VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ A OPTIMALIZACE

INTERNATIONAL TAX PLANNING AND OPTIMISATION

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE — **Bc. Tereza Večeřová**

AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE — **JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.**

SUPERVISOR

BRNO 2022

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
FAKULTA PODNIKATELSKÁ

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	**Bc. Tereza Večeřová**
Vedoucí práce:	**JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.**
Akademický rok:	2021/22
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu 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 daňové plánování a optimalizace

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 identifikace klíčových faktorů determinující rozhodování konkrétního podnikatelského subjektu při mezinárodním daňovém plánování. Dílčím cílem je analyzovat možnosti vedoucí k daňové optimalizaci daně z příjmů právnických osob za pomoci vybraných metod, které budou uvedeny v diplomové práci.

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.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vydání. 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.

ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2021/22

V Brně dne 28.2.2022

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc. garantka	doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D. děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce se věnuje problematice mezinárodního daňové plánování a daňové optimalizaci. Na základě nabytých teoretických znalostí jsou identifikovány klíčové faktory, které by měly být relevantní pro podnikatelské subjekty v rámci mezinárodního daňového plánování. Dále jsou uvedeny jednotlivé metody, jenž lze využít při mezinárodní daňové optimalizaci. Závěrem práce je uveden návrh postupu realizace mezinárodního daňového plánování a optimalizace daně z příjmů právnických osob na modelovém příkladu.

Abstract

This diploma thesis deals with the issue of international tax planning and tax optimization. Based on the acquired theoretical knowledge, the key factors that are identified should be relevant for business entities within the framework of international tax planning. The following methods which are mentioned can be used in international tax optimization. The work concludes with a proposal for the implementation of international tax planning and corporate income tax optimization on a model example.

Klíčová slova

mezinárodní daňové plánování, daňová optimalizace, mezinárodní zdanění, daň z příjmů právnických osob

Key words

international tax planning, tax optimalization, international taxation, corporate income tax

Bibliografická citace

VEČEŘOVÁ, Tereza. *Mezinárodní daňové plánování a optimalizace* [online]. Brno, 2022 [cit. 2022-04-24]. Dostupné z: https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/139286. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Jan Kopřiva.

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 6. května 2022 ……...

podpis autora

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu JUDr. Ing Janu Kopřivovi, Ph.D. za ochotu, odborné vedení, a především za cenné rady, které mi byly poskytnuty při zpracování této diplomové práce. Velké poděkování patří také mé rodině, která mě po celou dobu studia podporovala. Bez nich by tato práce nikdy nevznikla.

OBSAH

ÚVOD **11**

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ **13**

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA **14**

1.1 Daně 14

1.1.1 Daň z příjmů právnických osob 15

1.2 Mezinárodního daňového plánování a jeho podstata 17

1.2.1 Daňové ráje, offshore a onshore jurisdikce 18

1.3 Současný stav a trendy v mezinárodním daňovém plánování 22

1.3.1 Mezinárodní iniciativy zabraňující škodlivé daňové konkurenci a agresivnímu daňovému plánování 26

1.4 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů 28

1.4.1 Základní pojmy 29

1.4.2 Opatření sloužící k eliminaci mezinárodního dvojího zdanění 33

1.5 Metody mezinárodního daňového plánování 36

1.5.1 Transferové ceny 36

1.5.2 Úroky z půjček 42

1.5.3 Licenční poplatky 45

1.6 Proces mezinárodního daňového plánování 47

1.6.1 Forma vstupu společnosti na mezinárodní trhy 47

1.6.2 Faktory výběru vhodné země 50

1.7 Náklady na mezinárodní daňové plánování 55

1.7.1 Náklady na poradenské služby 55

1.7.2 Náklady spojené se založením společnosti a základní administrací 55

1.7.3 Transakční a časové náklady 56

2 ANALYTICKÁ ČÁST **57**

2.1 Specifikace Maďarska pro mezinárodní daňové plánování 57
2.1.1 Ekonomicko-politická stabilita země 58
2.1.2 Pracovní síla 62
2.1.3 Daňový systém 66
2.1.4 Investiční pobídky 71
2.1.5 Síť mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění 73
2.1.6 Ostatní faktory 77
2.2 Forma vstupu společnosti na maďarský trh 77
2.2.1 Pobočka 77
2.2.2 Dceřiná společnost 79
3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ 82
3.1 Představení společnosti 82
3.2 Finanční situace společnosti 83
3.3 Souhrnné hodnocení Maďarska 85
3.3.1 Ekonomicko-politická stabilita 85
3.3.2 Pracovní síla 86
3.3.3 Daňový systém 87
3.4 Forma vstupu na maďarský trh 90
3.4.1 Pobočka 90
3.4.2 Dceřiná společnost 92
3.4.3 Komparace daňových dopadů 93
3.5 Využití metod daňové optimalizace 95
3.5.1 Transferové ceny 96
3.5.2 Úroky 98
3.5.3 Licenční poplatky 101

3.5.4 Výpočet daňové povinnosti při využití kombinace uvažovaných metod optimalizace 102
3.6 Vlastní návrhy a doporučení 104
ZÁVĚR 107
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ 110
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ 118
SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ 119
SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK 120
SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ 122

ÚVOD

Jednadvacáté století je spojeno s mezinárodní integrací a kulturním rozvojem. Ekonomická aktivita nikdy nebyla tak globální jako právě dnes. Tento fakt přispěl ke zvýšení mobility ekonomických aktivit po celém světě a vytvořil tak příležitosti pro rozvoj podnikatelských subjektů. Z tohoto důvodu dochází k odstranění překážek v mezinárodním obchodě, který umožňuje volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Každá ze zemí světa má svůj vlastní právní rámec, kterým se řídí, a tak vzniká prostor k uplatňování komparativních výhod pro daňové subjekty v rámci mezinárodního daňového plánování.

Každá společnost, která stojí před rozhodnutím, zda rozšířit svoji působnost na mezinárodní trhy, by měla věnovat dostatečný čas zkoumání zásadních souvislostí, ať už v rámci svého obchodního záměru anebo v jiné kvalifikované formě. Jednotlivé společnosti se zaměřují na ty faktory, které by nějakým způsobem mohli ovlivnit chod samotného podniku. Může se jednat nejenom o cenu a kvalitu výrobků a služeb, efektivitu výroby, přístup k zákazníkům ale také o samotné daně. Právě daně mají významný dopad na celkové hospodaření společnosti a můžeme je zařadit mezi klíčové faktory ovlivňující budoucí vývoj podniku. Snaha o snížení daňové povinnosti je tedy zcela přirozeným projevem naplnění základního cíle podnikání, tj. maximalizace dosaženého zisku. Některé společnosti využívají k optimalizaci svých daňových povinností spojených osob umístěných v daňově příznivějších jurisdikcích, kam mohou přesouvat dosažené zisky. Touto problematikou se právě zabývá mezinárodní daňové plánování, kdy společnosti vyhledávají takové země, které jim nabízejí ty nejvýhodnější podmínky. Mezinárodní daňové plánování v současné době již není pouze o samotném snížení daňové povinnosti, jako tomu bylo dříve. Podnikatelské subjekty se stále více zaměřují na hledání jurisdikcí, které zaručují právní a daňovou stabilitu, jenž nabízí dlouhodobé záruky. V této souvislosti můžeme v posledních letech sledovat klesající trend využívání zemí jako jsou Seychely, Bahamy, Panama atd., které jsou širokou veřejností chápány jako „klasické“ daňové ráje (1). Naopak roste zájem o podnikání v kvalitních onshore jurisdikcích, které zaručují právě zmíněnou stabilitu a transparentnost právního i daňového systému, mají uzavřené Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) s dalšími státy a podílejí se na dalších aktivitách

v rámci mezinárodní iniciativy zabraňující škodlivé daňové konkurenci a agresivnímu daňovému plánování. Autorka práce si klade za cíl určit faktory, které mohou ovlivnit rozhodování podnikatelských subjektů v rámci mezinárodního daňového plánování. Výsledkem práce by měl být, na základě shromážděných informací, navržený proces mezinárodního daňového plánování včetně možností daňové optimalizace.

Diplomová práce je rozčleněna do tří hlavních kapitol, které můžeme rozdělit na teoretickou, analytickou a návrhovou část. Teoretická část práce je zaměřena na seznámení se s problematikou mezinárodního daňového plánování. V souvislosti s touto oblastí jsou zde rozebrány vybrané metody, které lze využít k mezinárodní daňové optimalizaci spojených osob. Dále je zde poukázáno na faktory ovlivňující rozhodování podnikatelského subjektu při hledání vhodné destinace v rámci mezinárodního daňového plánování. Okrajově se teoretická část práce zabývá i problematikou daní jako takových. Analytická část práce je zaměřena na shromáždění informací o jurisdikci, která byla zvolena jako možná destinace pro zahraniční expanzi vybrané společnosti. Zda je daná jurisdikce vhodná pro podnikání, resp. pro daňovou optimalizaci, je hodnoceno na základě několika faktorů. Nejedná se pouze o faktory daňové, i když je na ně práce prioritně zaměřena, ale například i o ekonomicko-politické faktory či faktory pracovní síly. Důležitá je také volba formy vstupu na vybraný zahraniční trh. V práci jsou blíže popsány dvě možné formy vstupy na daný trh, a to zřízení pobočky a založení dceřiné společnosti. V návrhové části práce je využití mezinárodního daňového plánování aplikováno na modelovém příkladu konkrétní společnosti, která působí v oblasti potravinářského průmyslu a v rámci práce vystupuje pod názvem Alfa, s.r.o. Pro tuto společnost je vypracováno zhodnocení Maďarska jako možné destinace pro rozšíření působnosti společnosti za hranice České republiky (dále jen „ČR“). Modelový příklad je dále zaměřen na výpočet daňové povinnosti při zřízení pobočky a dceřiné společnosti v Maďarsku a možné využití vybraných metod daňové optimalizace. V závěru práce jsou jednotlivé návrhy a poznatky shrnuty, vyhodnoceny a na jejich základě jsou uvedena doporučení pro společnost Alfa, s.r.o.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je identifikace klíčových faktorů determinující rozhodování konkrétního podnikatelského subjektu při mezinárodním daňovém plánování. Dílčím cílem je analyzovat možnosti vedoucí k daňové optimalizaci daně z příjmů právnických osob za pomoci vybraných metod, které budou uvedeny v diplomové práci.

Mezi základní literární prameny, ze kterých je čerpáno, patří především odborné knihy a elektronické články, zabývající se problematikou mezinárodního daňového plánování a optimalizací daně z příjmů právnických osob v mezinárodním měřítku. Dále jsou využity statistiky a také české a maďarské daňové zákony.

Při zpracování této práce je využito několika metod, mezi které patří zejména metoda deskripce, analýzy, komparace atd. Pro teoretickou část práce je využita metoda deskripce, jejíž pomocí jsou popsány základní pojmy související s řešenou problematikou. Metoda analýzy je zaměřena na identifikaci podstatných a nutných vlastností základních části zkoumaného celku a na odhalení jejich podstaty a zákonitosti k danému celku. Za pomoci této metody je v analytické části práce analyzována země zvolená pro mezinárodní daňové plánování. Další hojně využívanou metodou je komparace, která se vyskytuje jak v analytické, tak především v návrhové části diplomové práce. Na základě této metody jsou vyvozovány dané závěry. V analytické části se dále setkáme s metodou syntézy, která slouží k pochopení vzájemných souvislostí a je sumarizací poznatků vedoucích k získání nových znalostí, vztahů a zákonitostí. Celou prací se prolíná metoda abstrakce, jenž odděluje relevantní informace od těch nepodstatných. V závěru práce jsou za pomoci metody dedukce formulována vlastní doporučení (2).

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Diplomová práce je zaměřena na oblast mezinárodního daňového plánování a s ním související daňové optimalizace daně z příjmů právnických osob. Je tedy žádoucí si blíže definovat základní pojmy, související s danou problematikou, jenž jsou podstatné ve vztahu k obsahu následujících kapitol práce. Následující text bude proto věnován specifikaci pojmů jako je daň, mezinárodní daňové plánování, mezinárodní dvojí zdanění atd.

1.1 Daně

Vzhledem k tomu, že tématem diplomové práce je daňové plánování je žádoucí si nejprve stručně definovat pojem daň a jejich funkci ve veřejném sektoru. Dále se konkrétně zaměříme na daň z příjmů právnických osob, neboť právě tato kategorie příjmů bude stěžejní v další části práce.

Daně tvoří nejvýznamnější kategorii příjmů veřejných rozpočtů a jejich problematika je na světě už tisíce let. Jedná se o jednostranný pohyb finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Daní rozumíme povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Další vlastností daně je její neúčelovost, což znamená, že finanční prostředky budou využity na různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost, tedy neexistence žádného nároku na adekvátní plnění za zaplacenou daň, je dalším jejím charakteristickým rysem (3, s. 9-10; 4, s. 15-16).

Primární funkcí daní je její fiskální funkce, tj. schopnost naplnit veřejný rozpočet finančními prostředky, jedná se o tzv. fiskální funkci daní. Prostřednictvím alokační funkce daní se mohou umístit prostředky tam, kde je to aktuálně zapotřebí. Redistribuční funkce pak zajišťuje zmírnění rozdílů mezi bohatšími a chudšími jedinci, za pomoci výše jejich zdanění. Stabilizační funkcí daní, jak již název napovídá, je zmírnění cyklických výkyvů ekonomiky v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability (5; 4, s. 19)

V odborné literatuře se můžeme setkat s klasifikací daní dle různých hledisek. Patrně nejzákladnějším rozdělením daní je dle vazby na důchod poplatníka: daně přímé a nepřímé. Další klasifikace rozlišuje daně dle objektu, na který jsou uloženy: z důchodů

(příjmů), ze spotřeby a z majetku. Dle charakteru veličiny, z níž je daň placena, se daně dělí na: kapitálové a běžné. Kubátová (2018, s. 22) uvádí další kategorie členění, ale z mezinárodního pohledu je nejvýznamnější klasifikace daní dle Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“), jenž rozděluje daně do šesti hlavních skupin takto:

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů,
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení,
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové,
- 5000 Daně ze zboží a služeb,
- 6000 Ostatní daně.

Každá z výše uvedených hlavních skupin se dále člení do několika dalších podskupin, což ovšem pro tuto práci není relevantní. Klasifikace OECD slouží především pro porovnání různých zemí, avšak se plně neshoduje s ekonomickými hledisky (4, s. 23-25).

1.1.1 Daň z příjmů právnických osob

Skutečnost, že stěžejním tématem diplomové práce je mezinárodní daňové plánování, které se týká zejména obchodních korporací, je tedy vhodné vymezit některé pojmy, které jsou spojené s problematikou daně z příjmů právnických osob.

Mluvíme-li o zdanění zisku společností, můžeme se setkat s pojmem „důchodová daň korporací“ (Corporation income tax) nebo „daň ze zisku korporací“. V ČR je používán název „daň z příjmů právnických osob“. Definici tohoto pojmu a rovněž pojmů souvisejících s danou problematikou, nalezneme v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), konkrétně se jedná o § 17 až § 21 ZDP (4, s. 182; 3, s. 22). Předmětem korporátní daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem subjektu, nestanoví-li zákon jinak (6).

V § 17 ZDP nalezneme taxativní výčet daňových subjektů, které zákon považuje za poplatníka daně z příjmů právnických osob. Jedná se o:

a) právnické osoby,

b) organizační složky státu,
c) podílové fondy,
d) podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem,
e) fondy penzijních společností,
f) svěřenské fondy,
g) fondy ve správě Garančního systému finančního trhu (6).

Velmi důležitá je také definice daňové základny. Pro účely stanovení daňové povinnosti je základem daně rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období (7). Daňová základna je tedy odvozena z účetního zisku společnosti. Tento zisk se v některých zemích ještě dosti významně upravuje. Z tohoto důvodu mohou být účetní a daňový zisk naprosto rozdílnými částkami. Největší rozdíly v daňových základech mohou vzniknout v důsledku různé uznatelnosti daňových nákladů, daňových úlev či různorodosti předpisů pro daňové odpisy. Můžeme tedy konstatovat, že mezinárodní komparace daňových základů je velmi obtížná až nemožná, a je proto velice nesnadné vyjadřovat se o velikosti daňového zatížení v různých zemích. Pro porovnání daňové zátěže se proto častěji využívá daňových sazeb, jenž je průhlednější (4, s. 189-190).

Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob se v posledních letech v EU dočkal mnoha změn, ať už se jednalo o změnu v jejich výši nebo změn v oblasti výjimek či přirážek. Aktuálním trendem v zemích EU je zvyšování sazeb nepřímých daní, a to z toho důvodu, že toto zvýšení nemusí mít na domácí ekonomiku takový negativní vliv, jako v případě zvýšení sazby přímých daní. Naproti tomu pozorujeme dlouhodobý a zřetelný trend snižování sazby korporátních daní v zemích EU (3, s. 22). Sazby daně z příjmů právnických osob podléhají ostré mezinárodní konkurenci, neboť společnosti se mohou i na základě daňových podmínek rozhodnout do jaké země umístí své sídlo a podnikání (4, s. 195). V tabulce č. 1 je uveden seznam deseti zemí EU, které mají nejnižší míru zdanění příjmů právnických osob.

Tabulka č. 1: Výše sazby daní ze zisku vybraných zemí EU v roce 2022

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 8)

Pořadí	Země	Výše sazby v %
1.	Maďarsko	9
2.	Bulharsko	10
3.	Irsko	12,5
4.	Litva	15
5.	Rumunsko	16
6.	Chorvatko	18
7. - 9.	ČR, Polsko, Slovinsko	19
10.	Estonsko	20

Jak lze z uvedené tabulky vidět, nejnižším zdaněním v EU disponuje Maďarsko. V této zemi podléhají příjmy právnických osob dani ve výši 9 %. Bulharsko s 10 % a Irsko s 12,5 % uzavírají pomyslné stupně vítězů zemí s nejnižšími sazbami korporátní daně v EU. ČR zaujímá dělenou 7. - 9. pozici společně s Polskem a Slovinskem, jenž disponují shodnou sazbou daně ve výši 19 %. Pokud bychom se chtěli naopak podívat na země EU, které mají nejvyšší sazbu daně, na prvním místě by se umístila Malta s 35 % sazbou daně. Hned za ní se nachází Portugalsko s 31,5 % a Německo s 29,9 % (8).

1.2 Mezinárodního daňového plánování a jeho podstata

Počátky daňového plánování můžeme nalézt již v 20.-30. letech minulého století v Karibiku, kde byly položeny základy legislativy umožňující registraci společností s daňovým osvobozením. V 60. letech minulého století zaznamenalo mezinárodní daňové plánování a využívání daňových rájů velký nárůst. Tento vzestupný trend pokračoval i v následujících dvaceti letech, kdy se objevovali stále komplexnější plány optimalizace zisků společností. Počátkem 90. let minulého století zejména díky pádu železné opony a světové globalizaci se konkurenční boj mezi podniky stával stále tvrdším a potřeba snižovat náklady vedla stále více těchto podniků do daňových rájů. Tento fakt měl za následek další vlnu novelizace legislativy v daňových oázách a na trh vstoupili také nové jurisdikce, které přijaly legislativu registrace offshore subjektů (9, s. 13).

