem, podléhají zdanění pouze v tomto druhém státě²⁵⁷.“

Na základě tohoto ustanovení je možné stanovit, že úroky, které mají zdroj v ČR a pobírá je rezident druhého smluvního státu (XYZ, kft. – Maďarsko), který je skutečným vlastníkem těchto úroků podléhají zdanění pouze v tomto druhém státě.

Již výše bylo uvedeno, že pro českou společnost jsou tyto úroky daňově uznatelným nákladem. Pro maďarskou společnost jsou úroky zdanitelným příjmem a je nutné je zahrnout do výnosů společnosti a podrobit je dani z příjmů ve výši 9 %.

Tabulka č. 26: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím úroků v Maďarsku v tisících Kč²⁵⁸

| | ABC, s.r.o. | XYZ, kft. |
|--------------------|----------------|----------------|
| Výnosy | 55 908 | 23 961 + 112,5 |
| Náklady | 44 293 + 112,5 | 18 983 |
| Základ daně | 11 502,5 | 5 090,5 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |

²⁵⁷ SZDZ s Maďarskem.

²⁵⁸ Zdroj: vlastní zpracování.

| | | |
|-------------------------|----------------|-------|
| Daňová povinnost | 2 185,5 | 458,1 |
| Celková daň | 2 643,6 | |

Ve výše uvedené tabulce je možné vidět jaké změny v základu daně a taktéž v daňové povinnosti by daná transakce způsobila. Základ daně v společnosti ABC, s.r.o. by byl snížen o částku úroků ve výši 112,5 tisíc Kč a základ daně v Maďarsku by byl naopak o tuto částku zvýšen. Jelikož jsou díky této transakci úroky převedeny do země s nižším daňovým zatížením a je snížen základ daně v zemi s vyšším daňovým zatížením je možné dosáhnout další daňové úspory ve výši 11,4 tisíc Kč.

4.4.2 Licenční poplatky

Další navrhovanou možností, jak snížit společnou daňovou povinnost společnosti ABC, s.r.o. a XYZ, kft. je využít pro optimalizaci plateb za licenční poplatky. V zobrazovaném případě se jedná o licenční poplatky ve výši 450 000 Kč. V ČR je tato transakce osvobozena, pro výši zdanění v Maďarsku je však nutné opět zohlednit příslušnou SZDZ, v tomto případě je státem zdroje ČR a státem rezidence je Maďarsko. Licenční poplatky jsou upraveny v článku 12 této smlouvy a znění podstatných bodů je následující:

1. Licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, vyplácené rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě ²⁵⁹.

2. Avšak takové licenční poplatky mohou být také zdaněny ve smluvním státě, ve kterém je jejich zdroj, a v souladu s právními předpisy tohoto státu, avšak je-li příjemce skutečným vlastníkem licenčních poplatků, částka daně takto stanovená nepřesáhne 10 % hrubé částky z licenčních poplatků. Příslušné úřady smluvních států upraví vzájemnou dohodou působ aplikace těchto omezení ²⁶⁰.

Licenční poplatky tedy budou zdaněny ve státě rezidence – v Maďarsku. V případě, že by licenční poplatky nebyly v ČR osvobozeny, mohly by zde být zdaněny sazbou, avšak je nutné zohlednit limitaci sazby ve výši maximálně 10 %.

²⁵⁹ SZDZ s Maďarskem.

²⁶⁰ SZDZ s Maďarskem.

Tabulka č. 27: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím LP v Maďarsku v tisících Kč ²⁶¹

| | ABC, s.r.o. | XYZ, kft. |
|-------------------------|----------------|--------------|
| Výnosy | 55 908 | 23 961 + 450 |
| Náklady | 44 293 + 450 | 18 983 |
| Základ daně | 11 165 | 5 428 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2 121,4 | 488,5 |
| Celková daň | 2 609,9 | |

Ve výše uvedené tabulce je možné vidět výpočet daňové povinnosti u mateřské i dceřiné společnosti v případě, že by bylo využito daňové optimalizace prostřednictvím licenčních poplatků. Pro shrnutí, v ČR jsou takovéto náklady za LP daňově uznatelné, v Maďarsku se zdaňují obvyklou sazbou daně z příjmů ve výši 9 %. Oproti původní výši daňové povinnosti v Maďarsku je možné dosáhnout navíc daňové úspory ve výši navíc 45,1 tisíc Kč oproti původní variantě zdanění bez daňové optimalizace.

4.4.3 Transferové ceny

Posledním způsobem daňové optimalizace je využití transferových cen. Veškeré údaje vychází z příkladu uvedeného v kapitole 3.3.3. Náklady společnosti ABC, s.r.o. v ČR na spotřebu jsou stejné ve výši 1 000 tisíc Kč a výnos pro českou společnost je stanoven na 1 450 tisíc Kč. Náklady pro dceřinou společnost XYZ, s.r.o. jsou stanoveny na 1 550 tisíc Kč a výnos na 1 900 tisíc Kč. Tuto transakci je nutné zobrazit v několika krocích:

- 1) Z výnosů společnost ABC, s.r.o. je nutné odečíst částku 1 900 tisíc Kč, kterou společnost již nezíská, protože konečným spotřebitelům výrobky nebude prodávat ona, ale společnost XYZ, kft.
- 2) Dále je nutné připočíst výnosy v hodnotě 1 450 tisíc Kč, které získá tím, že prodá zboží své dceřiné společnosti v Maďarsku.
- 3) V nákladech společnosti ABC, s.r.o. je již obsažena hodnota spotřeby výrobků v hodnotě 1 000 tisíc Kč, takže o tuto částku není nutné náklady upravovat.

²⁶¹ Zdroj: vlastní zpracování.

- 4) Je však nutné náklady zvýšit o 100 tisíc Kč na lakování, které dříve prováděla společnost ABC, s.r.o., nyní ji však bude provádět společnost XYZ, kft.
- 5) Výnosy společnosti XYZ, kft. je nutné zvýšit o 1 900 tisíc Kč, což je výnos, který společnost obdrží z prodeje výrobků.
- 6) Dále je nutné také zvednou náklady o 1 450 tisíc Kč, které vyjadřují spotřebu výrobků a také o 100 tisíc Kč na lakování výrobku.

Tabulka č. 28: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím transferových cen v Maďarsku v tisících Kč ²⁶²

| | ABC, s.r.o. | XYZ, kft. |
|-------------------------|-----------------------|----------------------|
| Výnosy | 55 908 – 1 900 +1 450 | 23 961 + 1 900 |
| Náklady | 44 293 - 100 | 18 983 + 1 450 + 100 |
| Základ daně | 11 265 | 5 328 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2 140,4 | 479,5 |
| Celková daň | 2 619,9 | |

V souhrnné tabulce je možné vidět, že díky tomuto využití společnosti XYZ, kft. jakožto prostředníka, ušetří obě společnosti jako celek 35,1 tisíc Kč. Výsledné výnosy jsou v Maďarsku zdaněny sazbou 9 %.

4.4.4 Výsledná daňová povinnost při využití všech prostředků optimalizace

Tabulka č. 29: Celková výše daně po optimalizace v Maďarsku v tisících Kč ²⁶³

| | ABC, s.r.o. | XYZ, kft. |
|-------------------------|--------------------|------------------|
| Výnosy | 55 458 | 26 423,5 |
| Náklady | 44 755,5 | 20 533 |
| Základ daně | 10 702,5 | 5 890,5 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2033,5 | 530,1 |
| Celková daň | 2 563,6 | |
| VH po zdanění | 8 669 | 5 360,4 |

²⁶² Zdroj: vlastní zpracování.

²⁶³ Zdroj: vlastní zpracování.

Ve výše uvedené tabulce je zobrazena situace, které by bylo dosaženo po daňové optimalizaci. Jelikož je již znám VH po zdanění může taktéž dojít k vyplacení dividend od společnosti XYZ, kft. Do společnosti ABC, s.r.o. Výplata dividend bude provedena ve výši 30 % zisku po zdanění, což je 1 608,1 tisíc Kč. Jako první bude zhodnocena příslušná SZDZ. Státem zdroje je v tomto případě Maďarsko a státem residence je ČR. Ve smlouvě je uvedeno, že: „*Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem v jednom smluvním státě, osobě, která je rezidentem v druhém smluvním státě, mohou být zdaněny v tomto druhém smluvním státě.*”²⁶⁴ Z tohoto ustanovení nacházejícím se v čl. 10 smlouvy v odst. 1 je možné stanovit, že vyplácené dividendy mohou být zdaněny v ČR, pokud je ČR chce podrobit dani. V ČR je však tato transakce osvobozena od daně, protože jsou splněny všechny podmínky, které jsou nutné pro osvobození. V odst. 2 tohoto článku je však dáno, že dividendy mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž je společnost, která je vyplácí rezidentem. Je zde však uvedena limitace ve výši maximálně 5 % hrubé částky dividend, jestliže příjemce je společnost, která vlastní nejméně 25 % majetku společnosti vyplácející dividendy. Tato podmínka je v tomto případě splněna a je tedy nutné nahlédnout do předpisů dané země. V Maďarsku je však dle tamních zákonů výplata dividend osvobozena, a to dokonce bez ohledu na to, do jaké země jsou tyto dividendy vypláceny. Proto je možné stanovit, že výplata dividend bude osvobozena od daně jak v ČR, tak také v Maďarsku.

Tabulka č. 30: Zobrazení daňového zatížení dividend v tisících Kč ²⁶⁵

| | ABC, s.r.o. | XYZ, kft. |
|----------------------|--------------------|------------------|
| VH po zdanění | 8 669 | 5 360,4 |
| Výše dividend | 1 580,8 | 1 608,1 |
| Sazba daně | 0 % | 0 % |

4.5 Zobrazení optimalizace prostřednictvím Polska

V dalším modelovém příkladu je zobrazena daňová optimalizace prostřednictvím založení dceřiné společnosti v Polsku. V Polsku bude dceřiná společnost pojmenována jako XYZ, Sp. z o.o.

²⁶⁴ SZDZ s Maďarskem.

²⁶⁵ Zdroj: vlastní zpracování.

Tabulka č. 31: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby do Polska v tisících Kč²⁶⁶

| VZZ | ČR | ABC, s.r.o. | XYZ, sp. z o.o. |
|---------------------------|--------|-------------|-----------------|
| Tržby za výrobky a služby | 79 869 | 55 908 | 23 961 |
| Náklady za období | 63 276 | 44 293 | 18 983 |
| VH před zdaněním | 16 953 | 11 615 | 4 978 |
| Daň | 19 % | 19 % | 9 % |
| Výsledná daňová povinnost | 3 221 | 2 207 | 448 |
| Daňová povinnost celkem | 3 221 | 2 655 | |

Při výpočtu daňové povinnosti je možné využít výhodnější sazbu 9 %, protože výnosy společnosti nepřesáhly limit 1 200 000 EUR. Pro toto byl použit kurz 24,87 CZK/1 EUR, z čehož je možné určit, že výnosy společnosti činí zaokrouhleně 963 450 EUR. Na tomto výpočtu je možné vidět, že zde už není příliš velký prostor pro to, aby dceřiná společnost dosahovala větších výnosů. V případě, že by společnost XYZ, Sp. z o.o. měla výnosy vyšší než 1 200 000 EUR (29 844 tisíc Kč) spadá automaticky pod vyšší sazbu daně ve výši 19 %. Daňová úspora je v tomto případě stejná jako v Maďarsku ve výši 566 tisíc Kč.

4.5.1 Úroky

Ve SZDZ s Polskem je stanoveno, že úroky, které mají zdroj v jednom smluvním státě (ČR) a vyplácené rezidentovi druhého smluvního státu (Polsko) mohou být zdaněno v tomto druhém státě (v Polsku). Tyto úroky však mohou být rovněž zdaněny v ČR, je zde však limitace sazbou, kdy mohou být zdaněny max. 5 %. V ČR jsou však vyplácené úroky osvobozeny od srážkové daně. Daňová optimalizace prostřednictvím úroků je v Polsku poměrně složitou operací. Sazbu daně ve výši 9 % lze použít na všechny příjmy kromě příjmů z kapitálových zisků. Kapitálové zisky jsou v Polsku definovány v zákoně o dani z příjmů právnických osob (Podatek dochodowy od osób prawnych). Konkrétně v článku 7b. je uvedeno, co polský zákon považuje za kapitálové zisky, jedná se o:

- příjmy z účasti na zisku právnických osob, což jsou:
 - o dividendy,
 - o příjmy ze zpětného odkupu akcií,

²⁶⁶ Vlastní zpracování.

- příjmy získané odstoupení obchodního partnera,
- příjmy ze snížení základního kapitálu,
- úrok z kapitálového podílu vyplácený společníkovi společností,
- úroky z půjčky poskytnuté právnické osobě, pokud výplata těchto úroků z takové půjčky nebo její výše závisí na zisku této právnické osoby nebo společnosti nebo na výši tohoto zisku ad ²⁶⁷.

Na základě tohoto odůvodnění bude v tomto příkladu počítáno a předpokládáno, že je možné stanovit, že výše zmíněná transakce nespadá pod kategorii kapitálových příjmů v Polsku. Nejvíce by se této transakci přiblížil bod, který říká, že se v tomto případě jedná o úroky z půjčky poskytnuté právnické osobě, tato výplata by však musela být závislá na zisku této právnické osoby, což se zde nevyskytuje.

Tabulka č. 32: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím úroků v Polsku v tisících Kč ²⁶⁸

| | ABC, s.r.o. | XYZ, sp. z o.o. |
|-------------------------|-----------------------|------------------------|
| Výnosy | 55 908 | 23 961 + 112,5 |
| Náklady | 44 293 + 112,5 | 18 983 |
| Základ daně | 11 502,5 | 5 090,5 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2 185,5 | 458,1 |
| Celková daň | 2 643,6 | |

Z tabulky je patrné, že výše daňové optimalizace je zde stejná jako tomu bylo v Maďarsku. Je zde vyčíslena i úspora ve výši 11,4 tisíc Kč. V konkrétní aplikaci této transakce by bylo nutné vždy transakci zhodnotit na základě toho, zda se jedná o kapitálový příjem či nikoli. V případě, že by se jednalo o kapitálový příjem, který by nebylo možné zdanit nižší sazbou 9 % je zde aplikace tohoto případu zcela nevýhodná. Jelikož by vyšla daň v obou zemích stejná, ve výši 19 %, nevznikla by zde daňová úspora a nebylo by vhodné tuto transakci vůbec aplikovat pro účely daňové optimalizace.

²⁶⁷ Art. 7b. ustawa o podatku dochodowym od osob prawnych.

²⁶⁸ Zdroj: vlastní zpracování.

4.5.2 Licenční poplatky

Platba licenčních poplatků vycházející z modelového návrhu ve výši 450 000 Kč má zdroj v ČR. SZDZ uzavřená mezi ČR a Polskem obsahuje ustanovení týkající se licenčních poplatků, které snižují následovně:

1. *Licenční poplatky, mající zdroj v jednom smluvním státě, vyplácené rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě* ²⁶⁹.
2. *Tyto licenční poplatky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, v němž mají zdroj, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník licenčních poplatků je rezidentem druhého smluvního státu, dan takto uložená nepřesáhne 10 % hrubé částky licenčních poplatků* ²⁷⁰.

Dle SZDZ licenční poplatky vyplácené druhému smluvnímu státu mohou být zdaněny v tomto druhém státě, tedy v Polsku. Licenční poplatky však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, ve kterém mají zdroj, výše daně však nesmí přesáhnout 10 % hrubé částky licenčních poplatků ²⁷¹. V ČR jsou však licenční poplatky osvobozeny na základě zdůvodnění uvedeného výše.

Tabulka č. 33: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím LP v Polsku v Kč ²⁷²

| | ABC, s.r.o. | XYZ, sp. z o.o. |
|-------------------------|----------------|-----------------|
| Výnosy | 55 908 | 23 961 + 450 |
| Náklady | 44 293 + 450 | 18 983 |
| Základ daně | 11 165 | 5 428 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2 121,4 | 488,5 |
| Celková daň | 2 609,9 | |

I na tomto příkladu je možné spatřovat stejnou daňovou úsporu jako tomu bylo v Maďarsku. V návaznosti na původní výši daně je možné dosáhnout navíc daňové úspory ve výši navíc 45,1 tisíc Kč.

²⁶⁹ SZDZ s Polskem.