Daň je náklad jako každý jiný, a v rámci snahy o maximalizaci zisku se podnikatelé snaží co nejvíce snížit své náklady, tedy i daňové zatížení. Tato skutečnost je inspirativní pro většinu suverénních států světa, které se snaží přilákat zahraniční investory a tím tak zvýšit prosperitu země (10, s. 20). Odlišný daňový systém, různá výše daňových sazeb, odlišné posuzování daňové účinnosti vybraných nákladů a v neposlední řadě daňové úlevy a benefity, všechny tyto skutečnosti mají za následek vznik diferencovaného náhledu na výhodnost podnikání v jednotlivých zemích (11, s. 205). Mezinárodním daňovým plánováním tedy rozumíme cílevědomé využívání výhod nabízených jednotlivými státy pro optimalizaci celkového daňového zatížení (10, s. 20).

Mezinárodní daňová optimalizace vs. daňový únik

Základní otázkou v souvislosti s konceptem mezinárodního daňového plánování, jež by měla napadnout každého, kdo se touto oblastí zabývá je: „Kde jsou hranice legálního a nelegálního počínání?“ (10, s. 24). V této souvislosti se setkáváme s mezinárodně uznávanými anglickými pojmy jako je „tax avoidance“ a „tax evasion“. Žádný zákon není dokonalý a lidé, kteří se v oblasti daní pohybují, dokážou tyto slabiny najít a legálně je využít ve svůj prospěch. Tento postup nazýváme daňovou optimalizací neboli „tax avoidance“ (12, s. 9). Jedná se o takové aktivity, jenž využívají všech dostupných zákonných ustanovení, díky kterým může dojít ke snížení daňové povinnosti daného subjektu. Příkladem této činnosti může být využívání slev či úlev, které daný zákon nabízí. Naopak pojem „tax evasion“ v překladu daňový únik, je definován jako vědomé porušení platit daň a často je také spojován se zatajováním relevantních skutečností. Jedná se o nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen. Míra tohoto postihu závisí na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně a také na tom, zda byla prokázána úmyslnost překročení daného zákona (11, s. 44-45).

1.2.1 Daňové ráje, offshore a onshore jurisdikce

V současné době globalizovaného světa již pouze málokterá společnost působí pouze v jednom regionu, v jedné zemi. Většina středních a větších podnikatelských subjektů uskutečňuje své ekonomické aktivity ve dvou a více zemí, ať už v rámci EU nebo mimo evropský kontinent (3, s. 81). Rozmanitost daňových systémů různých zemí je příležitostí pro daňovou optimalizaci příjmů, kterou mohou podnikatelské subjekty

využít. Jednotlivé země se tak mohou stát díky své legislativě zajímavou lokalitou pro určitý typ podnikání a přilákat tak zahraniční investory (13, s. 219).

I za účelem daňové optimalizace mohou být zakládány nadnárodní korporace. Jedná se o právně samostatně organizované společnosti se sídlem v různých státech, které jsou propojeny vlastnictvím základního kapitálu a tím ovládány a řízeny z jednoho centra. Korporace, které sídlí v zemi s vysokým zdaněním zisků, proto některé své ekonomické aktivity provádějí prostřednictvím svých dceřiných společností, založených ve státě s výhodnějšími daňovými podmínkami, jakou jsou například:

- různé daňové sazby daně z příjmů a diferenciace daňových zvýhodnění,
- zvláštní sazby daně z příjmů pro specifický typ právních subjektů,
- zvláštní sazby daně z příjmů pro určitý druh činností,
- osvobození od přímých daní a jejich nahrazení fixním ročním poplatkem nezávislým na výši dosažených příjmů daňového subjektu,
- preferenční režimy pro holdingové společnosti, které jsou uzákoněny například v Belgii, Nizozemsku, Francii, Německu atd.,
- soustava smluv o zamezení dvojího zdanění,
- a mnoho dalších (11, s. 205-208).

Pro daňovou optimalizaci může být v rámci mezinárodního plánování využíváno daňových rájů tzv. offhore a onshore jurisdikcí.

Daňové ráje

Daňovým rájem nebo daňovou oázou označujeme zemi, ve které jsou mimořádně daňově zvýhodněny zahraniční společnosti. Zákony dané země umožňují velice nízké, případně vůbec žádné zdanění, a to především u daní z příjmů. Tyto země jsou využívány nejenom z důvodu možnosti daňových úspor, ale také z důvodu zajištění anonymity vlastnictví a ochrany majetku.

Dle OECD je za daňový ráj považována země či oblast, která splňuje následující kritéria:

a) má nominální nebo nulové daně,
b) vykazuje nedostatek transparentnosti,
c) disponuje zákony, které zamezují efektivní výměnu informací s vládami zemí, jejichž rezidenti nabývají daňových výhod v dané jurisdikci (14, s. 31).

Země, které jsou dle OECD považovány za daňové ráje, bedlivě sleduje a vydává jejich seznam rozdělený na tři tzv. listiny. Černá listina zahrnuje tzv. nespolupracující země, které nepřislíbili aplikaci pravidel pro výměnu daňových informací. V šedé listině se nacházejí země, které přislíbily implementaci pravidel pro výměnu daňových informací, ale prozatím se tak nestalo. Jedná se například o země, jako jsou Filipíny, Malajsie či Belize. Posledním seznamem je bílá listina, jenž obsahuje země, které implementovaly pravidla OECD do svého právního systému a dodržují je. V tomto seznamu nalezneme většinu států EU včetně ČR, ale například i Seychely či Panama (15). Obecně daňové ráje rozdělujeme do dvou velkých skupin, a to na offshore jurisdikce a onshore jurisdikce.

Offshore jurisdikce

Dříve než si definujeme samotný pojem offshore jurisdikce, podívejme se nejprve na význam samotného slova offshore. Tento pojem vznikl spojením dvou anglických slov, kterými jsou *off* v překladu mimo a *shore* znamená pobřeží nebo břeh. Offshore jurisdikcí rozumíme menší státy nebo oblasti, které obvykle nezdaňují příjmy ani majetek svých občanů. Typickým příkladem offshore jurisdikce jsou například Seychely, Kajmanské ostrovy či Panama. Tyto státy obvykle nezdaňují příjmy ani majetek, jelikož jsou schopné získat potřebné finanční prostředky pro chod státu jiným způsobem. Nejčastěji se jedná o příjmy z cestovního ruchu, který má velký podíl na příjmech do státního rozpočtu. Ovšem významné prvky offshore jurisdikce nalezneme i ve státech jako je Irsko, Maďarsko či Velká Británie (16, s. 183-184; 17; 13, s. 220).

Offshore jurisdikce umožňují tzv. offshore podnikání. Jedná se o podnikání, při kterém je obchodní společnost založena dle zákonů dané země, avšak v této zemi nesmí vyvíjet podnikatelské aktivity. Výnosy dané společnosti nepodléhají zdanění v daném státě, ale

platí pouze roční poplatky. Není vyžadováno předkládání účetnictví ani podávání daňových přiznání (3, s. 79-80).

Onshore jurisdikce

Opět se nejprve podívejme na význam samotného slova onshore. Rovněž se skládá se dvou anglických slov, kterými jsou *on* v překladu na a, z již nám známého slova *shore*, který však v tomto případě, překládáme jako pevnina. Za onshore jurisdikce označujeme takové země, jenž mají standardně nastavený daňový systém s obvyklými sazbami daně, avšak poskytují, v zájmu rozvoje země a přísunu finančních prostředků, daňové výjimky, osvobození od daně či slevy na dani, a to zpravidla na určité druhy ekonomických aktivit. Je však velmi těžké přesně definovat země, které by přesně splňovaly parametry onshore destinace. Hlavním důvodem je diferenciace daňových systémů, díky nimž existuje široké portfolio daňových výhod, které nemusí být identifikovány bez detailní znalosti daného daňového systému. Obecně však za onshore země můžeme považovat státy Evropské unie a severní Ameriky (11, s. 215; 18). Mezi výhody onshore jurisdikce můžeme zařadit fakt, že jsou mnohem lépe vnímány veřejností i obchodními partnery. V konkrétní rovině je například pro onshore společnost mnohem snadnější si založit bankovní účet než pro offshore společnost, která má leckdy nepřehlednou vlastnickou struktur (18).

Onshore společnost je založena podle zákonů dané země a může obchodovat s jakýmikoli subjekty z různých zemí. Společnost je povinna platit daně z příjmů právních osob v místě své rezidence. Mezi další její povinnosti patří vedení účetnictví, podávání daňových přiznání a zpravidla také povinnost auditu (3, s. 80-81). V tabulce uvedené níže jsou shrnuty podstatné znaky offshore a onshore jurisdikcí a jejich vzájemné srovnání.

Tabulka č. 2: Porovnání offshore a onshore jurisdikcí

(Vlastní zpracování)

Znaky	Offshore	Onshore
Stabilita právního a daňového prostředí	nízká (záleží na zvolené jurisdikci)	vysoká
Oblast	převážně menší či ostrovní státy	převážně státy Evropy a USA
Ochrana soukromí	vysoká	nízká
Zdanění	paušální poplatky	výhodné režimy zdanění
Image a prestiž zahraničních společností	nízká (záleží na zvolené jurisdikci)	vysoká
Přínosy	nulová či minimální daňová zátěž, minimální regulace a omezení	daňové výjimky, osvobození od daně, slevy na dani

1.3 Současný stav a trendy v mezinárodním daňovém plánování

V oblasti mezinárodního daňového plánování dochází v současnosti k velkému rozvoji, a to především díky globalizaci. Druhá polovina 20. století byla charakteristická přechodem od regionálních k celosvětovým trhům. Dochází tak k výraznému pohybu v mezinárodním obchodě, vzniku nadnárodních společností, přesunům kapitálu a při těchto pohybech dochází ke střetávání daňových systémů různých zemí. Je zřejmé, že relevantní důvody, díky kterým se daňové systémy jednolitých zemí odlišovaly, pozbývají platnosti. Vlastní daňové systémy odvozené od národních tradic, které měly jednotlivé země vybudovány, musí při zvyšování objemu mezinárodního obchodu reagovat na daňové systémy obchodních partnerů. Jestliže jsme uvedli globalizační tendence jako důvody, které nutí vlády navzájem kooperovat při řešení otázek daňové politiky, o to potřebnější a nutná je spolupráce zemí, které jsou zapojeny do integračních seskupení (19, s. 33). Na níže uvedeném obrázku jsou uvedeny stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti podle hloubky sladění daňových systémů.

Obrázek č. 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 19, s. 34)

Daňová koordinace

Představuje první stupeň mezinárodní spolupráce přispívajícího ke sblížení daňových systémů. Jedná se zejména o vytváření dvoustranných či vícestranných schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. Cílem daňové koordinace je snaha o stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v oblastí daní. Typickým příkladem daňové koordinace jsou např. vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění nebo projekt mezinárodní organizace OECD s názvem Base Erosion and Profit Shifting (dále jen „BEPS“) (20, s. 21; 19, s. 34).

Daňová aproximace

Daňová aproximace je dalším stupněm mezinárodní daňové spolupráce. Vyjadřuje směr, kterým v konečném cíli nutně nemusí být sladění daňových systémů, ale pouze jejich přiblížení se k sobě navzájem (19, s. 35).

Daňová harmonizace

Jedná se o proces sbližování daňových systémů států na základě jednotných pravidel zúčastněných zemí. Tento proces je vyvolán potřebou společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci. Konstrukcí daní i jejich administrativou (inkaso daně,

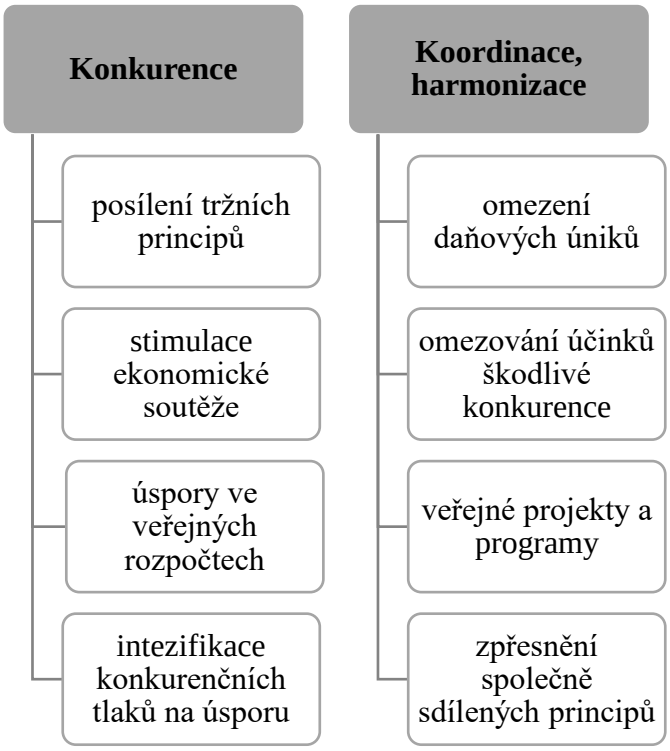
povinnosti plátce, daňová kontrola) se daňová harmonizace může týkat. Harmonizační proces lze rozdělit do tří základních fází:

1) určení daně, kterou je nutno harmonizovat,
2) harmonizace daňového základu,
3) harmonizace daňové sazby (19, s. 34-35).

Cílem daňové harmonizace v rámci Evropských společenství je docílit zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování. Z hlediska prostředků, jimiž lze tohoto jednotného trhu dosáhnout členíme daňovou harmonizaci na pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace využívá k prosazování harmonizace národních daňových systémů implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. Výsledkem má být zavedení jednotných pravidel ve všech státech EU. Oproti tomu negativní harmonizace je výsledek činnosti Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“), kdy jsou v národních daňových systémech prováděna opatření na základě judikatury tohoto soudu. V tomto případě však nejde o harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, ale pouze pro státy zúčastněné v daňovém sporu. Daňovou harmonizaci lze členit z mnoha různých hledisek např. z hlediska teritoriálního nebo z hlediska daňového systému jako celku (20, s. 18-20).

Daňová konkurence

Přes všeobecně uznávanou a nesporně důležitou potřebu daňové spolupráce, která může rovněž přispět k řešení současných nastupujících problémů typu zdanění elektronických obchodů atd., existuje relativně silný tlak zastánců daňové konkurence. Dle jejich koncepcí musí mít daňová koordinace, příp. harmonizace své limity. V případě překročení těchto limitů dochází k neefektivnosti celého systému a zbytečně vynaloženým prostředkům. Obhájci daňové konkurence považují přílišné vládní zásady za zbytečné a poukazují na možné přínosy „volné“ soutěže daňových systémů. Daňovou konkurenci však nelze chápat jako naprostý protipól daňové harmonizace, na obrázku č. 2 jsou znázorněny přínosy, které mohou tyto procesy přinést (19, s. 35).



Obrázek č. 2: Přínosy daňové konkurence a daňové harmonizace

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 19, s. 36)

Daňová konkurence může sama o sobě vést k tzv. spontánnímu harmonizačnímu efektu, tedy ke samovolnému sblížení daňových sazeb, a z tohoto důvodu není nutné harmonizovat daně uměle. S tímto efektem se můžeme setkat například v situaci mezi dvěma sousedními státy v případě daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Obyvatelé jednoho členského státu mají možnost nakupovat levnější zboží v sousední členské zemi, neboť ta aplikuje nižší sazbu DPH. Tato situace poté mezi sousedními státy způsobí právě zmíněný spontánní harmonizační efekt (20, s. 28).

Na strukturálních změnách v daňových systémech jednotlivých členských zemí se podílí i další významný faktor, a to samotná daňová konkurence panující mezi těmito zeměmi, které mezi sebou soutěží o mobilní faktory. V důsledku existence této konkurence jsou pak státy nuceny snižovat daňová zatížení, jenž následně kompenzují růstem zdanění práce. Takovou situaci označujeme za tzv. škodlivou daňovou soutěž, neboť princip platební schopnosti (tzn. že daňovému poplatníkovi je uložena pouze taková výše daně, kterou je schopen zaplatit) nevede ekonomické subjekty k tomu, aby odváděli svoji daňovou povinnost v zemi, ve které využívají veřejných služeb. Naopak jejich záměrem je platit daně v jurisdikci s nižším daňovým zatížením a využívat

veřejných služeb v jurisdikci s vysokými sazbami. Tato situace paradoxně nakonec vede ke zhoršení situace ve všech státech (20, s. 31).

1.3.1 Mezinárodní iniciativy zabraňující škodlivé daňové konkurenci a agresivnímu daňovému plánování

Otázkami daňové konkurence a harmonizace se nezabývá pouze EU, ale jedná se o celosvětový problém, který řeší různé mezinárodní organizace včetně OECD. V posledních letech si oblast mezinárodního zdanění získala velkou pozornost a daňová politika v této oblasti nikdy nebyla v hledáčku politické agendy výše než nyní. Do této chvíle byla přijata řada opatření v podobě standardů, doporučení a směrnic, která mají zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem.

ATAD (Anti Tax Avoidance Directive)

Daňová konkurence mezi jednotlivými zeměmi je stále více patrná i navzdory úsilí EU, která se snaží rozdíly v sazbách korporátních daní v členských státech minimalizovat. Cílem EU v této oblasti je vytvořit společný rámec pro zdanění příjmů právnických osob nebo přinejmenším zabránit využívání nejškodlivějších praktik vyhýbání se daňovým povinnostem v jednotlivých členských zemích (21). Významnou iniciativou EU je vydání směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (směrnice ATAD), kterou členské státy povinně implementovali do svých národních daňových legislativ od 1. ledna 2019. Cílem této směrnice je především stanovit řadu právně závazných opatření proti agresivnímu daňovému plánování. Agresivní daňové plánování můžeme charakterizovat jako chování, kdy entity využívají technických aspektů daňových systémů nebo jejich nesouladů mezi dvěma a více státy k tomu, aby snižovaly svou daňovou povinnost. Typickým příkladem agresivního daňového plánování může být zneužívání SZDZ (např. tzv. treaty shopping), umělé zabraňování vzniku stálé provozovny v daném státě či přesouvání dluhu. Směrnice ATAD obsahuje předpisy, které řeší problém agresivního daňového plánování v pěti základních oblastech:

1) omezení odčitatelnosti úroků,
2) zdanění při odchodu (exit tax),
3) pravidlo proti zneužívání daňového systému (GAAR),
4) zdanění ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla),

5) zdanění hybridních nesouladů (22, s. 16-24).