²⁷⁰ SZDZ s Polskem.

²⁷¹ SZDZ s Polskem.

²⁷² Zdroj: vlastní zpracování.

4.5.3 Transferové ceny

V rámci daňové optimalizace prostřednictvím transferových cen je zde možné uvést totožnou tabulku jako tomu bylo u vyobrazení optimalizace v Maďarsku.

Tabulka č. 34: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím transferových cen v Polsku v tisících Kč ²⁷³

| | ABC, s.r.o. | XYZ, sp. z o.o. |
|-------------------------|-----------------------|----------------------|
| Výnosy | 55 908 – 1 900 +1 450 | 23 961 + 1 900 |
| Náklady | 44 293 - 100 | 18 983 + 1 450 + 100 |
| Základ daně | 11 265 | 5 328 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2 140,4 | 479,5 |
| Celková daň | 2 619,9 | |

Společnost stále splňuje podmínky výše výnosů, proto tedy může využít sníženou sazbu daně z příjmů ve výši 9 %. Výše výnosů v Polsku je nyní 25 861 tisíc Kč, což je cca 1 039 847 EUR při použití kurzu 24,87 Kč / 1 EUR. Je zde tedy ještě vytvořena rezerva pro to, aby mohlo být využito výhodnější sazby daně. Stejně jako tomu bylo v Maďarsku i v Polsku je prostřednictvím této optimalizace dosaženo daňové úspory ve výši 35,1 tisíc Kč.

4.5.4 Výsledná daňová povinnost při využití všech prostředků optimalizace

Tabulka č. 35: Celková výše daně po optimalizace v Polsku v Kč ²⁷⁴

| | ABC, s.r.o. | XYZ, sp. z o.o. |
|-------------------------|----------------|-----------------|
| Výnosy | 55 458 | 26 423,5 |
| Náklady | 44 755,5 | 20 533 |
| Základ daně | 10 702,5 | 5 890,5 |
| Sazba DPPO | 19 % | 9 % |
| Daňová povinnost | 2033,5 | 530,1 |
| Celková daň | 2 563,6 | |
| VH po zdanění | 8 669 | 5 360,4 |

²⁷³ Zdroj: vlastní zpracování.

²⁷⁴ Zdroj: vlastní zpracování.

V tabulce je možné vidět, že výše placené daně je totožná s výší daně, která by byla placena v Maďarsku. I přesto, že byly zvednuty výnosy společnosti XYZ, sp. z o.o. v Polsku, ještě se díky výši výnosů společnost může zařadit do skupiny podniků, které mohou využívat nižší daňovou sazbu. Po přepočtu kurzem 24,87 Kč / 1 EUR se společnost dostane zaokrouhleně na částku 1 062 465 eur. Zde je možné vidět, že už zde není příliš velká rezerva pro to, kdyby společnost měla ještě vyšší výnosy. V případě, že by polská dceřiná společnost vykazovala výnosy vyšší o cca 3 420 tisíc Kč už by podléhal její základ daně vyšší daňové sazbě, která je stejná jako v ČR a žádná optimalizace by zde neproběhla. Stejně jako tomu bylo v Maďarsku i v Polsku česká společnost ABC, s.r.o. předpokládá výplatu 30 % VH po zdanění ve formě dividend. Nejprve je nutné nahlédnout do úpravy obsažené v SZDZ:

1. *Dividendy vyplácení společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu rezidentu druhého státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.*
2. *Tyto dividendy však mohou být rovněž zdaněny ve smluvním státě, jehož je společnost, která je vyplácí rezidentem, a to podle právních předpisů tohoto státu, avšak jestliže skutečný vlastník dividend je rezidentem druhého smluvního státu, daň takto uložená nepřesáhne 5 procent hrubé částky dividend²⁷⁵.*

Zdroj této výplaty je v Polsku s místo příjemcem je společnost ABC, s.r.o. sídlící v ČR. Nejprve je nutné zjistit, zda má Polsko zájem tyto dividendy podrobit srážkové dani. Na dividendy vypláčené polskou společností se taktéž vztahuje osvobození od srážkové daně. Podmínky, aby mohlo být toto osvobození aplikováno jsou:

- a) společností, která vyplácí dividendy je společnost, která je polským daňovým rezidentem,
- b) příjemcem dividend je společnost, která má neomezenou daňovou povinnost v Polsku nebo jiném státě EU, EHP nebo ve Švýcarské konfederaci,
- c) společnost, která přijímá dividendu drží minimálně 10 % (v případě Švýcarska 25 %) podílu na vyplácející společnosti,
- d) tento podíl drží společnost nepřetržitě minimálně po dobu 2 let (tato podmínka může být splněna i dodatečně při předpokladu dlouhodobé držby),

²⁷⁵ SZDZ s Polskem.

- e) společnost přijímající dividendu podléhá některé z daní příjmů a není považována za společnost osvobozenou,
- f) společnost přijímající dividendu musí předložit potvrzení o daňovém rezidentství,
- g) musí existovat skutečnost, vyplývající buď z dohody o zamezení dvojího zdanění nebo z jiného právního předpisu, která umožňuje výměnu informací od finanční správy dané země, v níž byl příjem z dividendy přijat ²⁷⁶.

Tabulka č. 36: Zobrazení daňového zatížení dividend v tisících Kč ²⁷⁷

| | ABC, s.r.o. | XYZ, sp. z o.o. |
|----------------------|--------------------|------------------------|
| VH po zdanění | 8 669 | 5 360,4 |
| Výše dividend | 1 580,8 | 1 608,12 |
| Sazba daně | 0 % | 0 % |

V tabulce uvedené výše je zobrazeno, že společnost ABC, s.r.o. i společnost XYZ, sp. z o.o. splňují všechny podmínky dané jak polskými, tak i českými zákony, které jsou nutné pro osvobození dividend. Výsledná daňová povinnost z této výplaty je tedy 0 Kč.

4.6 Zobrazení optimalizace prostřednictvím Slovenska

Poslední modelový příklad se zabývá daňovou optimalizací s využitím nižší sazby daně, kterou Slovensko zavede od roku 2020. Tato nižší sazba daně se týká všech živnostníků a obchodních společností s obratem do 100 000 eur (při kurzu 24,87 Kč / 1 eur se jedná o částku 2 487 000 Kč). V případě, že společnost překročí obrat je daň subjektu stanovena na 21 %.

Tabulka č. 37: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby na Slovensko v tisících Kč ²⁷⁸

| VZZ | ČR | ABC, s.r.o. | XYZ, s.r.o. |
|---------------------------|-----------|--------------------|--------------------|
| Tržby za výrobky a služby | 79 869 | 55 908 | 23 961 |
| Náklady za období | 63 276 | 44 293 | 18 983 |
| VH před zdaněním | 16 953 | 11 615 | 4 978 |
| Daň | 19 % | 19 % | 21 % |

²⁷⁶ Podatek u źródła [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/podatek-u-zrodla-wht-dywidendy.html>.

²⁷⁷ Zdroj: vlastní zpracování.

²⁷⁸ Zdroj: vlastní zpracování.

| | | | |
|---------------------------|-------|-------|-------|
| Výsledná daňová povinnost | 3 221 | 2 206 | 1 046 |
| Daňová povinnost celkem | 3 221 | 3 253 | |

Již na první pohledu je viditelné, že by nebylo výhodné držet se původního modelu, ve kterém bylo přesunuto 30 % výroby do zahraničí, protože v tomto případě by společnost jako celek zaplatila na dani ještě o 32 tisíc Kč více. Společnost XYZ, s.r.o. musí docílit situace, aby její obrat nebyl vyšší, než stanovený limit 100 000 eur, aby bylo možné využít výhodnější sazbu daně z příjmů. Pro zjednodušení bude předpokládáno, že obrat se rovná výnosům. Je tedy patrné, že by bylo nevýhodné kvůli tak nízkým výnosům přesunout do zahraničí výrobu včetně strojů apod. V případě, že má společnost taktéž zákazníky ze Slovenska, je navrženo řešení, aby se dceřiná společnost byla pouze společností, která poskytuje montáž těchto výrobků. Náklady i výnosy jsou přepočítány poměrně k tržbám ve výši 100 000 eur.