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)

V návaznosti na propojenost světových ekonomik, nadnárodních korporací a rozvoj digitální ekonomiky, se otevírají další možnosti, jak mohou daňové subjekty minimalizovat daňové zatížení. BEPS odkazuje na strategie mezinárodního daňového plánování, které využívají nedostatky a neshody v daňových pravidlech k umělému přesouvání zisků do míst s nízkým nebo žádným zdaněním, kde je vykonávána pouze malá nebo žádná ekonomická aktivita. Může docházet i k narušování daňových základů prostřednictvím odpočitatelných plateb jako jsou licenční poplatky či úroky. I když jsou některá využívaná schémata nelegální, většinu z nich žádný zákon nezakazuje, a to podkopává spravedlnost a integritu daňových systémů. Společnosti, které působí v mezinárodním měřítku mohou využívat BEPS k získání konkurenční výhody oproti podnikům, které působí pouze na tuzemské úrovni. Akční plán BEPS má velký význam především pro rozvojové země kvůli jejich značné závislosti na dani z příjmu právnických osob. Zapojení těchto zemí do mezinárodní daňové agendy se jeví jako velmi důležitým krokem, především z důvodu zajištění jejich podpory při řešení jejich specifických potřeb (23).

V roce 2015 předložila OECD akční plán BEPS, který identifikuje 15 specifických akcí, které představují doporučení s cílem omezit daňové úniky. Jednotlivé akční plány jsou zachyceny v tabulce č. 3. BEPS je součástí kroků, v boji proti daňovým únikům, které podnikají státy zapojené do inkluzívního rámce OECD, který přispívá k obnovení důvěry ve spravedlnost daňových systémů. Vládám umožňuje efektivně získat daňové příjmy ze zisků vytvořených na území státu a tím vykonávat svou daňovou suverenitu (24).

Tabulka č. 3: Akční plány BEPS

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 20, s. 36-37)

Akční plán	Zaměření akčního plánu
1	Daňové výzvy v digitální ekonomice
2	Neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání
3	Posílení pravidel pro zdaňování příjmů ovládaných zahraničních společností
4	Omezení ovlivňování daňových základů prostřednictvím odpočtů a jiných plateb
5	Boj proti škodlivým daňovým praktikám
6	Prevence proti zneužívání SZDZ
7	Prevence obcházení vzniku stálé provozovny
8-10	Transferové ceny
11	Analýza dat souvisejících s BEPS
12	Povinné odhalování opatření přijatých ve spojitosti s daňovým plánováním
13	Dokumentace k transferovým cenám
14	Návrhy ke zlepšení mechanismu řešení sporů
15	Vícestranný smluvní nástroj (MLI)

1.4 Mezinárodní dvojí zdanění příjmů

Jak již bylo řečeno v úvodu teoretické části práce, daně jsou jedním z hlavních zdrojů financování veřejného sektoru. Suverénním právem každého státu je podrobit dani všechny příjmy, jenž podle právních předpisů tohoto státu podléhají zdanění, bez ohledu na to, zda příjmy plynou tuzemským či zahraničním osobám (25, s. 11). Ke dvojímu zdanění dochází v situaci, kdy je stejný předmět daně podroben dvojnásobnému či vícenásobnému zdanění stejnou nebo obdobnou daní. K mezinárodnímu dvojímu zdanění dochází v důsledku kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států. Příkladem může být stav, kdy daňový subjekt, který je rezidentem jednoho státu, pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě. Tento příjem může tedy podléhat zdanění v obou těchto státech; v jednom státě z titulu daňové rezidence a ve druhém pak proto, že zdroj příjmů je v tomto státě (13, s. 27-28; 25, s. 12).

1.4.1 Základní pojmy

Nyní se zaměříme na definici základních pojmů mezinárodního zdaňování, jejichž znalost je klíčová pro správné určení daňové povinnosti poplatníka.

Daňový rezident a daňový nerezident

Při aplikaci tuzemského i mezinárodního práva v oblasti daní z příjmů je klíčová identifikace osoby, která daňovou povinnost ponese tzv. poplatníka daně, a dále osoby, která daň vypočte, vybere a odvede příslušnému správci daně tzv. plátce daně. ZDP i SZDZ klasifikují poplatníky daně na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňový rezident určitého státu má neomezenou daňovou povinnost. To znamená, že se jeho daňová povinnost vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů tohoto státu, tak i na příjmy plynoucí ze zahraničí. Naproti tomu daňový nerezident určitého státu má omezenou daňovou povinnost, tedy zdaňuje pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území tohoto státu (13, s. 2-4). Definici pojmu daňový rezident nalezneme v § 2 odst. 2 ZDP pro fyzické osoby a v § 17 odst. 3 ZDP pro právnické osoby. Daňový rezident – fyzická osoba je dle tuzemské právní úpravy poplatník, který má na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržuje, tzn., pobývá v ČR alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Bydlištěm se rozumí místo, kde má poplatník stálý byt a lze usuzovat úmysl se zde trvale zdržovat. Daňový rezident – právnická osoba je poplatník mající na území ČR své sídlo či místo svého skutečného vedení (6). Úpravu rezidentství nalezneme v SZDZ v článku 4. Tyto smlouvy používají vesměs stejný postup pro určení daňové rezidentury, jako je stanoveno v ZDP. Osoby jsou dle SZDZ považovány za daňového rezidenta daného státu z důvodu svého bydliště, stálého pobytu nebo místa skutečného vedení (26).

Zdroj příjmů

U daňových nerezidentů je nutné vymezit okruh příjmů, které lze považovat za příjmy ze zdrojů na území ČR, a tedy musí být podrobeny zdanění v rámci omezené daňové povinnosti. SZDZ udělují smluvím států právo příjem zdanit, pokud však toto právo stát nezakotví do své legislativy, ke zdanění příjmů nedojde. V § 22 ZDP nalezneme taxativní výčet veškerých příjmů, které jsou v ČR zdaněny (13, s. 13).

Skutečný vlastník

Proto, abychom mohli příjem objektivně přisoudit osobě, která má povinnost tento příjem zdanit, je třeba rozlišovat mezi okamžitým příjemcem a skutečným vlastníkem. Toto rozlišení je důležité zejména pro řešení praktických problémů při zdaňování pasivních příjmů. Skutečným vlastníkem je osoba, jež můžeme příjem ekonomicky přisoudit a která ho je povinna podrobit dani. Naproti tomu okamžitým příjemcem může být kdokoli, komu je příjem poukázán, aniž by z něj měl reálný užitek (13, s. 14).

Aktivní a pasivní příjmy

Pro mezinárodní zdaňování příjmů se v české i zahraniční literatuře využívá klasifikace příjmů na tzv. aktivní příjmy a pasivní příjmy. Aktivním příjmem rozumíme výnosy z jakékoliv aktivní produktivní činnosti, kterých poplatník dosahuje při své osobní účasti výkonem vlastní práce nebo při nakládání se svým majetkem. Za pasivní příjmy označujeme zejména příjmy plynoucí z užívání majetku, poskytování práv a dále kapitálové a úrokové výnosy. Jedná se tedy o takové příjmy, pro které není vyžadována aktivní účast poplatníka na jejich vzniku (13, s. 17-18).

Tabulka č. 4: Ukázka aktivních a pasivních příjmů
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 13, s. 17-18)

Aktivní příjmy	Pasivní příjmy
příjmy ze závislé činnosti	dividendy
zisky podniků (příjmy z podnikání)	úroky
zisky ze zcizení majetku (prodej)	licenční poplatky
penze	příjmy z pronájmu nemovitých věcí

Stálá provozovna

V úvodu je třeba zmínit, že stálá provozovna není žádnou institucionální formou podnikání a z tohoto důvodu ji není možné „založit“ a nezapisuje se do žádného rejstříku. Stálá provozovna vzniká po splnění podmínek daných ZDP či SZDZ (13, s. 56).

Každý stát vyvíjí snahu zdanit zisky z aktivní činnosti na svém území. Obecně podle vnitrostátní úpravy platí, že jakékoliv aktivní příjmy z podnikání a ze samostatné činnosti podléhají zdanění z důvodu, že jich dosahuje daňový rezident, nebo že jde o

příjmy daňového rezidenta ze zdrojů na území ČR dle § 22 ZDP. Jedním z klíčových principů obsažených v SZDZ je omezení zdanění aktivních příjmů daňových nerezidentů ve státu zdroje pouze na případy, kdy jsou splněny parametry vzniku stálé provozovny. Příjmy, které jsou dosaženy před vznikem stálé provozovny daňovými rezidenty smluvních států nepodléhají zdanění ve státu zdroje. Kdežto stejné příjmy dosažené ze zdrojů na území ČR daňovými rezidenty nesmluvních států (není uzavřena SZDZ), podléhají zdanění ve státu zdroje srážkou ve výši 15 % podle § 36 odst. 1 písm. a) ZDP, jedná-li se však o státy mimo EU nebo EHP činí srážka daně 35 % podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP (13, s. 55).

Pro vymezení vzniku stálé provozovny je podstatná vnitrostátní úprava obsažená v § 22 odst. 2 ZDP a dále smluvní úprava příslušné SZDZ upravená v čl. 5. Stálé provozovny dle ZDP můžeme rozdělit do čtyř základní kategorií:

1) Klasická stálá provozovna – např. dílna, kancelář, výrobní závod atd. Jedná se o stálou provozovnu se všemi právy a povinnostmi od samého počátku zahájení činnosti.
2) Staveniště a stavebně montážní práce – stálá provozovna v tomto případě vzniká za podmínek, že doba trávní činnosti přesáhne šest měsíců v jakémkoliv období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců.
3) Služební stálá provozovna – vzniká za stejných podmínek jako staveniště, tzn. při splnění časového testu.
4) Zplnomocněný zástupce – stálá provozovna vzniká zahraničnímu poplatníkovi také tehdy, jestliže za něj na území ČR jedná v zastoupení, tzv. závislý zástupce (právnická či fyzická osoba), který má pravomoc uzavírat smlouvy za tohoto poplatníka (6).

Můžeme říct, že ZDP vymezuje pojem stálé provozovny velmi široce a SZDZ jej významně modifikují a redukují. SZDZ v první řadě kladou větší důraz na trvalou povahu místa k výkonu ekonomické činnosti. Modelová smlouva OECD definuje stálou provozovnu jako trvalé místo pro podnikání, ve kterém podnik vykonává svoji činnost zcela nebo pouze částečně. Atributy stálé provozovny dle SZDZ:

1) Umístění – existuje pevné místo pro podnikání, jenž je spojeno s konkrétní lokalitou.

2) Stálost – místo vzniklo nebo je zřízeno se záměrem trvale jen využívat k podnikání.
3) Účel – je-li podnikání vykonáváno zcela nebo částečně prostřednictvím tohoto místa (13, s. 57-58).

Dalším významným rozdílem oproti vnitrostátní úpravě je splnění časového testu u stálých provozoven z titulu staveništ a stavebně montážních prací, které dle většiny SZDZ vznikají až po uplynutí 12 měsíců (13, s. 66).

S institutem stálé provozovny jsou rovněž spojeny povinnosti, které musí subjekt splnit. Tyto povinnosti se mohou v různých zemích lišit, je tedy důležité věnovat jim dostatečnou pozornost. Mezi základní povinnosti poplatníka související se stálou provozovnou dle tuzemské právní úpravy patří:

- **Povinnost registrace** k dani z příjmů vzniká daňovému nerezidentu v den, kdy mu vznikla na území ČR stálá provozovna. Z tohoto titulu je povinen podat přihlášku do 15 dnů ode dne, kdy k této skutečnosti došlo.
- **Povinnost vedení účetnictví** daňovému nerezidentu může stanovit zákon č. 563/1991 Sb., o vedení účetnictví, ve znění pozdějších předpisů nebo jej může poplatník vést na základě svého rozhodnutí.
- **Stanovit odpovídající základ daně** dle § 23 ZDP. Jedná se o rozdíl příjmů a výdajů plynoucích ze zdrojů na území ČR, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti.
- **Podávat daňová přiznání** má povinnost daňový nerezident, jenž pobírá příjmy z titulu činnosti vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny na území ČR v souladu s § 135 a 136 Daňového řádu.
- **Povinnost srazit či zajistit daň** může vzniknout daňovému nerezidentu na základě ustanovení § 38d a § 38e ZDP, neboť se stejně jako daňový rezident ČR může dostat do postavení plátce daně.
- **Oznamovací povinnost**, tj. povinnost neprodleně ohlásit svému místně příslušnému správci daně uzavření kontraktu s daňovým nerezidentem, na jehož základě může vzniknout stálá provozovna. Tuto povinnost stanovuje § 38t odst. 2 ZDP (27).

1.4.2 Opatření sloužící k eliminaci mezinárodního dvojího zdanění

Daňové subjekty vnímají mezinárodní dvojí zdanění jednoznačně jako negativní jev, neboť jejich cílem je minimalizovat výši daní. Daňové zatížení je jedním z klíčových kritérií například pro výběr lokality pro budoucí investiční záměr v zahraničí. Z tohoto důvodu jednotlivé státy hledají řešení, jak dvojímu zdanění efektivně zabránit. Mezi opatření realizovaná státy patří zejména:

- dvoustranná nebo vícestranná opatření státu koordinovaná mezinárodní smlouvou,
- jednostranná opatření.

Jednostrannými opatřeními stát rezidenta omezuje dvojí zdanění prostřednictvím svých vlastních daňových zákonů. Tyto opatření se využívají v případě, že není uzavřena SZDZ. V zájmu odstranění negativního jevu dvojího zdanění se stát částečně vzdává svého práva uložit a vybrat daň. V případech, kdy byla již daň zaplacena ve druhém státě, obsahují národní daňové zákony ustanovení o úlevách z daňové povinnosti. Obecně však může jednostranná opatření považovat za nedostatečná, neboť nemohou problém mezinárodního dvojího zdanění uspokojivě vyřešit. Vnitrostátní opatření jednoho státu nemohou daňové rezidenty chránit před neúměrně vysokými daněmi uloženými jinými státy. Rovněž nemohou působit na spravedlivé rozdělení zdrojů mezi stát příjemce a stát zdroje. Vzhledem k těmto nedostatkům může být mezinárodní dvojí zdanění vyřešeno jen dvoustrannými či vícestrannými opatřeními dotčených států, koordinovanými mezinárodní smlouvou (11, s. 169-170).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

SZDZ představují nejvýznamnější právní akty pro vzájemné usnadnění obchodních a finančních vztahů mezi státy. Vznik těchto smluv inicioval rozvoj mezinárodního obchodu a s otevřením ekonomiky východního bloku před více než dvaceti lety význam těchto smluv vzrost i v ČR (11, s. 170-171). Základní vlastností těchto konvencí není zavádění nových daní, ale pouze doplnění či úprava ustanovení daňových systémů jednotlivých států. Cílem SZDZ je zejména:

- zamezit dvojímu zdanění,
- zamezit dvojímu nezdanění,

- zamezit či snížit možnosti daňových úniků,
- zvýšit spolupráci daňových správ smluvních států v rámci řešení problémů,
- zajistit daňovou nediskriminaci,
- přispívat k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů,
- zajistit objektivní rozdělení výnosů mezi dva smluví státy (20, s. 175)

Postavení mezinárodních smluv obecně upravuje článek 10 Ústavy ČR, který zakotvuje nadřazenost těchto smluv nad ZDP (28). SZDZ můžeme rozdělit na omezené, týkající se pouze specifického druhu příjmů, a komplexní, jenž pokrývají veškeré druhy příjmů. Smlouvy lze dále klasifikovat na bilaterální, kdy smluvními stranami jsou pouze dva státy, a multiraterální, kdy smlouvu uzavírá více států. V současnosti existují tři modelové konvence pro uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Jedná se o modely dle:

- OECD, který je využíván především vyspělými státy, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem,
- OSN, který je uzavírán zejména s rozvojovými státy, poněvadž právo na zdanění příjmu je zde ponechánu státu, ve kterém se nachází zdroj poplatníkových příjmů,
- USA, jenž se odlišuje od výše zmíněných modelů konceptem rezidenství, které je v tomto případě vázáno výhradně na státní občanství (20, s. 176-178).

Příslušná SZDZ může ve vztahu ke konkrétnímu příjmu stanovit jednu z uvedených možností:

- příjem podléhá zdanění pouze ve státu daňové rezidente – tj. stát zdroje nemá právo příjem podrobit dani,
- příjem může být zdaněn i ve státu zdroje:
  a) bez omezení, nebo
  b) s omezením (nejčastěji se jedná o stanovení maximální sazby daně).

Každá smlouva zakotvuje tzv. metody zamezení dvojího zdanění. Tyto metody, jak již název napovídá, si kladou za cíl eliminovat situace, kdy je příjem v souladu se SZDZ zdaněn ve státu zdroje a může tak docházet k nežádoucímu dvojímu zdanění (29, s. 27). Výčet těchto metod je uveden v níže uvedeném obrázku.

Obrázek č. 3: Rozdělení metod zabraňujících dvojímu zdanění příjmů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 19, s. 120)

Metoda zápočtu

Podstatou této metody je skutečnost, že příjem ze zdrojů v zahraničí je ve státu daňové rezidence podroben dani, nicméně tuto daň je možné určitým způsobem započíst na vypočtenou celosvětovou daňovou povinnost. Obecně platí, že zápočet lze provést maximálně do částky vzniklé daňové povinnosti, nemůže tedy vzniknout přeplatek z titulu daně zaplacené ve státu zdroje. Existuje však výjimka tohoto pravidla zakotvená v § 38f odst. 12 ZDP (29, s. 32). Mezinárodní praxe rozeznává dvě základní metody zápočtu:

- úplný zápočet (full credit) je využíván v případech, kdy státy navzájem akceptují celou daň zaplacenou v zahraničí,
- prostý zápočet (ordinary credit) zohledňuje, jakou měrou se podílí příjem ze státu zdroje na daňové povinnosti z celosvětových příjmů – započíst lze pouze částku daně připadající právě na příjem ze zdrojů v zahraničí (13, s. 30-31; 29, s. 31).

Metoda vynětí

Základním principem metody vynětí je, že příjem, který byl podroben dani v státu zdroje, nebude podroben zdanění ve státu daňové rezidence – je ze základu daně vyňat.

V podstatě je příjem ze zahraničí v daňovém přiznání pouze vydeklarován, ale dále nepodroben dani. Metoda vynětí má, rovněž jako metoda zápočtu, dvě základní podoby:

- úplné vynětí (full exemption), kdy je celý příjem ze zahraničí vyňat a nebere se v úvahu při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta,
- vynětí s výhradou progrese (exemption with progression), kdy se vyjímaný příjem do základu daně skutečně nezahrne, ale při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne (13, s. 34-35).

1.5 Metody mezinárodního daňového plánování

K dosažení úspěšného daňového plánování je třeba využít vhodné metody. Pouze znalost principů však nestačí, je velmi důležité klást důraz na samotné posouzení kontextu dané situace a z něj vyplývajících omezení. V případě, že by k tomuto posouzení nedošlo, dopady výsledků by mohly být spíše negativní (9, s. 43). V praxi lze uplatnit celou řadu metod mezinárodního daňového plánování, avšak z důvodu omezeného rozsahu práce, budou dále charakterizovány pouze metody relevantní pro další části práce.