Tabulka č. 38: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby na Slovensko v tisících Kč možnost č. 2 ²⁷⁹

| VZZ | ČR | ABC, s.r.o. | XYZ, s.r.o. |
|---------------------------|--------|-------------|-------------|
| Tržby za výrobky a služby | 79 869 | 77 382 | 2 487 |
| Náklady za období | 63 276 | 61 308 | 1 968 |
| VH před zdaněním | 16 953 | 16 074 | 519 |
| Daň | 19 % | 19 % | 15 % |
| Výsledná daňová povinnost | 3 221 | 3 054 | 77,9 |
| Daňová povinnost celkem | 3 221 | 3 131,9 | |

V tabulce je uvedeno, jak by situace vypadala v případě, kdy by část tržeb (konkrétně se jedná o 3,11 %) byla přesunuta na Slovensko. V porovnání výsledné daňové povinnosti je zobrazena úspora na daňové povinnosti ve výši 89,1 tisíc Kč. Jelikož je z tohoto modelu patrné, že v případě, kdy by se využily i ostatní optimalizační modely, byly by navýšeny výnosy a tím by musela být použita i vyšší sazba daně, s dalšími prostředky optimalizace, jako bylo počítáno u předchozích zemí zde již počítáno nebude.

²⁷⁹ Zdroj: vlastní zpracování.

4.7 Výsledné srovnání navrhovaných variant

V poslední kapitole je provedeno výsledné shrnutí dosažených výsledků. V tabulce uvedené níže je zobrazena výše daňového zatížení v jednotlivých zemích.

Tabulka č. 39: Srovnání daňové povinnosti v rámci všech variant v tisících Kč ²⁸⁰

| | ČR | ČR + Maďarsko | ČR + Polsko | ČR + Slovensko |
|------------|-------|---------------|-------------|----------------|
| Daň | 3 221 | 2 563,6 | 2 563,6 | 3 131,9 |

Na základě porovnání pouze výše daňové povinnosti se jako nejvýhodnějšími kombinacemi jeví založení dceřiné společnosti v Maďarsku nebo v Polsku. Nutné je tedy porovnat i další faktory, které výběr země ovlivňují. V následující tabulce je uvedena jednoduchá rozhodovací matice, která obsahuje 13 rozhodovacích kritérií. Každá země může dostat 1-5 bodů dle toho, jak splňuje dané kritérium.

Tabulka č. 40: Rozhodovací tabulka sloužící pro výběr země ²⁸¹

| | | Maďarsko | | Polsko | |
|---------------------------------|------|----------|--------|--------|--------|
| Kritérium | Váha | Body | Celkem | Body | Celkem |
| Daňové zatížení DPPO | 20 % | 5 | 1 | 3 | 0,6 |
| Srážková daň DPFO | 10 % | 4 | 0,4 | 3 | 0,3 |
| Náklady na založení společnosti | 7 % | 3 | 0,21 | 3 | 0,21 |
| Odvody SZP | 10 % | 5 | 0,5 | 4 | 0,4 |
| Výše mzdy | 6 % | 5 | 0,3 | 5 | 0,3 |
| Jazyk | 7 % | 2 | 0,14 | 3 | 0,21 |
| Výše DPH | 10 % | 2 | 0,2 | 3 | 0,3 |
| Vzdálenost | 8 % | 5 | 0,4 | 5 | 0,4 |
| Zadluženost země | 5 % | 2 | 0,1 | 3 | 0,15 |
| Růst HDP | 5 % | 3 | 0,15 | 4 | 0,2 |
| Nezaměstnanost | 5 % | 4 | 0,2 | 3 | 0,15 |

²⁸⁰ Zdroj: vlastní zpracování.

²⁸¹ Zdroj: vlastní zpracování.

| | | | | | |
|-------------|-------|----|------|----|------|
| Rating země | 2 % | 2 | 0,04 | 4 | 0,08 |
| Celkem | 100 % | 46 | 3,84 | 45 | 3,4 |

Daňové zatížení DPPO je v obou zemích stanoveno na výši 9 %. Maďarsko však obdrží hodnocení ve výši 5 bodů, protože je zde stanovena horní hranice pro použití této sazby na základ daně cca 36 milionů Kč, kdežto v Polsku je tato hranice nižší, jedná se o částku cca 30 milionů Kč. Zásadní rozdíl je i v tom, že v Polsku se jedná posuzuje výše výnosů, kdežto v Maďarsku se posuzuje základ daně pro to, aby mohla být použita tato nižší sazba. Při překročení limitu je v obou zemích sazba DPPO stanovena na 19 %, takže zde nemá výhodu ani jedna země.

Srážková daň je taktéž poměrně důležitým faktorem, jelikož se zpravidla vztahuje na výplatu úroků, dividend a licenčních poplatků, které nejsou osvobozeny. Výše srážková daň je v Maďarsku stejná jako v ČR, jedná se tedy o sazbu 15 %. Kdežto v Polsku je sazba mnohem vyšší, jedná se o sazbu 19 % nebo 20 %, tato sazba se posuzuje na základě typu transakce.

DPFO je do tohoto hodnocení zařazena zejména z důvodu daňového zatížení pracovníků. Sazbu DPFO je nutné taktéž brát v potaz pro to, aby bylo komplexně zhodnoceno daňové zatížení dané země. V Maďarsku je tato sazba stanovena na 15 %, kdežto v Polsku je zavedeno progresivní zdanění ve výši 18 % a 32 %.

Dle průzkumu se **náklady na založení společnosti** prostřednictvím agentury v Maďarsku pohybují již od cca 25 000 Kč, kdežto pro případ Polska je možné si najmout agenturu, která zařídí všechny potřebné transakce týkající se založení společnosti a tyto služby začínají na 35 000 Kč. Nevýhodou pro Maďarsko je to, že základní kapitál pro založení kft. je v přepočtu cca 9 000 eur, kdežto v Polsku postačí 5 000 eur.

Významnou položkou jsou taktéž **odvody na sociální a zdravotní pojištění**, které ovlivňují jak zaměstnavatele, tak i zaměstnance. Výše celkových odvodů za zaměstnance i zaměstnavatele byla stanovena jako nejnižší ze všech porovnávaných zemí právě v Maďarsku, tato skutečnost je tedy příznivá pro oba subjekty, zaměstnance i zaměstnavatele. V Polsku není výše odvodů za zaměstnavatele taktéž příliš vysoká jedná se o 19,38 %, pro porovnání v Maďarsku zaměstnavatel platí odvody ve výši 19 %. Vyšší odvody však v Polsku odvádí ze své mzdy zaměstnanec, což by mohlo být pro případné zaměstnance demotivující, proto Polsko obdrží hodnocení nižší.

V souvislosti s DPFO a s výší odvodů je vhodné taktéž porovnat **mzdy**, které daná země nabízí. Výše průměrné mzdy je v podstatě srovnatelná v obou zemích, jedná se o částku cca 30 000 Kč. Minimální mzda v Maďarsku je nižší cca o 2 500 Kč. Záleží pak na samotném nastavení společnosti, jakou mzdu bude zaměstnancům vyplácet a za jaké peníze taktéž budou zaměstnanci pracovat.

Jazyková bariéra je v obou zemích poměrně velká. Maďarština je pro česky mluvící osobu poměrně obtížným jazykem. Polština je však jazykem západoslovanským a pro Čecha je dorozumění jednodušší, jelikož čeština i polština jsou jazyky příbuzné. Pro jednání mezi mateřskou a dceřinou společností by pravděpodobně byla standartně využívána angličtina, což neovlivní bodové hodnocení ani jedné země. Pro samotné založení dceřiné společnosti a další případná jednání mateřské společnosti v zahraničí však bude pravděpodobně nutná pomoc překladatele.

Pro společnost je taktéž důležitá výše **DPH**. Daň z přidané hodnoty platí až konečný spotřebitel, proto díky DPH může dojít ke zdražení výrobků a služeb, které jsou společností poskytovány. Maďarsko má poměrně vysokou sazbu DPH ve výši 27 %, polská základní sazba DPH je nižší, jedná se o 23 %. V porovnání s ČR mají tedy obě země sazbu DPH vyšší.

Vzdálenost závisí samozřejmě na přesném místě, kde by byla dceřiná společnost založena. Mateřská společnost ABC, s.r.o. sídlí v Jihomoravském kraji a hranice s Maďarskem jsou vzdálené cca 170 km. Hranice s Polskem jsou vzdálené cca 120 km. Oba státy jsou s Českou republikou propojeny železnicemi, je možné využít dálnice, leteckou, autobusovou či vlakovou přepravu.

Pro zhodnocení vhodné země pro založení podnikání jsou zhodnoceny taktéž makroekonomické ukazatele. Prvním ukazatelem je celková **zadluženost**. V případě, kdy je porovnávána celková zadluženost k HDP je Maďarsko výrazně zadluženější zemí. Celková zadluženost je vyšší o cca 20 % oproti Polsku. Od roku 2010 však zadluženost Maďarska postupně klesá²⁸².

²⁸² *Government deficit/surplus, debt and associated data View table* [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/GOV_10DD_EDPT1.

Dalším makroekonomickým ukazatelem je **růst HDP**. Díky ukazateli růst HDP je možné vyhodnotit výkonnost ekonomiky daného státu. Z vyhodnocovaných výsledků je patrné, že Polsko i Maďarsko vykazují poměrně příznivé hodnoty. Růst těchto ekonomik je v porovnání s ČR mnohem vyšší. Vyššího výsledku dosahuje Polsko, a proto je mu přidáno lepší bodové hodnocení.

Míra nezaměstnanosti v obou zemích v rámci posledních tří analyzovaných let klesá. Hodnoty však dosahují poměrně příznivých výsledků.

Poslední ukazatelem je **rating** země. Na základě výsledků získaných od 3 agentur dosahuje nejhoršího ratingu země Maďarsko. Hodnocení Polska není tak dobré jako hodnocení ČR, ale zároveň je mnohem lepší než hodnocení Maďarska.

V rámci vyhodnocení této rozhodovací matice vyšlo na základě vybraných kritérií jako Maďarsko. I když bodové hodnocení obou zemí se příliš nelišilo, Maďarsko mělo více bodů v kritériích s větší vahou, zejména v kritériích, které se týkaly daňových otázek. Z hlediska makroekonomického hodnocení a hodnocení ratingu dosáhlo průměrně lepších výsledků Polsko. Tato kritéria však neměla takovou váhu v konečném hodnocení.

4.8 Vlastní doporučení

Problematika mezinárodní daňové optimalizace se aktuálně dostává do popředí a v posledních letech je možné zaznamenat zvýšený boj proti daňovým rájům. Mezi daňové ráje, které byli v minulosti velmi hojně využívány lze zařadit většinou offshore jurisdikce jejichž daňová sazba je stanovena na 0 %. Takové státy však nejsou příliš vhodné pro seriózní podnikání, vyznačují vysokou anonymitou a nedostatečnou transparentností. Státy, které mají nulovou sazbu daně se tím snaží přilákat daňové subjekty a získat potřebné prostředky sami pro sebe, díky tomu však ostatní státy světa přichází o značné sumy peněz, které chybí v jejich veřejných rozpočtech. Společnosti, které však mají sídlo v takových státech působí nedůvěryhodně, navíc se jedná o státy, které nejsou příliš průmyslově rozvinuté a z velké části se živí cestovním ruchem, proto nebyly vhodnými adepty pro založení dceřiné společnosti v tomto příkladu. Pro společnost byly vybrány 3 země, které byly geograficky blízké České republice a v posledních letech nabídl pobídku v podobě snížení sazby DPPO.

Státem, který by mohl poskytovat mírnou formu daňové optimalizace je Slovensko, které je České republice blízké. Jelikož Češi nemají problém dorozumět se i slovensky, nevznikla by zde bariéra v podobě komunikace. Slovensko je nám taktéž nejbližší z hlediska vzdálenosti, avšak nízkou sazbou daně poskytuje pouze do obrátu 100 000 eur. Toto kritérium je tedy zásadním problémem, jelikož analyzovaná společnost dosahuje poměrně vysokých výnosů, je pravděpodobné, že by i dceřiná společnost dosahovala vyšších výnosů, a proto by z hlediska DPPO musela být zdaněnou sazbou 19 % a nedošlo by zde k žádné daňové optimalizaci v případě vyššího obrátu.

Polsko i Maďarsko nabízí stejně velkou formu daňové úspory, jelikož v obou případech je možné využít sazbu daně ve výši 9 %. Je nutné tedy zhodnotit i další faktory, které by koncern jako celek ovlivňovaly. Pro koncern je nejdůležitějším bodem, to, že výhodnější sazbu daně ve výši 9 % lze využít v obou zemích pouze do omezené výše výnosů nebo základu daně. Zde získává absolutní výhodu Maďarsko, jelikož pro zhodnocení sazby daně se posuzuje výše základu daně a nikoliv obrát. Tento systém je výhodný zejména pro společnosti, které tedy mají velké výnosy, ale zároveň i velké náklady a jejich výsledek hospodaření ve výsledku není tak vysoký, pouze uskutečňují transakce ve větších hodnotách. Naopak Polsko posuzuje možnost využití výhodnější sazby daně v závislosti na velikosti výnosů, což může být pro mnohé společnosti významným omezujícím faktorem. Rozhodování o konečném výběru země je však determinováno dalšími důležitými faktory. Z hlediska pozice samotné země naopak dosahuje Polsko lepších výsledků, má výraznější růst HDP a také disponuje menším státním dluhem. Naopak míra nezaměstnanosti je zde vyšší. K roku 2019 je však s jistotou možné stanovit, že Maďarsko i Polsko jsou vyspělými stabilními ekonomikami a není rizikové založit podnikání ani v jedné ze zmíněných zemí.

Na základě poznatků získaných z tvorby této závěrečné práce je možné dojít k závěru, že pro společnost ABC, s.r.o. je nejvhodnější založit dceřinou společnost v Maďarsku. V souhrnu se jedná o zemi, ve které je možné dosáhnout nejvyšší daňové optimalizace DPPO, jedná se o zemi se stabilním systémem, je geograficky blízká České republice.

ZÁVĚR

Hlavním cílem veškerého podnikání je generování zisku. Jak však již zmínil Benjamin Franklin: „*Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.*“²⁸³ Je tedy pravidlem, že z konečného zisku je však nutné vždy odečíst částku, kterou bude zaplacen závazek daně z příjmů. Pro to, aby částka čistého zisku po zdanění byla co nejvyšší je vhodné využít různé formy daňové optimalizace, které jsou nabízeny. Jelikož jsou v dnešním světě ekonomiky otevřené je možné využít i daňové optimalizace, která se nabízí na poli mezinárodního zdaňování.

Hlavním cílem této práce je analyzovat možnosti vedoucí ke snížení daňové zátěže spojených osob prostřednictvím využití prostředků mezinárodního daňového plánování. V první části této práce jsou popsána veškerá teoretická východiska, která se týkají tématu mezinárodní daňové optimalizace spojených osob. V úvodu práce je vysvětlen rozdíl mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací. Nutné je podotknout, že daňová optimalizace je legální formou snížení daňové zátěže subjektu, pokud však subjekt sklouzne k využívání nelegálních praktik, jedná si již o daňový únik. V dalších kapitolách je popsána problematika spojených osob a transferových cen, mezi těmito dvěma tématy lze shledávat velmi úzkou souvislost. Veškeré transakce mezi spojenými osobami musí probíhat za transferové ceny a taktéž musí být brán v potaz princip tržního odstupu. Této oblasti je v diplomové práci věnována zvláštní významnost zejména proto, že se jedná o téma aktuální a věnuje se mu pozornost nejen na úrovni samotných států, ale taktéž na úrovni mezinárodních organizací. Těmto iniciativám je v práci taktéž věnována samostatná kapitola. Velký prostor taktéž zabírá kapitola, která se věnuje jednotlivým formám daňové optimalizace. Dále jsou popsány různé metody jejichž prostřednictvím může být daňové úspory dosaženo. Popsány jsou například transakce, při kterých se využívá licenčních poplatků, úroků či dividend k daňové optimalizaci celku. V počátku analytické části je provedena analýza zemí, která by mohla být využita pro daňovou optimalizaci. Na základě vybraných kritérií jsou vybrány tři země – Maďarsko, Slovensko a Polsko. V analytické části jsou dále popsány možnosti podnikání

²⁸³ FRANKLIN, Benjamin. *Sbírka citátů na téma daň*. Dostupné také z: <https://citaty.net/temata/dan/>.