1.5.1 Transferové ceny

Jednou z možností, jak využít mezinárodní daňová plánování ve svůj prospěch je pomocí tzv. převodních neboli transferových cen výrobků a služeb prodávaných mezi ekonomicky, personálně či jinak spojenými podniky. Tato cena musí být stanovena ve stejné výši, jako by byla sjednána mezi podniky nespojenými. Metoda transferových cen je formou mezinárodního daňového plánování, která se těší největší oblibě a využívají ji i ty největší společnosti. Podstata této metody spočívá v tom, že na cestě od zdroje až po konečného příjemce jsou nakupované nebo prodávané zboží či služby oceňovány tak, aby byl zisk realizován v jurisdikci s nejnižším daňovým zatížením (3, s. 43; 30, s. 4).

Vzhledem k četnosti využívání této metody v posledních letech narůstá počet daňových kontrol zaměřených právě na převodní ceny. Zvyšují se tím odborné znalosti a zkušenosti pracovníků finanční správy, kteří kontrolují, zda jsou podmínky mezi spojenými osobami nastaveny pro daňové účely podobně, jak by byly nastaveny

v nezávislých obchodních vztazích. Je tedy klíčové správné nastavení převodních cen a důkladná příprava dokumentace o použitých metodách stanovení této ceny. Ačkoliv v ČR prozatím není povinnost dokládat dokumentaci k převodním cenám dána zákonem, její zhotovení se velice doporučuje. V případě, kdy daňový poplatník předloží správci daně kvalitně zpracovanou dokumentaci, může tím výrazně zlepšit svoji pozici a vyhnout se tak případnému doměření daně (31).

Využitelnost metody transferových cen v praxi je zobrazena v tabulce č. 5. Je zde uveden příklad, který klade důraz na rozdílnost celkové odvedené daně spojených podniků v jurisdikcích s různou mírou zdanění. Mateřská společnost sídlí v zemi A, jenž je jurisdikcí s vysokým zdaněním. Tato mateřská společnost zakládá dceřinou společnost v zemi B, jenž je naopak jurisdikcí s nízkým zdaněním. Mateřská společnost vyrábí produkt, na který vynaloží náklady ve výši 800 p. j. Tento produkt následně přeprodává své dceřiné společnosti za cenu 1 000 p. j. Zisk mateřské společnosti činí 200 p. j., který podléhá v zemi A sazbě daně z příjmů ve výši 30 %. Mateřské společnosti vzniká z této transakce daňová povinnost ve výši 60 p. j. Dceřiná společnost prodává daný produkt konečnému spotřebiteli za cenu 2 000 p. j. Jeho náklady činí celkem 1 000 p. j. a sazba daně v zemi B je ve výši 15 %, tzn. že daňová povinnost dceřiné společnosti dosahuje výše 150 p. j. Z toho vyplývá, že celková daňová povinnost sdruženého podniku za danou transakci činí 210 p. j. a celková efektivní daňová sazba je v tomto případě 17,5 % (32).

Tabulka č. 5: Využití metody transferové ceny v p. j.
(Vlastní zpracování)

	Země A – matka	**Země B – dcera**
Výnosy	1 000	2 000
Náklady	800	1 000
Zisk před zdaněním	200	1 000
Sazba daně	30 %	15 %
Daňová povinnost	60	150
Celková daňová povinnost	210	
Celková efektivní daňová sazba	210 / (200 + 1 000) = 17,5 %	

Pro názornost, jak lze metodu transferových cen využít k daňové optimalizaci je v tabulce č. 6 nastíněna situace, kdy by mateřská společnost produkt ihned prodávala konečnému spotřebiteli za cenu 2 000 p. j. v zemi B, bez využití dceřiné společnosti. Pro zjednodušení budeme uvažovat, že náklady by v daném případě zůstaly ve výši 800 p. j. Celková daňová povinnost spojených osob by se tak zvýšila na 360 p. j. a celková efektivní sazba by vzrostla o 12,5 %. Sdružený podnik by v případě využití převodních cen optimalizoval svoji celkovou daňovou povinnost o 150 p. j. Vždy je však nutné dodržovat pro stanovení těchto cen principy a pravidla, která jsou stanovena v zákonech a nařízeních zabývající se touto problematikou.

Tabulka č. 6: Nevyužití metody transferové ceny v p. j.
(Vlastní zpracování)

	Země A – matka	**Země B – dcera**
Výnosy	2 000	-
Náklady	800	-
Zisk před zdaněním	1 200	-
Sazba daně	30 %	15 %
Daňová povinnost	360	-
Celková daňová povinnost	360	
Celková efektivní daňová sazba	360 / 1 200 = 30 %	

Princip tržního odstupu a srovnávací analýza

Problematika transferových cen souvisí se snahou jednotlivých zemí zamezit daňovým únikům organizovaným prostřednictvím deformované cenotvorby. Zejména při obchodování mezi sdruženými podniky může být při sjednávání cen namísto čistě ekonomických a obchodních kritérií upřednostňováno hledisko minimalizace daňového zatížení. Finanční správy jednotlivých států se proto různými způsoby snaží daňovým subjektům, které jsou spojenými podniky, ukládat povinnost chovat se při zahrnování vzájemných transakcí do daňového základu tak, jako by šlo o obchody mezi nespojenými podniky, tzn. za obvyklých tržních podmínek (13, s. 203). Tento princip je označován jako pravidlo tržního odstupu (arm´s length principle), jenž je upravován:

- ve SZDZ,
- v § 23 odst. 7 ZDP,

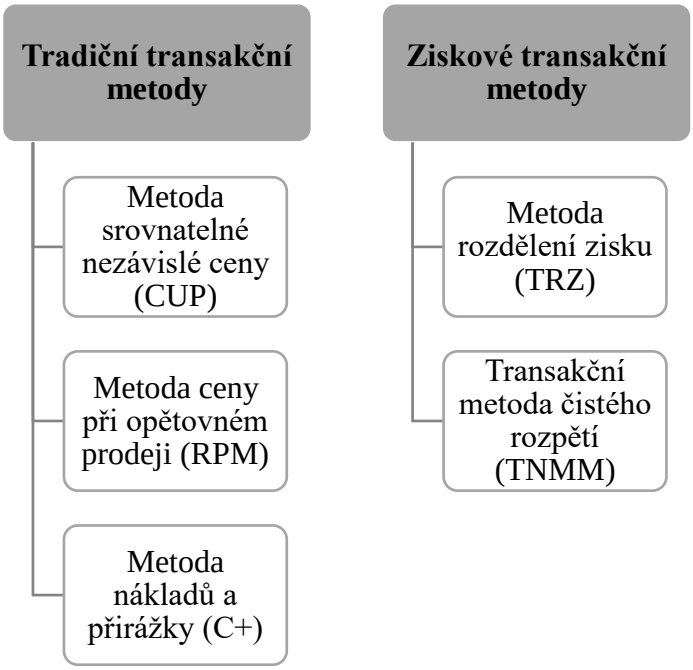
- ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy,
- v Úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (90/436/EHS) ze dne 23. července 1990, tzv. „Arbitrážní konvence“ (33).

Srovnávací analýza hraje klíčovou roli při uplatnění principu tržního odstupu. Veškeré transakce týkající se vztahů mezi spojenými podniky podléhá při daňovém posouzení třem typům testů:

1. Substance test – zkoumá, zda byla uvedená transakce skutečně realizována.
2. Benefit test – ověřuje, zda byla transakce pro daňový subjekt přínosná.
3. Arm´s length test – prověřuje, zda jsou převodní ceny v stanoveny v souladu s principem tržního odstupu (30, s. 26; 33).

Metody stanovení transferových cen

Směrnice OECD o převodních cenách klasifikuje metody ke stanovení převodních cen do dvou základní skupin na tradiční transakční metody a ziskové transakční metody, které se dále člení (viz. obrázek č. 4). Tradiční transakční metody vycházejí z porovnání nezávislých cen a cen v řízených transakcí nebo z hrubého rozpětí. Přičemž při porovnávání těch ukazatelů je nutné tyto ukazatele očistit o vliv, které mohou ovlivnit výši ceny či přirážky. Oproti tomu ziskové transakční metody zkoumají čisté zisky, které plynou z transakcí mezi sdruženými podniky. Sdružené podniky mají také možnost využít i jiného postupu ke stanovení převodní ceny než stanovuje směrnice OECD, avšak za předpokladu, že výsledek aplikace tohoto postupu bude v souladu s principem tržního odstupu a že volba a vhodnost použití pro konkrétní případ bude vysvětlena. Při výběru vhodné metody by měly být brány v úvahu silné a slabé stránky těchto metod, vhodnost metody z hlediska závislé transakce, dostupnost spolehlivých informací a úroveň srovnatelnosti závislých a nezávislých transakcí (30, s. 57).



Obrázek č. 4: Metody stanovení transferových cen

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 33)

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP)

Metoda CUP je nejpřímějším a nespolehlivějším způsobem aplikace principu tržního odstupu, což bývá považováno za její nesilnější stránku. Při použití této metody dochází ke srovnání transakcí mezi spojenými osobami s obdobnými transakcemi nezávislých subjektů. Na základě této komparace se stanoví cena pro závislé subjekty. Metoda je vhodná především při prodeji běžného zboží či služby tam, kde lze nalézt přiměřené srovnání. Může být však velmi složité nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislými osobami, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu a z tohoto důvodu je tato metoda často neaplikovatelná (13, s. 211; 30, s. 58-59).

Převodní cena = nezávislá cena

Metoda ceny při opětovném prodeji (Resale Price Method – RPM)

Při stanovení ceny na základě metody RPM se vychází z ceny nákupu od sdruženého podniku, která se porovnává s prodejní cenou při dalším prodeji. Nezávislá cena je poté snížena o přiměřenou marži závislého prodejce. Metodu je vhodné aplikovat především v případech, kdy ke zboží nebo službě při dalším prodeji není přidávána významná hodnota. Příkladem, kdy je vhodné tuto metodu využít, může být prodej distributorovi,

který zboží pouze převádí nezávislému odběrateli, tzn. nedochází k zhodnocení produktu (30, s. 59-61).

> *Převodní cena = nezávislá cena – obvyklá přirážka zjištěná u nezávislého prodejce* (33)

Metody nákladů a přirážky (Cost Plus Method – C+)

Metoda C+ vychází z nákladů vynaložených dodavatelem v závislé transakci na nákup majetku nebo služeb poskytovaných sdruženému podniku nezávislým prodejcem. K těmto nákladům je následně přičtena přirážka zjištěná u srovnatelného nezávislého dodavatele. Výše přirážky by měla být stanovena v takové výši, aby byly pokryty provozní náklady podniku a aby rovněž zajistila přiměřený zisk (33). Metoda je hojně využívaná především pro poskytování služeb v rámci koncernů nebo např. při prodeji nedokončené výroby. Dále také v případech, kdy mateřská společnost poskytuje svým dceřiným společnostem poradenské služby, IT podporu účetnictví, marketing atd. (30, s. 62).

> *Převodní cena = nákladová základna (nezávislá cena) + obvyklá přirážka zjištěná u srovnatelného nezávislého dodavatele*

Metoda rozdělení zisku (Profit Split Method – TRZ)

Metoda TRZ vychází ze zisku sdružených podniků ze závislých (řízených) transakcích. Při této metodě dochází k rozdělení celkového zisku sdružených podniků na každý jednotlivý z nich podle objektivně stanoveného kritéria (funkční analýzy). Přitom se bere v úvahu, jakým podílem se každý ze subjektů podílí na tvorbě zisku. K docílení správného rozdělení zisku je nutné nalézt podniky se srovnatelnými funkcemi, jako mají sdružené podniky zúčastněné na transakci. Dle míry ziskovosti zjištěné u těchto nezávislých podniků je určena výše podílu na zisku sdruženého podniku. Metoda je aplikovaná v případech, kdy jsou vzájemné podnikové transakce silně provázané a lze je tak jen velmi těžko srovnávat s nezávislými subjekty (13, s. 212; 33).

Transakční metoda čistého rozpětí (Transactional Net Margin Method – TNMM)

Metoda TNMM je převážně uplatňovaná u transakcí, ke kterým nelze nalézt srovnatelnou cenu. Při této metodě dochází k porovnání finančních ukazatelů (zpravidla ukazatele rentability) souvisejících s řízenou transakci s finančními ukazateli ze

srovnatelných nezávislých transakcí. Čistý zisk je poté zpravidla stanoven po odečtení veškerých provozních nákladů od úrovně provozních výnosů (30, s. 63). TNMM funguje na analogickém principu jako metoda RMP nebo C+ s tím rozdílem, že nepracuje s hrubou marží, ale s čistou ziskovou přirážkou, tzn. s provozním výsledkem hospodaření. Metoda TNMM se velmi často využívá v případech, kdy jsou transakce mezi podniky velmi úzce provázány a je obtížné, je ocenit každou samostatně (33).

1.5.2 Úroky z půjček

Půjčky jsou oblíbeným způsobem dočasného přesouvání peněžních prostředků v rámci skupiny tam, kde jsou momentálně zapotřebí. Předmětem daně z příjmů není samotná jistina a je tedy možné dočasně volné prostředky poskytnou jiné společnosti, která si své daňové břemeno sníží započtením úroků do daňově uznatelných nákladů. Pro optimalizaci daně tímto způsobem je vhodné efektivně využít SZDZ, které často udávají maximální sazbu daně. Vyplacené úroky jsou ve většině případů považovány za příjem státu, ve kterém mají svůj zdroj, tzn. odkud jsou placeny. Daňová uznatelnost úroků může být omezena ve vztahu ke kapitálu společnosti, aby nedocházelo ke zneužívání půjček ke skryté kapitalizaci. Pokud by tedy částky úroků byly příliš vysoké, je daňově uznatelná pouze ta část, která nepřesahuje stanovený limit. Tento limit je vypočten jako násobek vlastního kapitálu. Z toho vyplývá, že u společností se záporným vlastním kapitálem jsou úroky z půjček daňově neuznatelným nákladem (9, s. 45).

Podstatným prvkem v oblasti úroků z půjček jsou sjednané podmínky a jejich dodržování, zejména pak povinnost splácení. Sjednaná úroková míra sjednaná mezi sdruženými podniky musí být obvyklá v čase, místě a musí odpovídat vztahu smluvních stran (9, s. 45-46). Jak již bylo zmíněno, je nutné dbát na pravidla omezující odčitatelnost výpůjčních nákladů. Tyto pravidla zakotvuje ZDP a konkrétně se jedná o:

- pravidlo nízké kapitalizace dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP,
- pravidla ohledně úroků navázaných na zisk dlužníka § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP,
- pravidla vztahující se na mateřské společnosti držící podíl v dceřiných společnostech § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP (34).

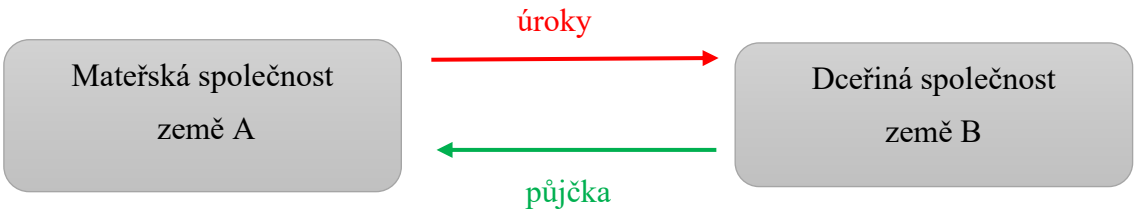
Velmi významné v problematice úroků je rovněž ustanovení § 23e ZDP, jenž pojednává o omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů pro právnické osoby. Toto ustanovení uvádí, že daňově uznatelná je pouze ta část výpůjčních výdajů, upravená o výpůjční příjmy, která nepřesáhne stanovený limit. Jedná se o vyšší z částek:

a) 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy, nebo
b) 80 000 000 Kč (6).

Úpravou úroků z půjček se v mezinárodním měřítku zabývá 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. Vznikem této směrnice by se měly eliminovat nedostatky dvoustranných či vícestranných dohod, které zcela nezaručují zamezení dvojího zdanění úroků a licenčních poplatků ve dvou různých členských státech. Nejefektivnějším způsobem, jak této situaci zabránit, je osvobodit příjmy z úroků a licenčních poplatků ze zdanění v členském státu, ve kterém mají svůj zdroj. Toto pravidlo zakotvuje článek 1 Směrnice, který navíc doplňuje podmínku, že příjmy mohou být osvobozeny pouze plynou-li skutečnému vlastníkovi úroků či licenčních poplatků. Skutečným vlastníkem musí být v tomto případě společnost jiného členského státu nebo stálá provozovna umístěná v jiném členském státě. Z toho vyplývá, že v případě, kdy je skutečným vlastníkem úroků či licenčních poplatků fyzická osoba, nebudou dle směrnice tyto příjmy osvobozeny od zdanění v jiném členském státě. Pro účely Směrnice se za úroky považují veškeré příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať jsou zajištěny či nikoliv zástavním právem k nemovitosti nebo mají právo účasti na zisku dlužníka. Za úroky jsou považovány rovněž příjmy z cenných papírů, z obligací nebo dluhopisů. Směrnice však za úroky nepovažuje penále za opožděnou platbu. Za spojené osoby neboli přidružené společnosti (dle čl. 3 Směrnice) jsou považovány společnosti, které drží minimální podíl 25 % na základním kapitálu druhé společnosti. Článek 3 je však nutné číst ve spojitosti s článkem 1, který uvádí, že možnost osvobození je možná pouze v případě, že společnost drží předepsaný podíl nepřetržitě nejméně po dobu 24 měsíců (35). Osvobození od zdanění úroků je v tuzemské legislativě promítnuto v § 19 ZDP konkrétně se jedná o odst. 1 písm. zk). Pro osvobození úroků z úvěrového finančního musí být splněny podmínky stanovené tímto paragrafem. Pokud nejsou splněny, podléhají úroky srážkové dani u zdroje dle § 36 ZDP, a to ve výši 15 % jedná-li se o členské státy EU nebo EHP. Úroky, které jsou

vyplaceny společnosti ze třetího státu, podléhají zdanění ve výší 35 % (6). Takto uloženou daň lze eliminovat za pomoci SZDZ, která stanovuje daň nižší, resp. v některých případech přiznává právo na zdanění pouze státu daňové rezidence věřitele (13, s. 189).

V praxi se můžeme setkat s různými strukturami mezipodnikových půjček a nemusí jít vždy výhradně o situaci, kdy mateřská společnost poskytuje finanční prostředky své dceřiné společnosti. Vzhledem k povaze diplomové práce je v následujícím obrázku demonstrován případ, kdy mateřská společnost sídlící v zemi A (členský stát EU) obdrží finanční prostředky v podobě půjčky od své dceřiné společnosti, která má sídlo v zemi B (členský stát EU).



Obrázek č. 5: Struktura mezinárodního daňového plánování pomocí úroků z půjčky

(Vlastní zpracování)

Jaký daňový dopad by tato situace měla na jednotlivé společnosti bude demonstrováno ve zjednodušeném příkladu v tabulce č. 7 a 8. V první zmíněné tabulce je zobrazena situace před poskytnutím půjčky, resp. před daňovou optimalizací prostřednictvím úroků.