v těchto zemích, taktéž je popsán jejich daňový systém a pro zajímavost jsou taktéž uvedeny české společnosti nacházející se v těchto zemích. Pro založení dceřiné společnosti v zahraničí je vždy využita možnost právní formy obdobné společnosti s ručením omezeným zejména díky výhodám, které plynou z omezeného ručení a taktéž i přesto, že se liší základní kapitál, které je nutné do společnosti vložit, nejedená se o příliš rozdílné sumy. Ve vlastních návrzích řešení jsou teoretické poznatky aplikovány na konkrétní společnost. Jedná se o výrobní společnost sídlící v Jihomoravském kraji, pro účely této práce je však společnost představena pod názvem ABC, s.r.o. Nejprve je představena samotná společnost a také je nastíněna situace před optimalizací. Je nutné podotknout, že pro optimalizaci jsou využity poměrně mírné formy optimalizace. Společnost se rozhodla v tomto příkladu přesunout do zahraničí 30 % výroby, v případě, že by přesunula více výroby, výsledky této optimalizace by byly mnohem markantnější. V praktické části byl také vytvořen optimalizační model, který je použitý na zhodnocované země. Standartní model byl využit jak na Maďarsko, tak také na Polsko. Jelikož by při využití tohoto modelu na Slovensku nebylo dosaženo žádné daňové úspory, pro příklad Slovenska je optimalizační model upraven tak, aby bylo daňové úspory dosaženo. Její výše byla však tak nízká, že zvažovanými variantami zůstalo pouze Polsko a Maďarsko. Ve výsledném hodnocení je společnosti ABC, s.r.o. doporučeno založit dceřinou společnost v Maďarsku zejména proto, že je zde větší prostor pro optimalizaci v případě většího rozvoje dceřiné společnosti. I přes to, že v Maďarsku i v Polsku lze aplikovat sazbu DPPO ve stejné výši 9 % v případě většího rozvoje dceřiné společnosti XYZ by v Polsku bylo mnohem dříve nutné počítat se zvýšenou sazbou ve výši 19 %. Sazbu DPPO ve výši 9 % lze v Maďarsku aplikovat až do výše základu daně který je limitován na cca 1 500 000 eur, kdežto v Polsku lze sníženou sazbu uplatnit pouze v případě, že má společnost výnosy nižší než cca 1 200 000 eur.

Na závěr této práce je možné konstatovat, že využití země, která má výhodnější sazbu DPPO mohou společnosti ušetřit mnoho finančních prostředků. Nutné je však nezaměřovat se pouze a sazbu daně, ale také na prostředí společnosti zejména na stabilitu vybrané země. Díky úsporám, které společnost získá právě díky snížené své daňové zátěži může využít prostředky k inovacím, k nákupu nových strojů, k rozšíření výroby a takovéto zisky se mohou taktéž promítnout do zvýšení mezd zaměstnanců.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- Anuita* [online]. [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <https://www.algoritmy.net/article/123/Anuita>.
- AREL-BUNDOCK, Vincent. *The unintended consequences of bilateralism: Treaty shopping and international tax policy*. *International Organization*, 2017, 71.2: 349-371.
- Average gross earnings amounted to HUF 364,300* [online]. 31.01.2020 [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <http://www.ksh.hu/docs/eng/xftp/gyor/ker/eker1911.html>.
- Baliček opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem* [online]. [cit. 2020-01-29]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/anti-tax-avoidance-package/>.
- BAŇKA, Václav a Jana FUKSOVÁ. *Oznamování přeshraničních transakcí* [online]. [cit. 2020-02-01]. Dostupné z: <https://danovsky.cz/cs/oznamovani-preshranicnich-transakci?q=oznamovani+preshranicnich>
- BUREŠ, Martin. *Spojené osoby v dani z příjmů*. *Portál.Pohoda* [online]. 1.8.2018 [cit. 2019-10-17]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/spojene-osoby-v-danich-z-prijmu/>.
- COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. In: . Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=EN>
- Co znamená/Aplikační přednost* [online]. In: . [cit. 2020-01-28]. Dostupné z: <https://mylaw.cz/pojem/aplikacni-prednost>
- České firmy dávají sbohem daňovým rájům*. *Bisnode* [online]. 16.07.2019 [cit. 2019-10-14]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/ceske-firmy-davaji-sbohem-danovym-rajum/>.
- Česko má čtvrté nejnížší zadlužení v Evropské unii* [online]. [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/ekonomika/clanek/cesko-ma-ctvrte-nejnizsi-zadluzeni-v-evropske-unii-12510>.

ČNB zvyšuje úrokové sazby [online]. [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/cnb-news/tiskove-zpravy/CNB-zvysuje-urokove-sazby-00011/>.

Daň z přidané hodnoty 2019. 13. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-420-3.

Double Irish With A Dutch Sandwich. *Investopedia* [online]. 2019 [cit. 2019-11-10]. Dostupné z: <https://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>.

Double Irish With a Dutch Sandwich. *The New York Times* [online]. [cit. 2019-11-11]. Dostupné z: <https://archive.nytimes.com/www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business>.

Dvojité irské holandské sendvičové daňové úspory. *Offshore Company* [online]. [cit. 2019-11-10]. Dostupné z: <https://www.offshorecompany.com/cs/spole%C4%8Dnost/Irsko-corp/da%C5%88ov%C3%A9-%C3%BAspory/>

EINSTEIN, Albert. *Sbirka citátů na téma příjem*. Dostupné také z: <https://citaty.net/temata/prijem/>.

ELČIČ, Sandro a Jan KAČER. Českých firem vlastněných z daňových rájů ubývá. Nejvíce jich odešlo z Nizozemska. *Hospodářské Noviny* [online]. [cit. 2019-10-23]. ISSN 1213-7693. Dostupné z: <https://infografiky.ihned.cz/ceske-firmy-a-danove-raje/r-6e29b5f4814211e9a049ac1f6b220ee8/>.

Full disclosure of the EU's blacklist of tax havens. *Oxfam International* [online]. [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <https://www.oxfam.org/en/even-it/full-disclosure-eus-blacklist-tax-havens>.

FRANKLIN, Benjamin. *Sbirka citátů na téma daň*. Dostupné také z: <https://citaty.net/temata/dan/>.

Government deficit/surplus, debt and associated data View table [online]. [cit. 2020-03-06]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/GOV_10DD_EDPT1.

Guide to going global - Full Handbook [online]. DLA PIPER, 2020 [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.dlapiperintelligence.com/goinggloabal/corporate/>.

Hlavní makroekonomické ukazatele [online]. [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr.

Informace o společnosti - Justice.cz [online]. [cit. 2020-30-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/>

JANÍČKO, Martin. Digitální daň a globální daňový systém. *Hospodářské noviny* [online]. 27.01.2020 [cit. 2020-01-28]. Dostupné z: <https://archiv.ihned.cz/c1-66711530-digitalni-dan-a-globalni-danovy-system>.

JÍLEK, Josef. *Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti*. Praha: Grada, 2006. Finanční trhy a instituce. ISBN 80-247-1826-X.

International Tax: Hungary Highlights 2020 [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hungaryhighlights-2020.pdf>.

Kfts – Hungary [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.formacompany.com/hungary/hungary-company-faq/>.

KLEIN, Štěpán a Karel ŽÍDEK. *Mezinárodní daňové plánování*. Praha: Grada, 2002. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 80-247-0563-X.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3.

KNOBLOCHOVÁ, Vladimíra. Koncernové právo v zákoně o obchodních korporacích. *Portál.Pohoda* [online]. 27. 5. 2016 [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/koncernove-pravo-v-zakone-o-obchodnich-korporacich/>.

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 2015. Monografie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-176-4.

Maďarsko [online]. [cit. 2020-02-16]. Dostupné z: <https://www.zenron.cz/zalozeni-firmy-v-madarsku-offshore-madarsko-danovy-raj/>.

Maďarsko podpoří hospodářský růst, sníží daň ze mzdy [online]. 30.05.2019 [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.investicniweb.cz/news-madarsko-podpori-hospodarsky-rust-snizi-dan-ze-mzdy/>.

Maďarské společnosti [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <http://www.sro-online.cz/spolecnosti-v-madarsku.php>.

Maďarsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/madarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/#section-7>.