Tabulka č. 7: Stav před poskytnutím půjčky v p. j.

(Vlastní zpracování)

	Země A – matka	**Země B – dcera**
Výnosy	2 000	2 000
Náklady	-	-
Zisk před zdaněním	2 000	2 000
Sazba daně	30 %	15 %
Daňová povinnost	600	300
Celková daňová povinnost	900	
Celková efektivní daňová sazba	900 / 4 000 = 22,5 %	

Dceřiná společnost, která sídlí v zemi s nižším daňovým zatížením, poskytne mateřské společnosti půjčku ve výši 500 p. j. Pro mateřskou společnost by placené úroky ve výši 500 p. j. byly daňově uznatelným nákladem. Z tohoto důvodu dojde ke snížení daňového základu v jurisdikci s vyšším daňovým zatížením a tím i ke snížení celkové daňové povinnosti. Vyplacené úroky jsou pro dceřinou společnost výnosem, který naopak zvýší její daňovou povinnost. Jelikož se však jedná o zemi s nižší sazbou daně z příjmů, dojde i tak v rámci celku k daňové optimalizaci, a to konkrétně ve výši 75 p. j.

Tabulka č. 8: Stav po poskytnutí půjčky v p. j.

(Vlastní zpracování)

	Země A – matka	**Země B – dcera**
Výnosy	2 000	2 000 + **500**
Náklady	**500**	-
Zisk před zdaněním	1 500	2 500
Sazba daně	30 %	15 %
Daňová povinnost	450	375
Celková daňová povinnost	825	
Celková efektivní daňová sazba	825 / 4 000 = 20,63 %	

1.5.3 Licenční poplatky

Dalším způsobem, jenž lze využít při daňovém plánování je poskytování licencí. Jedná se o velmi efektivní způsob přesunu prostředků do výhodnějších jurisdikcí. V rámci spojených podniků je možné poskytnout a přemístit nehmotná aktiva takovým způsobem, aby jejich využití představovalo pro jednu společnost, v jurisdikci s vyšším daňovým zatížením, náklad, pomocí kterého si sníží daňový základ. Druhé společnosti, nacházející se v jurisdikci s nižším daňovým zatížením, se daňový základ naopak zvýší. V rámci spojených osob však v celkovém důsledku dochází k daňové optimalizaci daně z příjmů (9, s. 49).

V § 19 odst. 7 ZDP je definován licenční poplatek jako platba, jenž představuje náhradu za užití či poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu, včetně filmů a filmových děl, počítačových programů, dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor,

návrh, model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup nebo know-how. Za licenční poplatek také rozumí příjem za nájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního či vědeckého zařízení. Jestliže nejsou licenční poplatky osvobozeny od daně dle § 19 ZDP, podléhají srážkové dani ve výši 15 % v případě, že se jedná o příjmy plynoucí do zemí EU nebo EHP. Pokud příjmy z licenčních poplatků plynou do třetí země je uplatňována srážka dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP daně ve výši 35 % (6). Tuto daň lze eliminovat za pomoci SZDZ, která stanovuje daň nižší, resp. v některých případech nepřiznává státu zdroje právo na zdanění vůbec (13, s. 189).

Stejně jako v případě úroků, tak i oblast licenčních poplatků je upravena 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. Působnost i aplikace směrnice je shodná, proto již nebudou opakovány body zmíněné v podkapitole č. 2.5.2. Důležité je připomenout, že licenční poplatky, stejně jako úroky placené mezi spojenými osobami z různých členských států EU, jsou osvobozeny od veškerých daní, které jsou na ně formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uvaleny (35). Promítnutí této směrnice do českého daňového práva je opět možné spatřovat v § 19 odst. 1 ZDP, konkrétně se jedná o písm. zj). Zde je stanoveno osvobození pro licenční poplatky plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem ČR nebo od stálé provozovny obchodní korporace na území ČR, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU. Pro osvobození od daně musí být splněny podmínky stanovené tímto zákonem (6).

Na následujícím obrázku bude znázorněna zjednodušená ukázka fungování poskytování licencí mezi spojenými podniky.

Obrázek č. 6: Struktura mezinárodního daňového plánování pomocí licencí

(Vlastní zpracování)

Mateřská společnost se rozhodla založit dceřinou společnost, která je umístěna v daňovém ráji a vložila do ní nehmotná aktiva v podobě patentu. Dceřiná společnost následně poskytne tento patent mateřské společnost jakožto předmět průmyslového vlastnictví. Licenční poplatek činí 200 p. j. a pro mateřskou společnost představuje náklady, snižující základ daně pro výpočet daně z příjmů. Pro dceřinou společnost jsou licenční poplatky výnosem, tím pádem dojde k jejich zdanění v daňovém ráji, kde je ovšem daňová sazba velmi nízká či nulová.

Tabulka č. 9: Stav po poskytnutí licencí v p. j.
(Vlastní zpracování)

	Země A – matka	Země B – dcera
Výnosy	800	**200**
Náklady	**200**	40
Zisk před zdaněním	600	160
Sazba daně	19 %	3 %
Daňová povinnost	114	4,8
Celková daňová povinnost	118,8	
Celková efektivní daňová sazba	118,8 / 760 = 15,63 %	

1.6 Proces mezinárodního daňového plánování

Následující kapitola bude věnována procesu mezinárodního daňového plánování. Konkrétně se budeme zabývat hledáním odpovědí na otázku, co by měly brát subjekty v potaz při hledání vhodné destinace pro své podnikání. Rozhodování podnikatelských subjektů je ovlivňováno řadou faktorů, které nemusí přímo souviset s daňovou optimalizací, která může být jednou z motivací ke vstupu na zahraniční trhy. V této kapitole budou tedy uvedeny aspekty, které by měl management podniku brát v potaz.

1.6.1 Forma vstupu společnosti na mezinárodní trhy

Výrobní podniky stojí před vstupem na mezinárodní trhy před základním rozhodnutí zda, vyrábět zboží v tuzemsku a poté ho exportovat do zahraničí nebo přenést výrobu do zahraničí. Naopak podniky činné v oblasti služeb nemají zpravidla možnost volby,

v případě, že chtějí vstoupit na zahraniční trh, bývá jejich přítomnost v daném teritoriu nezbytností. Formy vstupu je možné rozdělit do tří hlavních skupin na:

1) vývozní a dovozní operace,
2) formy nenáročné na kapitálové investice,
3) kapitálové vstupy podniků na mezinárodní trhy (36, s. 15-16).

Definitivní výběr strategie ovlivňuje řada faktorů, mezi které můžeme zařadit rizikovost podnikání na cílovém trhu, celková konkurenceschopnost podniku v mezinárodním prostředí, potenciál cílového trhu a další (37).

Vývozní a dovozní operace

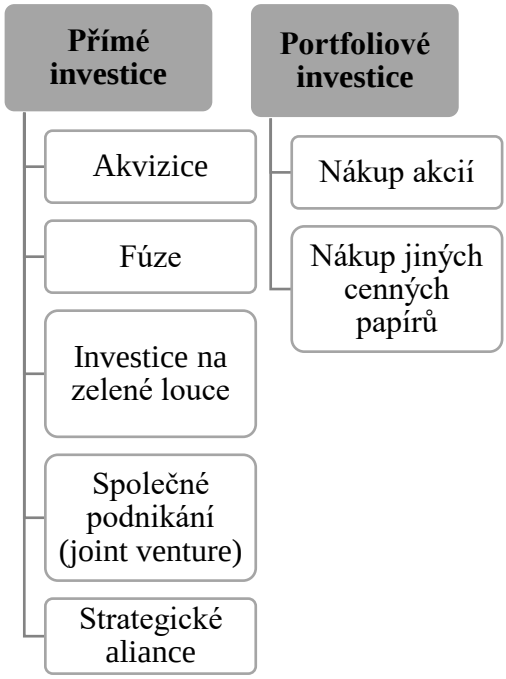
Jedná se o tradiční a pravděpodobně nejjednodušší formu vstupu podniku na mezinárodní trhy. Mnohdy je vývoz chápán jako forma vstupu, která nevyžaduje žádné investice. V případě, že chce však podnik na zahraničním trhu dosáhnout úspěchu a získat na něm významnější podíl, musí investovat značné zdroje do mezinárodního marketingu. Podle podmínek zahraničního trhu musí podnik přizpůsobit výrobkovou politiku, zajistit doprovodné služby, vybudovat distribuční cesty, stanovit vhodnou cenovou strategii a v neposlední řadě vložit značné finanční prostředky do komunikační politiky. Při exportu mohou podniky využít různé obchodní metody, jejichž volba záleží na řadě faktorů, zejména pak na charakteru výrobků a služeb, na obchodněpolitických podmínkách dané země, výběru obchodního partnera a na poměru vynaložených nákladů a dosaženým cenám. Tyto obchodní metody mohou být uplatňovány na základě smluvních vztahů s prostředníky, výhradními prodejci, obchodními zástupci, komisionáři atd (37).

Formy vstupu nenáročná na kapitálové investice

Danou formu vstupu využívají společnosti, pokud nechtějí investovat v zahraničí, ale přesto v rámci rozvoje mezinárodních aktivit chtějí zdůraznit přítomnost svých výrobků či služeb na cílovém trhu jiným způsobem než vývozními operacemi. V praxi se můžeme nejčastěji setkat s využíváním licencí, franšíz či mezinárodními výrobními kooperacemi (38, s. 23).

Kapitálové vstupy podniků na mezinárodní trhy

Jedná se o nejvyšší stupeň internacionalizace podnikových aktivit na mezinárodních trzích a vzhledem k investiční náročnosti jsou charakteristické zejména pro velké společnosti. Nejčastější formou tohoto vstupu jsou přímé anebo portfoliové investice. Účelem přímé zahraniční investice je založení, získání nebo rozšíření trvalých ekonomických vztahů mezi investorem jedné země a společností se sídlem v jiné zemi. Tyto investice mohou mít formu kapitálových vkladů (hmotných a nehmotných investic) i formu vnitrofiremních půjček či reinvestovaného zisku. Mezi portfoliové zahraniční investice řadíme nákup akcií nebo jiných cenných papírů (37). V níže uvedeném obrázku jsou zobrazeny nejčastější formy kapitálových vstupů podniků na mezinárodní trhy.



Obrázek č. 7: Formy kapitálových vstupů na mezinárodní trhy

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 37)

České podniky obvykle nebývají dostatečně kapitálově silné, a z tohoto důvodu se často zaměřují na investice, které slouží k podpoře obchodní činnosti. Vhodnou formou podnikání pro podporu exportu může být zřízení dceřiné společnosti nebo pobočky. Dceřiná společnost je samostatný právní subjekt, který je řízen mateřskou (zahraniční) společností. Dceřiná společnost je plnohodnotným právním i daňovým podnikatelským subjektem, který podléhá zákonům v zemi usazení společnosti. Zároveň je v této zemi

považována za daňového rezidenta, tzn. že zde zdaňuje své celosvětové příjmy. Pobočka neboli stálá provozovna, nemá vlastní právní subjektivitu, je tedy plně součástí mateřské společnosti. Stálá provozovna může plnit obdobnou funkci jako dceřiná společnost, avšak není oprávněna uzavírat smluvní závazky, ale pouze vyvíjí činnost, která podporuje podnikatelské aktivity na cílovém trhu. Administrativně se jedná o nejjednodušší formu zastoupení podnikatelského subjektu v zemích EU (38, s. 32-33).

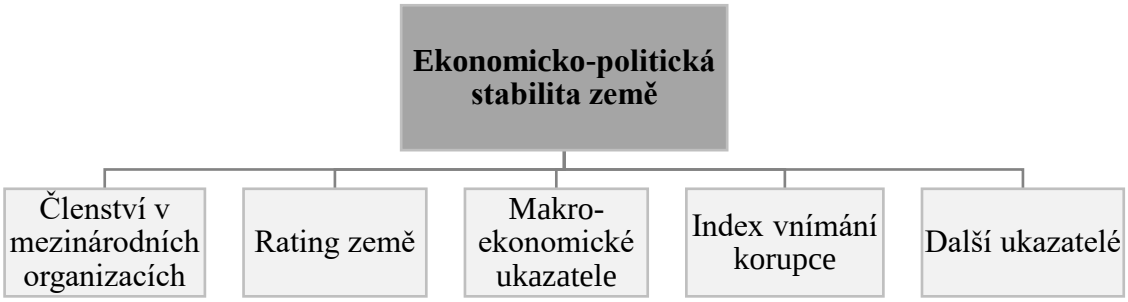
1.6.2 Faktory výběru vhodné země

Volba destinace vychází ze strategického plánu společnosti a jedná se o velmi zásadní rozhodnutí, které ovlivní budoucnost podniku. Společnost může rozšířit svoji působnost v zemi se kterou již obchoduje nebo může proniknout na zcela nový trh. Pro výběr vhodného cílového státu je důležité stanovit faktory hodnocení daného teritoria. V odborné literatuře nalezneme celou řadu faktorů, které mohou podniky brát v potaz při mezinárodním daňovém plánování. Není třeba je však brát jako dogma a každý podnik si může zvolit pouze ty faktory, které jsou pro něj relevantní (39, s. 123). Dále budou blíže charakterizovány pouze faktory, které autorka považuje za stěžejní pro další části práce.

Ekonomicko-politická stabilita země

Požadavek na ekonomicko-politickou stabilitu by měl být primárním aspektem z hlediska výběru cílové destinace. Bylo by absurdní přenést některý z významných podnikových procesů do země, kde by bylo dosaženo výrazné úspory nákladů, avšak s nejistotou, zda tato skutečnost bude platit i ve výhledu několika týdnů z důvodu napjaté vnitřní situace dané země. Jistou zárukou stability a dodržování práv můžeme spatřit v tom, zda je daný stát členem některé mezinárodní organizace typu WTO, MMF, OED atd. Z hlediska ekonomické stability země mohou být sledovány vývoj a aktuální hodnoty ukazatelů hrubého domácího produktu (dále jen „HDP“), inflace, míra zadlužení státu atd. Pro podnikatelský subjekt může být dalším měřítkem objem zahraničních investic v dané zemi a reference. Zdrojem pro hodnocení mohou být statické úřady, statistiky EU, OECD či jiných mezinárodních organizací a ratingových agentur (39, s. 127-130). Rating země hodnotí důvěryhodnost daného státu a jeho budoucí schopnost splácet své závazky. Toto hodnocení vytvářejí nezávislé ratingové

agentury. K hodnocení státu dochází na základě mnoha kvantitativních i kvalitativních ukazatelů mezi které patří např. zadlužení vládního sektoru a jeho výše v čase, stav ekonomiky a její výhled, politická rizika atd. Ratingové hodnocení využívá škálu od nejnižšího, tzv. spekulativního stupně, až po nejvyšší tzv. investiční stupeň (40). Státy lze hodnotit také za pomoci indexu vnímání korupce (CPI), které jsou zveřejňovány organizací Transparency International. De facto se jedná o průzkum veřejného mínění ohledně vnímání množství korupce místními obyvateli daného státu. V některých zemích světa je korupce běžnou součástí života a bez její akceptace není téměř možné uvažovat o úspěchu společnosti v dané zemi. Management společnosti tak musí zvážit, zda bude korupci akceptovat nebo přestane zvažovat působení v daném regionu. Mezi další ukazatele můžeme zařadit index plátců úplatků, index softwarového pirátství atd. (39, s. 128).



Obrázek č. 8: Ekonomicko-politická stabilita země

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 39, s. 127-130)

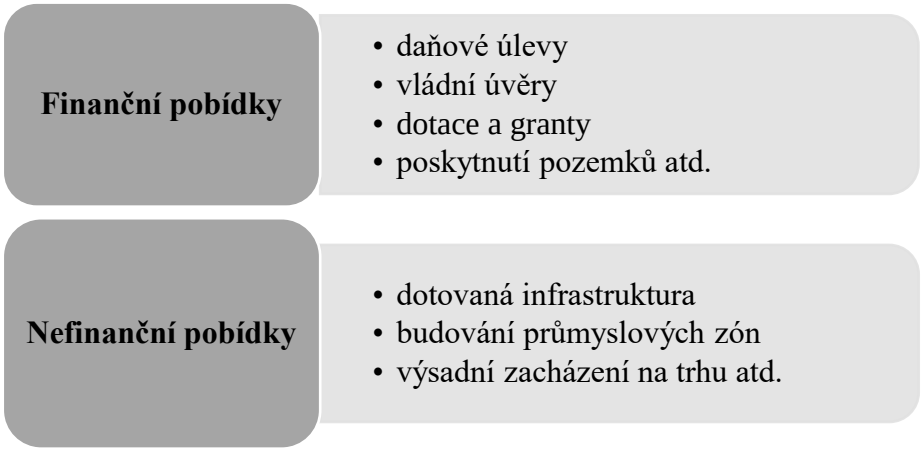
Pracovní síla

Pracovní síla může být další z faktorů, které mohou velmi ovlivnit rozhodování při výběru vhodné destinace pro podnikání. V potaz mohou být brány především náklady na pracovní sílu, které se v očích mnoha manažerů jeví jako jeden z nejdůležitějších parametrů. Pro tento faktor je logicky metrikou úroveň průměrné mzdy ve zvoleném regionu a v ideálním případě i ve zvoleném odvětví. Manažery by však vedle absolutních ukazatelů měli zajímat i ukazatele trendové, tj. roční růst průměrných mzdových nákladů. Dalším faktorem, který bude hrát prim zejména pro ty ekonomické subjekty, které ke své činnosti potřebují kvalifikované a erudované zaměstnance, je vzdělání obyvatelstva v dané zemi. Měřítkem pro tento faktor bude především počet

vysokoškolsky vzdělaných lidí v zemi a poté dle potřeby i vzdělání učňovské či středoškolské. Pro účely založení dceřiné společnosti by mohli být zvažovány ještě další faktory týkající se pracovní síly jako například síla odborů, regulace na trhu práce či míra fluktuace zaměstnanců (39, s. 124-127).

Investiční pobídky

Motivací zahraničních subjektů pro výběr určité země může být i existence výhodných investičních pobídek. Tento faktor bude posuzován především v případě, kdy dojde k přenesení výroby nebo některého procesu formou přímé zahraniční investice. Státy s kvalitní politikou investičních pobídek, mohou nabízet nově příchozím podnikatelským subjektům po splnění určitých podmínek různé typy investičních pobídek (viz. obrázek č. 9)



Obrázek č. 9: Formy investičních pobídek

(Vlastí zpracování dle: 39, s. 125-126)

Daňový systém

Mezi další významné faktory, které ovlivňují výběr sídla společnosti, patří bezpochyby daně, které budou v daném státě z jejich činností odváděny. Subjekt vstupující na zahraniční trh by se měl tedy seznámit s daňovým systémem vybraného státu. Daňový systém můžeme popsat jako úplný souhrn veškerých povinných daní a poplatků odváděných do státního rozpočtu a fondů. Daňový systém je širší pojem, který zahrnuje nejenom daňovou soustavu, ale celý systém právních, organizačně technických a kontrolních institucí, které zajišťují tvorbu daňové legislativy, její správu a kontrolu (41, s. 15).

Struktura daňového systému země je určujícím faktorem její ekonomické výkonnosti. Dobře strukturovaný daňový zákoník je pro daňové poplatníky snadné dodržovat a může podpořit ekonomický rozvoj země a zároveň zvýšit příjmy státního rozpočtu. Různorodost přístupu k zdanění mezi jednotlivými zeměmi vytváří potřebu hodnotit daňové systémy ve vztahu k sobě navzájem. Za tímto účelem byl vyvinut organizací Tax Foundation index mezinárodní daňové konkurenceschopnosti (ITCI), který přináší komplexní pohled na daňovou soustavu zemí OECD s ohledem na konkurenceschopnost a neutralitu. Aby bylo možné měřit, zda je daňový systém země neutrální a konkurenceschopný, sleduje index více než 40 proměnných daňové politiky v pěti kategorií:

- daně z příjmů právnických osob,
- daně z příjmů fyzických osob,
- spotřební daně,
- majetkové daně,
- mezinárodní daňová pravidla (42).

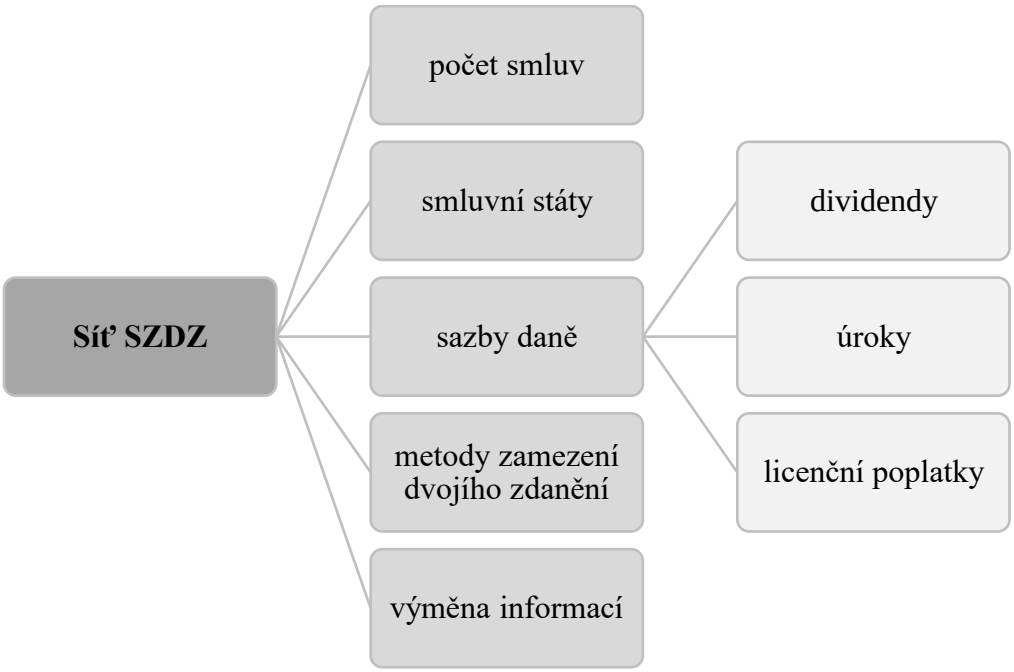
Tento index tedy může poskytnout ekonomickému subjektu základní představu o daňových zákonech dané země. V důsledku toho, že index nevystihuje konkrétní požadavky daného subjektu na daňové zákony, nemůže tedy sloužit jako jediné rozhodovací kritérium.

Daňový subjekt by se měl seznámit se s jednotlivými druhy daní, které stát vybírá a posléze se zaměřit pouze na ty, které se ho bezprostředně týkají. Pro celkové hodnocení jsou nejrelevantnější ty druhy daní, které mohou daňový subjekt nejvíce zatížit. Pro společnosti v celkovém zdanění hraje prim daň z příjmů právnických osob, ačkoliv společnostem mohou vznikat i další daňové povinnosti. K posouzení výše daně z příjmů právnických osob v dané zemi se často využívá statutární (nominální) sazba daně. Hodnocení daňového zatížení dělané na základě statutární sazby daně však není přesné ani objektivní, přesto může být orientačním ukazatelem o daňovém zatížení v dané zemi. Statutární sazba daně nezohledňuje řadu skutečností, které významně ovlivňují konečnou daň zaplacenou společností jako například rozlišné určení základu daně, rozdílné odpočty od základu daně či daňově uznatelné a neuznatelné náklady. V konečném důsledku tedy může daňový subjekt v zemi s vyšší statutární sazbou daně

odvést menší daň než v zemi s nižší statutární sazbou daně. Z těchto důvodů je pro porovnání daňové zátěže v jednotlivých zemích vhodné využít efektivní sazbu korporátní daně. Tuto sazbu můžeme rovněž vyjádřit jako daňový klín, tj. rozdíl mezi mírou zisku před zdaněním a po zdanění (43).

Síť mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Existence mezinárodního dvojího zdanění může výrazně omezit zájem podnikatelských subjektů, tj. daňových nerezidentů o ekonomické aktivity na území jiného státu. Není tedy žádným překvapením, že hodnocení budoucího daňového zatížení patří k základním rozhodujícím kritériím nadnárodních investorů. Dvojí zdanění není ani v zájmu státu rezidenta, neboť omezuje investice a další ekonomické aktivity na zahraničních trzích a následně vede k uzavírání a zaostávání národní ekonomiky. Jak již bylo uvedeno v kapitole 2.4.2 k zamezení dvojího zdanění slouží SZDZ (13, s. 28-30). Podnikatelský subjekt by si tedy měl před vstupem do vybrané země prověřit, kolik má uzavřených SZDZ a s jakými státy. Stěžejní smlouvou bude ta mezi státem, ve kterém má subjekt své stávající sídlo, a státem do kterého plánuje expanzi. V této smlouvě je důležité se zaměřit na sazby daně a metody zamezení dvojího zdanění, které daná smlouva zakotvuje.



Obrázek č. 10: Síť SZDZ

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 13, s. 28-30)

Ostatní faktory

Do této skupiny bychom mohli zařadit faktory, které jsou specifické pro danou společnost či pro jeho obor podnikání. Příkladem mohou být faktory právního charakteru mezi které patří ochrana duševního vlastnictví a ochrana osobních údajů. Otázka ochrany duševního vlastnictví bude důležitá zejména pro společnosti, které mají v plánu sdílet v rámci společného podniku své know-how, patenty atd. Ochrana osobních údajů je specifická především oblast přenosu dat o zaměstnancích či klientech do jiného státu. Legislativa některých zemí zakotvuje povinnost prokazovat náležitou míru zabezpečení a oprávněnost nakládání s osobními údaji. Mezi ostatní faktory bychom mohli zařadit například geografickou vzdálenost zvolené destinace či rozdílnost časového pásma. Geografická vzdálenost hraje důležitou roli zejména v případě nutné osobní interakce mezi partnery a při fyzických tocích zboží. Dochází nejenom k vyšším nákladům, ale samozřejmě také k velkým časovým ztrátám (39, s. 131).

1.7 Náklady na mezinárodní daňové plánování

V souvislosti s problematikou mezinárodního daňového plánování je nezbytné zmínit i některé náklady, které bude muset podnikatelský subjekt na tuto činnost vynaložit.

1.7.1 Náklady na poradenské služby

Podnikatelé mohou k nákladům na daňové plánování přistupovat různě. Někteří si jsou vědomi značné složitosti problematiky daňového plánování, a proto využívají služeb poradenských společností. Tyto služby mohou zahrnovat přípravu schématu daňového plánování, nastavení podnikatelské struktury vzhledem k zákonům jeho domovské země či přípravu smluvních vztahů s třetími subjekty, se kterými bude struktura obchodovat. Poradenské společnosti rovněž provádějí pravidelný audit struktury svých klientů, který prověří její funkčnost s ohledem na změny legislativy v domovské zemi klienta i v jurisdikci, kde jsou založeny subjekty struktury (9, s. 77).

1.7.2 Náklady spojené se založením společnosti a základní administrací

Další kategorií nákladů, se kterou se kterou musí subjekt počítat, jsou náklady na založení společnosti, případné náklady na požadovaný minimální upsaný a splacený

kapitál a další administrativní náklady (9, s. 77). EU dlouhodobě prosazuje odstranění administrativních překážek při zakládání společností v jednotlivých členských státech a zároveň apeluje na snížení nákladů spojených s touto činností. Evropská komise stanovila podmínku, že pokud členský stát nepřistoupí ke snížení nákladů pro založení společnosti, nebude moci čerpat dotace ze strukturálních fondů EU. Dle komise by se částka vynaložená na vstupní poplatky ve všech členských státech měla pohybovat maximálně ve výši 100 eur (44).

1.7.3 Transakční a časové náklady

Jedná se o náklady, které jsou nezbytné k uskutečnění ekonomické transakce jako je obchod, směna či půjčka. Mezi transakční náklady z hlediska mezinárodního daňového plánování, řadíme především poplatky spojené s obchodní činností mezinárodní struktury, jako jsou náklady na přípravu a vyhotovení smluv a jejich podpisy či náklady na bankovní poplatky. Důležité je rovněž brát v potaz i časové náklady. Ve světě byznysu znamenaná čas peníze, a zejména z tohoto důvodu je nutné vybrat takovou strukturu, která zabere co nejméně času, a přitom podnikatelský subjekt docílí požadovaných výsledků mezinárodního daňového plánování (9, s. 78-79).

2 ANALYTICKÁ ČÁST

Tato kapitola práce bude věnována procesu mezinárodního daňového plánování a budou zde shromážděny informace o jednotlivých faktorech, jež by měly být brány v potaz. Pro modelový příklad aplikace procesu mezinárodního daňového plánování bylo jako destinace zvoleno Maďarsko. Tato země, co by člen EU a Visegrádské čtyřky, historicky patří mezi velké partnery českého zahraničního obchodu. Daňově výhodné jurisdikce nemusí být pouze exotické destinace, ale najdeme je také v Evropě. Jejich nespornou výhodnou může být kromě geografické blízkosti, také větší právní jistota a kredibilita, která umožňuje legálně podnikat, a přitom platit nižší daň (45).

2.1 Specifikace Maďarska pro mezinárodní daňové plánování

Maďarsko je vnitrozemským státem ležícím ve střední Evropě. Maďarsko má celkem sedm sousedních zemí mezi které patří Rakousko, Slovensko, Ukrajina, Rumunsko, Srbsko, Chorvatsko a Slovinsko. Rozlohou i počtem obyvatel je Maďarsko relativně podobné ČR. Z hlediska politicko-ekonomického systému je Maďarsko parlamentní demokracií s tržním hospodářstvím. Prezident republiky má především reprezentativní roli a výkonná moc leží v rukou vlády v čele s ministerským předsedou. Země je rozdělena na 19 žup a 23 velkých měst s župními pravomocemi. Hlavním městem a zároveň ekonomickým a politickým centrem země je Budapešť. Oficiálním jazykem je maďarština, avšak rozšířená je v zemi i angličtina. Oficiální měnou je maďarský forint, nicméně země se v současné době chystá na přijetí eura jako své měny (46). Základní informace o Maďarsku jsou přehledně shrnuty do tabulky č. 10.

Tabulka č. 10: Základní údaje o Maďarsku

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 46)

Oficiální název	Maďarsko (Magyarország)
Státní zřízení	parlamentní republika
Hlavní město	Budapešť
Počet obyvatel	9,77 mil.
Rozloha	93 030 km²
Měna	maďarský forint (HUF)
Jazyk	maďarština (oficiální jazyk) angličtina (rozšířená)
Časové pásmo	SEČ (středoevropský čas)

2.1.1 Ekonomicko-politická stabilita země

Nejprve se zaměříme na ekonomicko-politickou stabilitu Maďarska, abychom zjistili, zda je pro podnik vůbec vhodné na tento zahraniční trh vstupovat. Ekonomický subjekt bude hledat destinaci, kde by mohl dosáhnout úspory nákladů, nicméně je důležité, aby měl jistotu týkající se ekonomické a politické situace země. V případě, že si zde založí dceřinou společnost či pobočku nenastala v rámci týdnů či měsíců situace, kdy by ji musel z důvodu napjaté vnitřní situace dané země uzavřít.

Členství země v mezinárodních organizacích

Maďarsko je podobně jako ČR členem nejvýznamnějších mezinárodních organizací. Země je členem Visegrádské čtyřky (V4), jenž je regionálním uskupením čtyř středoevropských zemí, mezi které patří kromě Maďarska také ČR, Slovensko a Polsko. Tato organizace vznikla v roce 1991 a po přejetí všech členských států do EU v roce 2004 je jejím hlavním cílem prosazování spolupráce a stability v širším regionu Střední Evropy (47). Maďarsko rovněž patřilo mezi zakládající členy Mezinárodní obchodní organizace (WTO) a v roce 1995 se stalo jeho členem. O rok později se stává země také členem OECD. V roce 1999 se Maďarsko stejně jako ČR a Polsko připojilo k členům Severoatlantické aliance (NATO), jejíž hlavní iniciativou je obrana jejích členů a zachování demokracie a míru v oblasti severního Atlantiku. Mezi další významné světové organizace, kterými je země členem, můžeme zařadit Mezinárodní měnový

fond (MMF), Organizaci spojených národů (OSN) a rovněž je členem Schengenského prostoru (46).

Maďarsko a ČR má mezi sebou uzavřeno více než 50 bilaterálních smluv. Mezi významné smlouvy v rámci finanční oblasti patří například Ujednání o spolupráci v oblasti činnosti daňové správy, Dohoda o vzájemné spolupráci v celních otázkách a samozřejmě Smlouva o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku (48).

Politická stabilita země

Politická situace v zemi je dlouhodobě stabilní. Politickým lídrem je od roku 2010 středopravá konzervativní strana Fidesz v čele s ministerským předsedou Viktorem Orbánem. Vláda je však dlouhodobě kritizována ze strany EU kvůli svým euroskeptickým postojům a kvůli řadě přijatých opatření, které směřovaly proti zahraničním společnostem jako například zavedení sektorové daně v bankovním sektoru, energetice a komunikacích. Právní řád Maďarska byl zcela harmonizován s legislativou EU. Domácím i zahraničním podnikatelským subjektům zajišťuje Ústava ochranu před vyvlastněním a znárodněním majetku. Podle Exportní garanční a pojišťovací společnosti (dále jen „EGAP“) je hlavním problémem Maďarska značná byrokracie a snaha vlády o centralizaci (49). Nicméně v dubnu 2022 čekají Maďarsko parlamentní volby, kdy obyvatelé rozhodnou, zda strana Viktora Orbána zůstane u moci již čtvrté funkční období nebo zvítězí sjednocená opozice „V jednotě za Maďarsko“ slibující návrt k demokracii a principům právního státu (50).

Makroekonomické ukazatele

Podstatným krokem při posouzení ekonomické stability země je posoudit a zvážit vývoj jednotlivých makroekonomických ukazatelů. Následující řádky proto budou věnovány těmto ukazatelům. Maďarsko patří mezi menší evropské ekonomiky, avšak ekonomika země je dobře diverzifikovaná. Před koronavirovou pandemií vykazovalo Maďarsko jedno z nejvyšších růstů HDP v EU. V roce 2020 však ekonomika utrpěla restriktivními opatřeními přijatými vládou kvůli pandemii a zároveň i vnějšími faktory souvisejícími s nepříznivým hospodářským vývojem v EU. Ekonomika Maďarska je velmi otevřená a silně navázaná na EU, kam směřují přes čtyři pětiny exportu země. V následujících obdobích se opět očekává hospodářský růst, avšak pomalejší než v minulých letech

s ohledem na zpomalení globální ekonomické aktivity, klesajících investic z fondů EU a také nepříznivý demografický vývoj země. Spolu s růstem ekonomické výkonnosti v letech 2016 až 2019 klesala i relativní míra zadlužení vůči HDP. V rámci boje proti pandemii se Maďarsko soustředilo na podporu nových investic a v důsledku toho se míra dluhu v roce 2020 opět zvýšila. Struktura veřejného dluhu je však poměrně příznivá, neboť převážná část je financována na domácím trhu. V následujících letech se opět počítá s postupným poklesem veřejného zadlužení v poměru k HDP (49).

Tabulka č. 11: Základní makroekonomické ukazatele Maďarska

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 51; 52)

Ukazatel	**Minulost**					**Prognóza**	
	2017	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**	**2023**
Růst HDP (%)	4,3	5,4	4,6	- 4,9	7,6	5,1	3,8
Veřejný dluh (% HDP)	72,1	69,1	65,5	80,4	76,6	75,6	73,1
Míra nezaměstnanosti (%)	4,0	3,6	3,3	4,1	4,1	3,8	3,8
Počet obyvatel (v mil.)	9,7	9,7	9,7	9,7	9,7	9,7	9,76
Míra inflace (%)	2,4	2,8	3,2	3,4	5,2	5,4	3,6

Rating země

Hodnocení ekonomicko-politické stability země lze provádět také za pomoci ratingu. Čím je ratingové hodnocení země vyšší, tím by mělo být menší riziko nesplácení závazků ze strany státu. Současně slouží rating jako měřítko ekonomické vyspělosti země a její institucionální a politické stability. Může tak být důležitým vodítkem i pro investory, kteří chtějí v dané zemi investovat i do soukromých podniků (40). Tabulka uvedená níže uvádí ratingové hodnocení zemí podle třech předních ratingových agentur. Pro srovnání je v tabulce uvedeno i hodnocení ČR a dalších zemí, které získaly stejné hodnocení jako ČR a Maďarsko.