Maďarsko / přehled [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/hungary_cs.

Maďarsko-skrytý daňový ráj v rámci EU [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.kaminari.cz/offshore/madarsko-skryty-danovy-raj-v-ramci-eu-66/>.

Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní [online]. [cit. 2020-01-29]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>.

Monthly minimum wages [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_cur&lang=en.

Mzdy a náklady práce [online]. [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/prace_a_mzdy_prace.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.

NOVÁ DCEŘINÁ SPOLEČNOST ČEZ, A. S. V POLSKU – CEZ PRODUKTY ENERGETICZNE POLSKA SP. Z O. O. [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://www.cez.cz/cs/pro-investory/informacni-povinnost/nova-dcerina-spolecnost-cez-a-s-v-polsku-cez-produkty-energeticzne-polska-sp.-z-o.-o-66210>.

Nová EU pravidla pro české společnosti. *Fučík & partneři* [online]. [cit. 2019-11-14]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/nova-eu-pravidla-pro-ceske-spolecnosti/>.

Obecně / O Slovensku [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://slovakia.eu/cs/intro/slovakia/general>.

OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. In: . Paris: OECD Publishing, 2017. Dostupné z: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování - I. díl. *Akonttrust* [online]. 09.02.2009 [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_747-offshore-a-onshore_mezinarodni-danove-planovani-i.-dil.

Offshore společnosti. *AkontTrust* [online]. [cit. 2019-10-23]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/offshore-spolecnosti.html>.

Onshore společnosti. *AkontTrust* [online]. [cit. 2019-10-23]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/sluzby/korporatni/onshore-spolecnosti.html>.

O společnosti / Dceřiná společnost [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://www.kovosvit.cz/o-spolecnosti/dcerina-spolecnost.html>.

#PanamaPapers. *Investigace.cz* [online]. [cit. 2019-10-24]. Dostupné z: <https://www.investigace.cz/panamapapers/>.

Panama Papers: Státy dostaly miliardy z daňových úniků. *Novinky.cz* [online]. 10.04.2019 [cit. 2019-10-24]. Dostupné z: <https://www.novinky.cz/zahranicni/clanek/panama-papers-staty-dostaly-miliardy-z-danovych-uniku-40279149>.

Podatek u zródla [online]. [cit. 2020-02-29]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/alerty-podatkowe/podatek-u-zrodla-wht-dywidendy.html>.

Pojem abstrakce [online]. [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/abstrakce>.

Pojem syntéza [online]. [cit. 2020-03-07]. Dostupné z: <https://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/synteza-synthesa>.

Pokyn č. GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. In: . Praha: Generální finanční ředitelství, 2019. Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

POKORNÝ, J. Úspěšnost zaručena: Jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80- 7204-348-X.

Poland Average Gross Wage [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: <https://tradingeconomics.com/poland/wages>.

Poland Highlights 2019 [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-polandhighlights-2019.pdf>.

Poland reduces its corporate tax rate in specific cases [online]. [cit. 2020-02-19]. Dostupné z: <https://www.nomoretax.eu/poland-decreases-its-corporate-tax-rate-in-specific-cases/>.

Polská společnost [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: <https://www.altaxo.cz/polska-spolecnost>.

Polské společnosti [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: <http://www.sro-online.cz/spolecnosti-v-polsku.php>.

Polsko [online]. [cit. 2020-02-19]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/poland_cs#p%C5%99ehled.

Polsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled [online]. [cit. 2020-02-19]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/polsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/>.

Polsko životní a pracovní podmínky [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: <https://www.uradprace.cz/polsko-1#o5>.

Polští poslanci jednoznačně schválili nulovou daň pro mladé do 26 let. Týká se asi dvou milionu lidí [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/zpravy-svet/polsko-dane-danove-ulevy_1907051326_per.

PRAVEC, Josef. Z Česka loni na dividendách odešlo 257 miliard korun. Politici chtějí část z nich udržet v zemi pomocí zdanění internetových gigantů a bank. *Hospodářské noviny* [online]. 04.04.2019 [cit. 2020-01-28]. Dostupné z: <https://ekonom.ihned.cz/c1-66548400-danove-pasti-na-unikajici-miliardy>.

Průměrná mzda v Česku vzrostla na 34 105 Kč a medián na 29 127 Kč [online]. In: . [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/519126-prumerna-mzda-2019-cr-eu-nemecko-rakousko/#Prum1>.

Překvapení se nekoná, dluhy v Evropské unii klesají velmi pomalu [online]. [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <https://www.peak.cz/prekvapeni-se-nekona-dluhy-v-evropske-unii-klesaji-velmi-pomaluu/20105/>.

Převodní ceny [online]. [cit. 2020-01-18]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/technology-media-and-telecommunications/solutions/tmt-prevodni-ceny.html>.

Rekordně přibývá českých vlastníků slovenských firem [online]. [cit. 2020-02-16]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/clanky/rekordne-pribyva-ceskych-vlastniku-slovenskych-firem/>.

Rohlik.cz v Maďarsku povede bývalý generální manažer Tesco Mobile [online]. [cit. 2020-02-16]. Dostupné z: <https://www.czechcrunch.cz/2019/07/rohlik-cz-v-madarsku-povede-byvaly-generalni-manazer-tesco-mobile/>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 15. října 2015 č. 9 AFS 57/2015–120. Seznam daňových rájů prořídil. EU z něj vyškrtla Arubu, Barbados a Bermudy. *Česká televize* [online]. 17.05.2019 [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <https://ct24.ceskatelevize.cz/ekonomika/2817014-seznam-danovych-raj-u-proridl-eu-z-nej-vyskrtla-arubu-barbados-a-bermudy>.

Slovensko [online]. [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries/slovakia_cs.

Slovensko snižuje daně pro menší firmy [online]. In: . [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: https://www.mzv.cz/bratislava/cz/obchod_a_ekonomika/slovensko_snizuje_dane_pro_mensi_firmy.html.

Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled [online]. [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/navody/madarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-prehled/#section-7>.

Sociální a zdravotní pojištění [online]. [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/mzda/odvody-socialniho-a-zdravotniho-pojisteni/>.

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5.

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. In: . Česká republika: Generální finanční ředitelství, 2019. Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf.pdf>.

SMĚRNICE RADY 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. In: . Lucemburk, 2003. Dostupné také z: <https://www.ucetni-portal.cz/smernice-rady-2003-49-es-o-spolecnem-systemu-zdaneni-uroku-a-licencnich-poplatku-mezipridruzenymi-spolecnostmi-z-ruznych-clenskych-statu-69-w.html>.

SMĚRNICE RADY 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat. In: . Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

Společný boj proti daňovým únikům se zintenzivní [online]. [cit. 2020-02-16]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/spolecny-boj-proti-danovym-unikum-se-zin-32904>.

SÝKORA, Filip. Finančák začal šlapat po nadnárodních firmách. Skrze převodní ceny utíkají miliardy. *Hospodářské noviny* [online]. [cit. 2020-01-25]. Dostupné z:

<https://ekonom.ihned.cz/c1-65351770-financak-se-zameruje-na-prevodni-ceny-utikaji-skrze-ne-miliardy-spravne-nastaveni-je-vsak-nejasne>.

SZMARAGOWSKI, Daniel. Finanční správa si zamilovala převodní ceny. *Marwick* [online]. [cit. 2020-01-25]. Dostupné z: <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>

Taxation: EU list of non-cooperative jurisdictions. *European Council Council of the European Union* [online]. [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

Treaty shopping: Optimalizujte své daně legálně [online]. [cit. 2020-01-28]. Dostupné z: <https://www.mesec.cz/clanky/treaty-shopping-optimalizujte-sve-dane-legalne/>.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osob fizycznych.

VAN DER JAGT, Robert. United Arab Emirates and Marshall Islands removed from the EU list of non-cooperative jurisdictions. *KPMG* [online]. [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-414-eu-blacklist-update.html>.

Zahraniční daňové ráje. *Fučík & partneři* [online]. 28.08. 2011 [cit. 2019-10-12]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/zahranicni-danove-raje/>.

Založit maďarskou společnost Kft. plátce DPH [online]. [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://www.ebohemia.cz/cz/zahranicni-spolecnosti/zalozit-madarskou-spolecnost-kft-platce-dph/madarska-kft-firma/sidlo-budapest-gyor/bankovni-ucet/>.