Tabulka č. 12: Ratingové hodnocení Maďarska a ČR k 11.2.2022

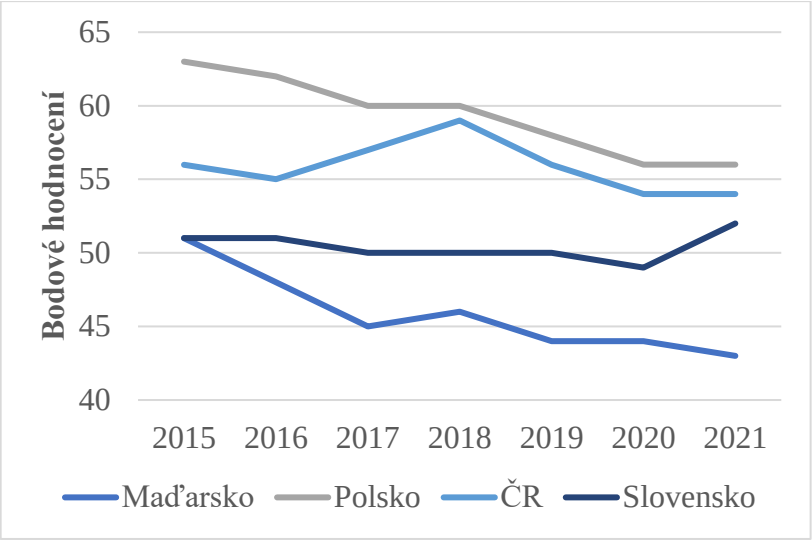
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 53)

Moody´s		Standard & Poor´s		Fitch	
Investiční stupeň					
Aa3	**ČR**, Belgie, Spojené království	AA-	**ČR**, Estonsko, Irsko, Slovinsko	AA-	**ČR**, Belgie, Estonsko, Spojené království
Baa2	**Maďarsko**, Indonésie	BBB	**Maďarsko**, Bulharsko, Itálie, Portugalsko	BBB	**Maďarsko**, Bulharsko, Chorvatsko, Itálie, Rusko

Z výše uvedeného je zjevné, že obě země jsou zařazeny v investičním stupni hodnocení, avšak Maďarsko se v žebříčku nachází na horší pozici než ČR. Maďarsko se až do roku 2016 podle agentury Standard & Poor´s nacházelo ve spekulativním stupni hodnocení. Avšak díky zlepšeným vyhlídkám na hospodářský růstu země, veřejných financí a vnější bilance byla v tomto roce přesunuta do investičního stupně (54). Vzhledem k tomuto posunu dosahuje Maďarsko hodnocení středně rizikové země se stabilní současností, avšak s možnými problémy v budoucnu. ČR je dle agentur hodnocena jako velmi kvalitní subjekt s mírným rizikem v delším časovém horizontu.

Index vnímání korupce

Zajímavým ukazatelem pro zhodnocení zemí je index vnímání korupce (CPI). Tento index seřazuje země podle vnímané výše zkorumpovanosti veřejného sektoru. Hodnocení probíhá na stupnici od 0 do 100, kdy 0 znamená nejvyšší míru korupce a 100 naopak míru korupce nejnižší. Na první příčce ze 180 hodnocených zemí se umístilo Dánsko společně s Novým Zélandem a Finskem. Všechny tři země dosáhly 88 bodů. Průměr EU je již třetím rokem ve výši 64 bodů (55). Následující graf znázorňuje vývoj hodnocení zemí Visegrádské čtyřky dle indexu vnímání korupce.



Graf č. 1: Index vnímání korupce v zemích V4

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 55)

Dlouhodobou stagnaci či propad zemí Visegrádské čtyřky (V4) potvrdily všechny země s výjimkou Slovenska, které si naopak oproti roku 2020 polepšilo. Nejvyšší index korupce v rámci zemí V4 již od roku 2015 drží Polsko. V roce 2021 dosáhla ČR 54 bodů ze 100 možných a umístila se tak na 49. příčce ze 180 hodnocených zemí. V rámci EU ji náleží 19. místo, o které se dělí společně s Maltou. Ve srovnání se zeměmi V4 je míra korupce v ČR vnímaná jako druhá nejnižší. V rámci zemí V4 je na tom dlouhodobě nejhůře právě Maďarsko, které v roce 2021 získalo od organizace Transparency International pouze 43 bodů. V evropském srovnání náleží Maďarsku předposlední příčka a v celosvětovém srovnání pak 73 pozice ze 180 hodnocených zemí (55).

2.1.2 Pracovní síla

Jak již bylo nastíněno v teoretické části práce, pracovní síla může být dalším faktorem pro hodnocení dané destinace.

Náklady na pracovní sílu

Pro zhodnocení tohoto faktoru je využito ukazatele průměrné mzdy. Následující tabulka ukazuje vývoj a změnu průměrné měsíční mzdy za poslední čtyři roky. Pro srovnání jsou uvedeny údaje pro Maďarsko a ČR.

Tabulka č. 13: Průměrná měsíční mzda v Maďarsku a ČR

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 56; 57)

Rok	Maďarsko			ČR	
	Průměrná měsíční mzda (HUF)	Průměrná měsíční mzda (CZK)[1]	Změna průměrné mzdy (%)	Průměrná měsíční mzda (CZK)	Změna průměrné mzdy (%)
2018	346 701	22 978	11,4	32 051	8,1
2019	383 374	25 405	10,6	34 578	7,9
2020	419 988	27 835	9,6	35 662	3,1
2021	458 381	30 379	9,1	37 839	6,1

Není žádným překvapením, že průměrná mzda se v obou zemích s každým rokem zvyšuje. Můžeme však pozorovat, že v Maďarsku se výše průměrné mzdy zvyšuje rychleji než v ČR ve všech sledovaných letech. Nejvíce vzrostla průměrná mzda v roce 2018 a to o více než 11 % oproti roku 2017. I přesto je průměrná měsíční mzda v ČR vyšší než v Maďarsku. Průměrná měsíční mzda maďarského zaměstnance v roce 2021 činila v přepočtu 30 379 Kč, což je o 7 460 Kč méně, než je průměrná mzda v ČR.

Pro další části práce je v následující tabulce uvedena průměrná měsíční mzda ve zpracovatelském průmyslu. I zde můžeme sledovat, že v Maďarsku dosahují zaměstnanci nižší průměrné měsíční mzdy než v ČR, ale opět je vyšší procentuální změna oproti předešlému období.

[1] Přepočteno kurzem platným k 3.4.2022.

Tabulka č. 14: Průměrná měsíční mzda ve zpracovatelském průmyslu v Maďarsku a ČR
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 56; 57)

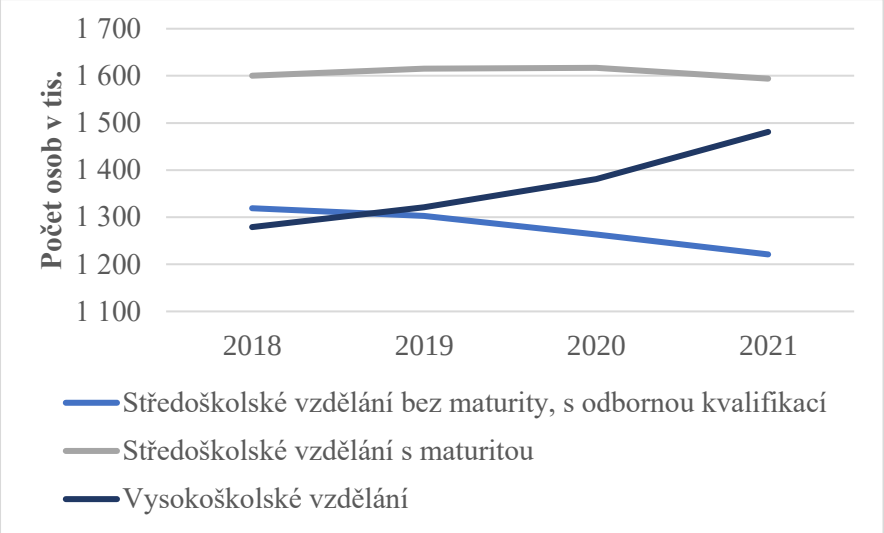
Rok	Maďarsko			ČR	
	Průměrná měsíční mzda (HUF)	Průměrná měsíční mzda (CZK)[2]	Změna průměrné mzdy (%)	Průměrná měsíční mzda (CZK)	Změna průměrné mzdy (%)
2018	363 540	24 094	10,6	31 893	7,8
2019	409 530	27 142	11,9	34 008	6,6
2020	442 855	29 350	8,1	34 066	0,2
2021	478 372	31 704	8,0	36 008	5,7

V případě faktoru nákladů na pracovní sílu nesmíme opomenout také daňové zatížení mezd. Jedná se o odvody na sociální a zdravotní pojištění, které musí odvést zaměstnavatel za své zaměstnance. Maďarsko v roce 2020 snížilo povinné odvody zaměstnavatelů o 2procentní body. Tímto krokem se poměr mzdových nákladů maďarských podniků stal konkurenceschopnějším oproti ostatním zemím střední a východní Evropy. Povinné odvody zaměstnavatele v současnosti činí 17 % z hrubé mzdy, ale od července 2022 by mělo být zavedeno další snížení těchto nákladů (46; 21). Souhrnné povinné pojistné zaplacené zaměstnavatelem v ČR činí 33,8 % z hrubé mzdy a řadí se mezi nejvyšší ze všech členských zemích EU (21).

Vzdělání obyvatelstva

Tento faktor může být pro společnosti vyžadující u svých zaměstnanců vyšší míru vzdělání klíčovým. V grafu č. 2 je uveden počet ekonomicky aktivních obyvatel Maďarska podle nejvyššího dosaženého vzdělání.

[2] Přepočteno kurzem platným k 3.4.2022.



Graf č. 2: Počet ekonomicky aktivních osob podle nejvyššího dosaženého vzdělání (v tis.)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 56)

Z grafu je patrný rostoucí trend vysokoškolského vzdělání, a naopak klesající trend vzdělání odborného. Následkem může být nedostatek kvalifikovaných pracovníků v různých odvětvích pracovního trhu. Převážně pak kvalifikovaných zaměstnanců učňovských oborů, jejichž počet se každoročně snižuje. Dále se tento problém může projevit v nedostatku levné pracovní síly. Obdobný trend můžeme však sledovat i v ČR, kde se rovněž snižuje počet obyvatel s odborným vzděláním, a naopak každoročně roste počet vysokoškolsky vzdělaných obyvatel (57).

Kromě vzdělaných pracovníků jsou pro společnost důležití i pracovníci s praxí. Jistým ukazatelem pro tento faktor může být počet pracovníků v daném oboru. V tabulce č. 15 je uveden počet celkový počet zaměstnanců v zemi a počet pracovníků ve zpracovatelském průmyslu v Maďarsku a pro srovnání i v ČR.

Tabulka č. 15: Počet zaměstnanců ve zpracovatelském průmyslu v Maďarsku a ČR (v tis.)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 56; 57)

Země	Počet zaměstnanců	2018	2019	2020	2021
Maďarsko	v ekonomice celkem	4 606,4	4 644,6	4603,2	4 634,6
	ve zpracovatelském průmyslu	1 033	1 020,8	989,7	980,8
ČR	v ekonomice celkem	5 415,4	5 412,1	5372	5 369,7
	ve zpracovatelském průmyslu	1 458,4	1 455,4	1 398,8	1 359,2

Regulace trhu

Nejenom náklady na pracovní sílu ale i další aspekty týkající se pracovních podmínek zaměstnanců musí management společnosti brát v potaz. Tyto aspekty jsou uvedeny v zákoníku práce a v dalších předpisech dané země. Vzhledem k rozsahu práce nemohou být všechny jmenovány. Zmíníme se však o faktoru výše minimální mzdy, kterou může vláda Maďarska, ale i ČR využít k regulaci trhu práce. Minimální mzda je nejnižší přípustná výše odměny, která náleží zaměstnanci v pracovněprávním vztahu. Výše základní sazby minimální mzdy je stanovena nařízením vlády daného státu (58). Tato částka tedy představuje minimální výši nákladů zaměstnavatele na jednoho zaměstnance.

V tabulce č. 16 je uveden vývoj výše minimální mzdy v Maďarsku a ČR. Zde je patrné, že vláda ČR zaručuje zaměstnancům vyšší minimální mzdu než v Maďarsku. Tento rozdíl se však především v roce 2022 výrazně snížil, když minimální měsíční mzda v Maďarsku vzrostla oproti předešlému období o 32 600 HUF, což je v přepočtu o více než 2 100 Kč.

Tabulka č. 16: Vývoj minimální mzdy v Maďarsku a ČR
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 56; 58)

Rok	Maďarsko		ČR
	Minimální měsíční mzda (HUF)	Minimální měsíční mzda (CZK)[3]	Minimální měsíční mzda (CZK)
2018	138 000	8 970	12 200
2019	149 000	9 685	13 350
2020	161 000	10 465	14 600
2021	167 400	10 881	15 200
2022	200 000	13 000	16 200

2.1.3 Daňový systém

Po zhodnocení ekonomicko-politické stability země přichází na řadu stěžejní část procesu mezinárodního daňového plánování a tím je zhodnocení daňového systému. V posledních desetiletích mnoho zemí v rámci konkurenceschopnosti svých daňových

[3] Přepočteno kurzem platným k 5.4.2022.

systémů zreformovalo své daňové zákony a Maďarsko nebylo výjimkou. Pandemie COVID-19 ještě zintenzivnila toto úsilí a ve snaze podpořit maďarskou ekonomiku došlo v zemi k četným daňovým změnám (46).

Pro hodnocení konkurenceschopnosti daňových systémů může sloužit index mezinárodní daňové konkurenceschopnosti. Tento index se snaží komplexně vystihnou daňovou konkurenceschopnost jednotlivých zemí na základě tamní právní úpravy v oblasti daní. V tomto hodnocení se na prvním místě již osmý rok po sobě umístilo Estonsko. Tato země podle mezinárodní organizace Tax Foundation dlouhodobě disponuje nejefektivnějším daňovým systém v rámci zemí OECD. V níže uvedené tabulce je pro srovnání zobrazeno hodnocení Estonska, Maďarska a ČR.

Tabulka č. 17: Hodnocení vybraných zemí indexem mezinárodní daňové konkurenceschopnosti z roku 2021

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 42)

Země	Celkové pořadí	Body	Pořadí v kategorii				
			DPPO	DPFO	Spotřební daně	Majetkové daně	Mezinárodní daňová pravidla
Estonsko	1	100	3	1	9	1	15
ČR	7	75,5	8	4	35	6	12
Maďarsko	13	69	6	9	36	17	4

Jak můžeme vidět, ČR se v hodnocení umístila na 7. místě. Mezi silné stránky českého daňového systému podle organizace patří nízká sazba daně z příjmů právnických osob, která je pod průměrem OECD. Naopak slabinou jsou vysoké sazby u spotřebních daní a přísná pravidla nízké kapitalizace. Maďarsko je celkově na 13. místě, stejně jako v roce 2020. Tax Foundation označila za silné stránky maďarského daňového systému rovný systém daně z příjmu fyzických osob, nejnižší sazbu korporátní daně v OECD a také vyzdvihla kvalitní pravidla pro řízení zahraničních korporací. Slabinou maďarského daňového systému je však nejvyšší sazba DPH ze zemí OECD ve výši 27 %. Maďarsko také vybírá daně z nemovitostí, převodů nemovitostí a bankovních aktiv (42).

Zajímavostí maďarského daňového systému je, že zde nalezneme více než 50 různých daní (59). Vzhledem k tomuto vysokému počtu jsou v tabulce č. 18 uvedeny pro zajímavost pouze některé druhy daní, které zakotvuje maďarská jurisdikce.

Tabulka č. 18: Vybrané daně maďarské daňové soustavy

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 60)

Daň z příjmů • daň z příjmů fyzických osob • daň z příjmů právnických osob
Příspěvky na sociální zabezpečení • daň ze sociálních příspěvků • příspěvky na zdravotní péči • příspěvek na odborné vzdělání
Daň z přidané hodnoty
Spotřební daně
Místní daně • komunitní daně • stavební daň • daň z nemovitosti • místní daň z podnikání
Daň z motorových vozidel
Ostatní druhy daní • bankovní daň • zjednodušená podnikatelská daň (EVA) • drobná podnikatelská daň (KIVA), • daň malých podniků (KATA), • herní daň, • energetická daň • daň na potraviny a nápoje s vysokým obsahem cukru, soli, škodlivého tuku a kofeinu (NETA) atd.

Vzhledem k zaměření práce bude další text práce věnován pouze dani z příjmů právnických osob. V Maďarsku si mohou právnické osoby vybrat z několika daňových

metod. Kromě základní daně z příjmů právnických osob (TAO) je za určitých podmínek možné zvolit také daň malých podniků (KATA), drobnou podnikatelskou daň pro malé plátce (KIVA) nebo zjednodušenou podnikatelskou daň (EVA). Nejedná se o klasické daně z příjmů, proto jsou v tabulce č. 18 zařazeny do kategorie ostatní druhy daní. V mnoha případech je však nejideálnější volbou základní daň z příjmů právnických osob, která nabízí snížení základu daně o opravné položky, přičemž pro každou společnost budou rozhodující různé faktory (61).

Daň z příjmů právnických osob (Társasági adó – TAO)

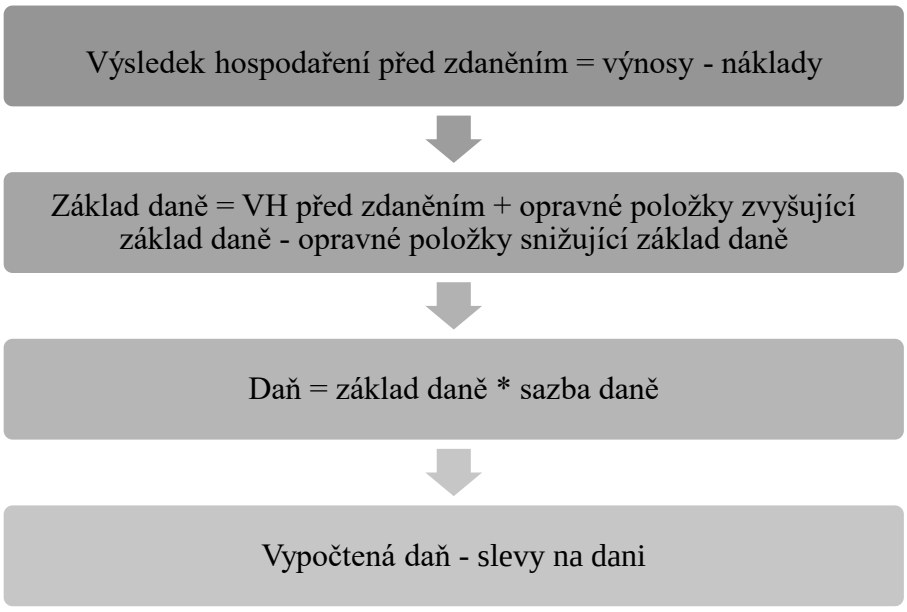
Társagági adó – TAO neboli daň z příjmů právnických osob je upravena zákonem LXXXI z roku 1996 (62). Právnickými osobami, které podléhají korporátní dani jsou společnosti s ručením omezeným (Kft.), akciové společnosti (Zrt., Nyrt.), veřejné obchodní společnosti (Bt.), evropské společnosti a družstevní evropské společnosti, družstva, nadace a společnosti právníků, notářů exekutorů a advokátů. Daňový rezidenti s bydlištěm či sídlem v Maďarsku jsou zde povinni zdanit své celosvětové příjmy. Pokud je daňový poplatník rezidentem jiného státu, jako základ daně slouží dosažené příjmy spojené s aktivitami v Maďarsku. Mezi zdanitelné příjmy obecně řadíme příjmy z obchodních činností, provozního příjmu a příjmů z finančních transakcí (19, s. 278). Daňovým rezidentům vzniká povinnost platit korporátní daň dnem sepsání stanov nebo založením společnosti. V případě daňového nerezidenta, který má v Maďarsku zřízenou pobočku, je povinnost platit daň stanovena ode dne zápisu u rejstříkového soudu (61).