Zákon č. 40/2009 Sb. trestní zákoník ze dne 8. ledna 2009.

Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník ze dne 3. února 2012.

Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ze dne 25. ledna 2012.

Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ze dne 1. dubna 2004.

Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád ze dne 22. července 2009.

Zákon č. 431/2002 Z.z.o účtovnictve z 18. júna 2002.

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992.

Zákon č. 595/2003 Z.z.o dani z příjmov zo 4. decembra 2003.

Založení společnosti a podnikání v Polsku [online]. [cit. 2020-02-21]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/zpravy-svet/polsko-dane-danove-ulevy_1907051326_per

Založení společnosti s ručením omezeným. *JUDr. Marcela Fianová* [online]. [cit. 2019-10-19]. Dostupné z: <https://www.notarfianova.cz/agendy/?site=s1e0>.

Založení sro v roce 2020 [online]. [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/sro/zalozenie-sro-2020>.

Zastupitelský úřad ČR v Bratislavě. *Souhrnná teritoriální informace Slovensko* [online]. 2019 [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: [http://publiccontent.sinpro.cz/PublicFiles/2019/08/30/Nahled%20STI%20\(PDF\)%20Slovensko%20-%20Souhrnna%20teritorialni%20informace%20-%202019.160247386.pdf](http://publiccontent.sinpro.cz/PublicFiles/2019/08/30/Nahled%20STI%20(PDF)%20Slovensko%20-%20Souhrnna%20teritorialni%20informace%20-%202019.160247386.pdf).

Zdaňovanie dividend v roku 2019 [online]. [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/zdanovanie-dividend-rozdelenie-zisku-2019>.

Zrážková daň [online]. [cit. 2020-02-15]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/zrazkova-dan>.

ZVVZ založilo dceřinou společností v Polsku [online]. [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://www.zvvz.cz/en/o-holdingu/pro-media/24-zvvz-zalozilo-dcerinou-spolecnost-v-polsku>.

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Obrázek č. 1: Spojené osoby dle ZDP | 18 |
| Obrázek č. 2: Nepřímý vliv | 20 |
| Obrázek č. 3: Metody pro stanovení převodní ceny | 28 |
| Obrázek č. 4: Znázornění daňové optimalizace pomocí licenčních poplatků | 42 |
| Obrázek č. 5: Znázornění daňové optimalizace pomocí úroků | 43 |
| Obrázek č. 6: Zobrazení osvobození dividendy od dceřiné k mateřské společnosti | 51 |
| Obrázek č. 7: Zobrazení osvobození dividendy od mateřské k dceřiné společnosti | 51 |
| Obrázek č. 8: Zobrazení treaty shopping | 53 |
| Obrázek č. 9: Metody zamezení dvojího zdanění | 57 |

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

| | |
|--|----|
| Tabulka č. 1: Srovnání daňové optimalizace a daňového úniku | 15 |
| Tabulka č. 2: Silné a slabé stránky offshore a onshore jurisdikcí | 35 |
| Tabulka č. 3: Situace před optimalizací prostřednictvím úroků | 45 |
| Tabulka č. 4: Situace po optimalizaci prostřednictvím využití úroků | 45 |
| Tabulka č. 5: Zobrazení daňové optimalizace prostřednictvím převodních cen | 48 |
| Tabulka č. 6: Zobrazení transakce bez daňové optimalizace prostřednictvím převodních cen | 49 |
| Tabulka č. 7: Akční plány BEPS | 59 |
| Tabulka č. 8: Nejvyšší sazby DPPO ve světě k roku 2019 | 62 |
| Tabulka č. 9: Nejnižší sazby DPPO ve světě k roku 2019 | 63 |
| Tabulka č. 10: Základní informace o Kft. | 64 |
| Tabulka č. 11: Informace o mzdách v Maďarsku | 66 |
| Tabulka č. 12: Informace o mzdách na Slovensku | 70 |
| Tabulka č. 13: Sazba daně u DPFO v Polsku | 73 |
| Tabulka č. 14: Výše zdravotního a sociálního pojištění v Polsku | 73 |
| Tabulka č. 15: Informace o mzdách v Polsku | 73 |
| Tabulka č. 16: Srovnání zjištěných poznatků | 76 |
| Tabulka č. 17: Základní informace o mzdách ve vybraných zemích | 77 |
| Tabulka č. 18: Rating hodnocených zemí | 78 |
| Tabulka č. 19: Základní makroekonomické ukazatele hodnocených zemí | 78 |
| Tabulka č. 20: Základní informace o společnosti ABC, s.r.o. | 81 |
| Tabulka č. 21: Zjednodušené výkazy společnosti ABC, s.r.o. v tisících CZK..... | 83 |
| Tabulka č. 22: Přerozdělení výnosů a nákladů pro účel optimalizace v tisících Kč | 84 |
| Tabulka č. 23: Splátkový kalendář půjčky v Kč | 84 |

| | |
|--|-----|
| Tabulka č. 24: Základní informace o transakci – prodej zboží v tisících Kč | 87 |
| Tabulka č. 25: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby do Maďarska v tisících Kč | 88 |
| Tabulka č. 26: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím úroků v Maďarsku v tisících Kč | 89 |
| Tabulka č. 27: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím LP v Maďarsku v tisících Kč | 91 |
| Tabulka č. 28: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím transferových cen v Maďarsku v tisících Kč | 92 |
| Tabulka č. 29: Celková výše daně po optimalizace v Maďarsku v tisících Kč | 92 |
| Tabulka č. 30: Zobrazení daňového zatížení dividend v tisících Kč | 93 |
| Tabulka č. 31: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby do Polska v tisících Kč | 94 |
| Tabulka č. 32: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím úroků v Polsku v tisících Kč | 95 |
| Tabulka č. 33: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím LP v Polsku v Kč | 96 |
| Tabulka č. 34: Zobrazení situace po daňové optimalizaci prostřednictvím transferových cen v Polsku v tisících Kč | 97 |
| Tabulka č. 35: Celková výše daně po optimalizace v Polsku v Kč | 97 |
| Tabulka č. 36: Zobrazení daňového zatížení dividend v tisících Kč | 99 |
| Tabulka č. 37: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby na Slovensko v tisících Kč | 99 |
| Tabulka č. 38: Zobrazení daňové povinnosti při přesunu části výroby na Slovensko v tisících Kč možnost č. 2 | 100 |
| Tabulka č. 39: Srovnání daňové povinnosti v rámci všech variant v tisících Kč | 101 |
| Tabulka č. 40: Rozhodovací tabulka sloužící pro výběr země | 101 |

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

| | |
|---|----|
| Graf č. 1: Státy, ve kterých sídlí nejvíce mateřských společností českých firem | 38 |
| Graf č. 2: Vývoj sazby DPPO v ČR | 61 |
| Graf č. 3: Zadluženost vybraných zemí EU za rok 2018 v % k HDP | 80 |
| Graf č. 4: Tržby společnosti v ABC, s.r.o. v CZK | 82 |
| Graf č. 5: Daň z příjmů společnosti ABC, s.r.o. v CZK | 82 |

SEZNAM ZKRATEK

| | |
|------------|--|
| Ad. | a další |
| Aj. | a jiné |
| Atd. | a tak dále |
| Cca. | cirka (přibližně) |
| ČNB | Česká národní banka |
| ČR | Česká republika |
| DPFO | daň z příjmů fyzických osob |
| DPPO | daň z příjmů právnických osob |
| DŘ | Zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád ze dne 22. července 2009. |
| EU | Evropská unie |
| ITIO | International Trade and Investment Organisation (Mezinárodní organizace pro daně a investice). |
| Kft. | korlátolt felelősségű társaság |
| OECD | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj |
| OSN | Organizace spojených národů |
| Např. | například |
| NOZ | Zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník ze dne 3. února 2012. |
| Sp. z o.o. | spółka z ograniczoną odpowiedzialnością |
| SR | Slovenská republika |
| s.r.o. | společnost s ručením omezeným |
| SZDZ | smlouva o zamezení dvojího zdanění |
| SZP | sociální a zdravotní pojištění |
| VZZ | výkaz zisku a ztráty |
| ZDP | Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992 |

- ZOK Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) ze dne 25. ledna 2012.
- ZDPH Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty ze dne 1. dubna 2004.