Základem daně je výsledek hospodaření před zdaněním upravený o položky, které jsou deklarované v zákoně. Mezi tyto položky patří zejména převedená ztráta, opravné položky, odpisy, dividendy, přijaté tantiémy, nízká kapitalizace či vynaložené náklady, které nesouvisejí s obchodními zájmy společnosti (62). Daňový poplatník si může svůj daňový základ snížit o daňové ztráty v následujících pěti zdaňovacích obdobích, avšak vždy pouze do výše 50 % dosažených zdanitelných příjmů v daném roce (19, s. 279). Dalšími položkami snižujícími základ daně se bude zabývat následující podkapitola č. 3.1.4. V případě, že společnost nedosahuje zisku, může být i nadále povinna platit daň z minimálního příjmu jako základu daně. Minimální částka, z které musí být daň vypočtena činí 2 % z celosvětových příjmů (62). Zákon však poplatníkovi umožňuje namísto placení požadované minimální daně, vyplnit podrobný formulář, kde prohlásí,

že výkaz zisku pod požadovaným minimem je pravdivý a neslouží pro účely vyhýbání se dani (63).

Důležitým aspektem při stanovení základu daně jsou odpisy. Maďarská jurisdikce nařizuje povinně odpisovat hmotný obchodní majetek s výjimkou pozemků, které se neodepisují. Odpisová sazba u budov a staveb používaných k podnikání se pohybuje mezi 2 % až 15 %. Výše sazby je určena v závislosti na účelu, pro který jsou budovy a stavby využívány. Stroje a zařízení jsou odpisovány sazbou 14,5 %. Motorová vozidla pak podléhají sazbě ve výši 20 %. Nehmotný majetek lze odpisovat dle maďarských účetních pravidel (19, s. 279).

Sazba daně z příjmu právnických osob je 9 % z kladného základu daně. Takto stanovená částka může být snížena o slevy, má-li na ně poplatník ze zákona nárok. Daň však po uplatnění slevy nikdy nesmí být nulová. Konkrétní typy slev, které může poplatník uplatnit budou uvedeny v následující podkapitole č. 3.1.4. Pokud poplatník nemá nárok na slevy, bude splatnou daní vypočtená daň z příjmu právnických osob (64). Zjednodušený postup výpočtu daně z příjmů právnických osob je zobrazen na obrázku níže.



Obrázek č. 11: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 61)

Obecně je zdanitelným obdobím kalendářní rok. Povinnost podat daňové přiznání mají daňové subjekty do 31.5. následujícího po zdaňovacím období. Daňoví poplatníci, jejichž zdanitelným obdobím je finanční rok, který se liší od roku kalendářního, musí podat daňové přiznání do konce pátého měsíce od posledního dne jejich zdaňovacího období (62).

Transferové ceny

Maďarská pravidla převodních cen jsou v souladu se směrnicemi OECD o převodních cenách. V důsledku toho se proto stanovení cen mezi sdruženými podniky musí řídit zásadou tržního odstupu. Transakce musí být rovněž řádně zdokumentovány, v případě, že by se tak nestalo daňový úřad ukládá tvrdé sankce za každou chybějící nebo neúplnou dokumentaci v rozmezí od 2 milionů HUF až do 8 milionů HUF za opakované neplnění stejné dokumentace k převodním cenám. Úpravou transferových cen se zabývá zákon LXXXI o dani z příjmu právnických osob (62).

Dividendy, úroky a licenční poplatky

Dle maďarské legislativy není vybírána srážková daň z výplaty dividend nerezidentským společnostem, ať už se jedná o rezidenty smluvního nebo třetího státu. Rovněž platby úroků a licenčních poplatků vyplacených daňovým nerezidentům Maďarska nepodléhají žádné srážkové dani (65).

2.1.4 Investiční pobídky

Investorům přicházejícím nebo expandujícím do Maďarska je k dispozici množství investičních pobídek. Hlavními typy souvisejícími s investicemi jsou:

- peněžní dotace poskytované maďarskou vládou nebo z fondů EU,
- daňové pobídky,
- půjčky s nízkým úrokem,
- pozemky poskytnuté zdarma nebo za sníženou cenu.

Vzhledem k zaměření závěrečné práce a také k tomu, že daňové pobídky jsou nejvyužívanější formou pobídek, budou dále rozvedeny v textu. V souvislosti s investicemi existují v Maďarsku dvě skupiny slev na dani z příjmu právnických osob.

První skupina slev snižuje základ daně a druhá skupina slev má klesající dopad na vypočtenou daňovou povinnost (62).

Položky snižující základ daně

Mezi položky snižující základ daně můžeme zařadit podporu na výzkum, zaměstnanost, renovaci nemovitostí či investiční příspěvky malým a středním podnikům. Poslední zmíněný typ příspěvků je však poskytován pouze podnikům, které vlastní pouze fyzické osoby. Podnik je oprávněn snížit zisk před zdaněním o částku investice související s novým majetkem nekapitalizovaným během účetního období. Toto snížení se uskuteční na základě opravné položky, jejíž výše však nesmí překročit výši zisku před zdaněním (62). Podnikatelské subjekty si mohou svůj základ daně dále snížit o tzv. rozvojovou rezervu. Tato rezerva může být tvořena až do výše 100 % zisku před zdaněním. V roce 2021 byla zrušena maximální hodnota této rezervy, která činila 10 miliard HUF. Obecně platí, že rozvojovou daňovou rezervu lze v souladu s investičními náklady uvolnit během čtyř let. V zásadě je tato částka k dispozici jako jednorázový daňový odpis příslušného majetku před jeho pořízením (65). V případě investičních projektů souvisejících s kulturním dědictvím na památky či budovy evidované jako historický majetek podléhající zvláštní ochraně, lze zohlednit jako položku snižující základ daně dvojnásobek vynaložených nákladů na jejich obnovu (62).

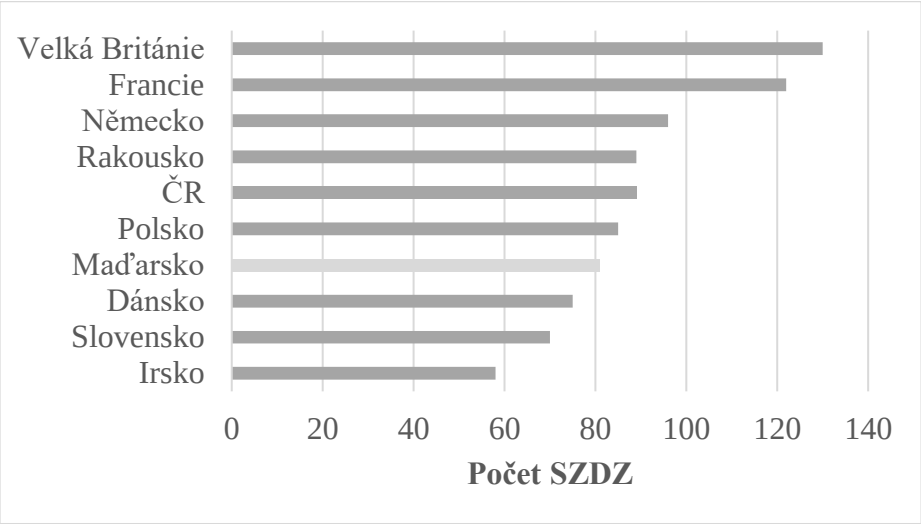
Daňové úlevy

Maďarská legislativa umožňuje malým a středním podnikům uplatnit slevu na dani na základě úroku z půjčky požadované od finančního ústavu na investice do dlouhodobého majetku. Daňová sleva, kterou si může podnikatelský subjekt v daném zdaňovacím období uplatnit, je rovna částce úroků zaplacených během finančního roku. Další zmíněnou daňovou úlevou bude tzv. rozvojová daňová pobídka. Pravidla pro poskytnutí této slevy stanovuje vedle zákona o dani z příjmu právnických osob také dané nařízení vlády. Pro každou daňovou slevu platí různá kritéria, přičemž hlavní podmínkou pro poskytnutí slevy je předložení žádosti ministrovi odpovědnému za daňovou politiku. Nárok na rozvojovou daňovou pobídku má například malý podnik, jehož investice v současné hodnotě dosáhla výše alespoň 50 milionů HUF v přepočtu na Kč více než 3,2 milionů. Pro střední podniky je tato minimální hranice stanovena na 100 milionů HUF tedy více než 6,5 milionů Kč. Poplatník má ohlašovací povinnost týkající se údajů

o investici v daňovém období, ve kterém bude uplatňovat slevu. Zpráva je součástí ročního daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob (62). Jako další daňové úlevy můžeme uvést slevy na výzkum a vývoj, sleva na podporu sportovních týmů nebo filmových a uměleckých organizací (65).

2.1.5 Síť mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

Mezinárodní daňové smlouvy sbližují daňové zákony mezi zeměmi a pokoušejí se omezit dvojí zdanění, zejména snížením nebo odstraněním srážkových daní mezi zeměmi. Státy s větším počtem uzavřených SZDZ se stávají atraktivnějšími pro zahraniční investory a jsou konkurenceschopnější než země s menším počtem smluv. Na níže uvedeném grafu jsou uvedeny vybrané země EU a jejich počet uzavřených SZDZ. Největší sítí daňových dohod mezi evropskými zeměmi disponuje Velká Británie, která má smlouvy se 130 zeměmi světa. V průměru má každý stát EU uzavřeno 82 dohod o zamezení dvojího zdanění. Maďarsko má v současné chvíli uzavřeno celkem 81 SZDZ. Menší počet uzavřených smluv má například Slovensko, Dánsko a Irsko. ČR má uzavřeno celkem 89 SZDZ stejně jako Rakousko (66). Můžeme proto konstatovat, že v počtu uzavřených smluv jsou si ČR a Maďarsko rovny.



Graf č. 3: Počet uzavřených SZDZ vybraných zemí EU

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 66)

Maďarsko má uzavřenou SZDZ s většinou zemí Evropy a samozřejmě se zeměmi s ostatních kontinentů. Jejich jmenovitý seznam je uveden v tabulce č. 19. Tento výčet by byl pro ekonomický subjekt relevantní v případě, pokud by například maďarská dceřiná

společnost chtěla obchodovat s dalšími státy a založit tam pobočku nebo dceřinou společnost.

Tabulka č. 19: Seznam SZDZ uzavřených Maďarskem

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 67)

Evropa	státy EU	Belgie, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Estonsko, Finsko, Francie, Chorvatsko, Irsko, Itálie, Kypr, Litva, Lotyšsko, Lucembursko, Malta, Německo, Nizozemsko, Polsko, Portugalsko, Rakousko, Rumunsko, Řecko, Slovensko, Slovinsko, Španělsko, Švédsko
	ostatní státy	Albánie, Bělorusku, Bosna a Hercegovina, Černá hora, Island, Lichtenštejnsko, Makedonie, Moldavsko, Norsko, San Marino, Srbsko, Švýcarsko, Ukrajina, Velká Británie
Amerika		Brazílie, Kanada, Mexiko, Spojené státy americké
Asie		Arménie, Ázerbájdžán, Bahrajn, Čína, Filipíny, Gruzie, Hong Kong, Indie, Indonésie, Írán, Izrael, Japonsko, Katar, Kazachstán, Korejská republika, Kosovo, Kuvajt, Malajsie, Mongolsko, Omán, Pákistán, Rusko, Saudská Arábie, Singapur, Spojené arabské emiráty, Taj van, Thajsko, Turecko, Turkmenistán, Uruguay, Uzbekistán, Vietnam
Austrálie		Austrálie
Afrika		Egypt, Jihoafrická republika, Maroko, Tunisko

Smlouva mezi Českou republikou a Maďarskem o zamezení dvojího zdanění

V roce 1993 v Praze uzavřela ČR a Maďarsko smlouvu zamezující dvojímu zdanění a zabránění daňovým únikům v oboru daní z příjmu a z majetku. Tato smlouva nabyla účinnosti od 27.12.1994 a v platnost vstoupila dne 22.2.1995. Do této doby nebyla smlouva nikterak upravována a stále platí v původním znění (68). Smlouva upravuje základní principy spolupráce mezi daňovými subjekty a jejich právo zdanit určitý druh

příjmu. Následující text práce se věnuje nejdůležitějším bodům vybraných článků SZDZ, které budou relevantní pro další části práce.

V článku č. 4 je uvedena definice rezidentství daňového subjektu, která je stěžejní pro určení neomezené daňové povinnosti. Právnická osoba se považuje za rezidenta v tom státě, v němž se nachází místo jejího skutečného vedení (68).

Článek 5 se věnuje pojmu stálá provozovna. Smlouva definuje stálou provozovnu jako trvalé zařízení pro podnikání, ve kterém podnikatelský subjekt vykonává zcela nebo zčásti svoji ekonomickou činnosti. Stálá provozovna je zejména místo vedení, závod, kancelář, továrna, dílna a důl nebo jiné místo, kde se těží přírodní zdroje. V odstavci 3 je definována stálá provozovna, jejíž vznik se váže na splnění tzv. časového testu. Jedná se o staveniště či stavbu, montáž nebo instalační projekt, avšak pouze trvá-li déle než dvanáct měsíců. Služební stálá provozovna dle smlouvy vzniká daňovému subjektu, pokud je jejím prostřednictvím činnost vykonávána po dobu delší než šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období. Odstavec 4 uvádí taxativní výčet případů, kdy stálá provozovna v dané zemi nevznikne. Za stálou provozovnu není například považováno zařízení, které je udržováno pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik. Stálá provozovna může také vzniknout prostřednictvím tzv. stálého zástupce, jenž je definován v odstavci 6 příslušného článku. Jestliže stálý zástupce jedná ve smluvím státě na účet podniku, má a obvykle vykonává oprávnění uzavírat smlouvy jménem podniku, má se za to, že tento podnik má stálou provozovnu v tomto státě (68).

Dalším stěžejním článkem je č. 7, který je provázán s článkem č. 5, věnující se zisků podniků. Pokud podnik jednoho smluvního státu vykonává ekonomickou činnost v druhém smluvím státě prostřednictvím stálé provozovny, mohou být zisky z této činnosti zdaněny v druhém státě, tzn. ve státě zdroje. Stálé provozovně jsou přisouzeny takové zisky, kterých by mohla dosáhnout, kdyby vykonávala stejné nebo obdobné činnosti jako samostatný podnik (68). Pokud by českému podnikatelskému subjektu vznikla v Maďarsku pobočka, zisky dosažené její činností jsou podrobeny dani dle maďarské legislativy.

Relevantním článkem při založení dceřiné společnosti by se český subjekt stal také článek 9, který upravuje vztahy mezi sdruženými podniky. Pod písmeny a) a b) jsou

definovány sdružené podniky a v další části jsou definovány podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu a s ním související možnost úpravy tržního odstupu. Toto ustanovení opravňuje daňovou správu upravit daňový základ u sdružených podniků, pokud by nebyl respektován princip tržního odstupu u sjednaných cen. Tento článek tak zamezuje daňovým únikům dosahovaných prostřednictvím transferových cen (68).

Pro zhodnocení budoucího daňového zatížení konkrétního daňového subjektu jsou rovněž důležité maximální sazby daně pasivních příjmů stanovené v SZDZ. Jedná se zejména o příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků. O těchto příjmech pojednávají články 10 až 12 příslušné smlouvy.

Tabulka č. 20: Maximální sazby daně pasivních příjmů ve SZDZ mezi ČR a Maďarskem
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 13, s. 332)

Článek	Příjem	Maximální sazba ve státě zdroje
10	dividendy	5 % při podílu min. 25 %, jinak 15 %
11	úroky	není stanovena
12	licenční poplatky	10 %

SZDZ stanovuje maximální sazbu na zdanění příjmů z dividend ve výši 5 % hrubé částky, avšak pouze v případě, je-li příjemcem právnická osoba, která přímo vlastní nejméně 25 % majetku společnosti, která dividendy vyplácí. Ve všech ostatních případech mohou být příjmy zdaněny maximální sazbou 15 % ve státě zdroje (68). U příjmů z úroků není smlouvou stanovena žádná maximální sazba daně. Tento příjem bude zdaněn ve státu daňové rezidence skutečného vlastníka sazbou daně, kterou stanovuje příslušný zákon. Licenční poplatky dle smlouvy mohou být ve státě zdroje zdaněny maximální sazbou daně ve výši 10 % hrubé částky licenčních poplatků (13, s. 332).

Dle článku 23 smlouvy rezident ČR je dvojí zdanění vyloučeno metodou prostého zápočtu. Rezident ČR tedy zahrne do svého základu daně své celosvětově dosažené příjmy. Daň zaplacenou v Maďarsku započte na svoji celkovou daňovou povinnost v tuzemsku a o výši takto vypočteného zápočtu daně si může snížit svoji daňovou povinnost (68).

2.1.6 Ostatní faktory

V této části práce budou zhodnoceny faktory, které nebyly zmíněny v předchozích krocích. Do modelového příkladu byl vybrán faktor ochrany duševního vlastnictví, který je důležitý pro většinu daňových subjektů účastnících se mezinárodního daňového plánování. Stav ochrany duševního vlastnictví v Maďarsku odpovídá úrovni EU a středoevropskému regionu. V roce 2002 vstoupila v Maďarsku v platnost Smlouva o ochraně autorských práv, která byla v zemi ohlášena zákonem XLIX. V Maďarsku nalezneme také Národní úřad duševního vlastnictví, který byl založen v roce 1896. Podle předpisů stanovených EU funguje od roku 2004 při regionálním velitelství Celní a finanční správy pro střední Maďarsko Oddělení pro ochranu práv duševního vlastnictví. Toto oddělení má mimo jiné oprávnění zavést řízení v případě zjištění porušení práv na ochrannou značku (46).

2.2 Forma vstupu společnosti na maďarský trh

Základní otázkou v souvislosti s expanzí na zahraniční trhy je, jakou formu vstupu daná společnost zvolí. Při volbě strategie pro cílový trh musí vždy společnost zohlednit zvláštnosti a vyspělost trhu a celou řadu dalších faktorů, které byly uvedeny výše v práci. Zákon XXIV z roku 1998 stanovuje, že zahraniční osoby mohou v Maďarsku provozovat obchodní činnost, a to v případě, že zde mají sídlo nebo stálou provozovnu. Nejčastěji vstupují zahraniční osoby na maďarský trh formou obchodního zástupce, pobočky nebo založením dceřiné společnosti (59). Následující text bude věnován problematice založení pobočky a dceřiné společnosti v Maďarsku.

2.2.1 Pobočka

Zřízení pobočky je pro podnikatelský subjekt jednou z možností, jak vstoupit na maďarský trh. Tato forma je obvykle vhodným prostředkem pro nízkonákladové projekty. Není ovšem ideální volbou pro velké projekty, neboť činnost poboček a mateřské společnosti není rozlišena a za závazky poboček ručí plně mateřská společnost. Jak již bylo řečeno v teoretické části práce, z daňového hlediska jsou pobočky stálými provozovnami nerezidentních společností a maďarská pobočka nemá vlastní právní ani daňovou subjektivitu. Pokud si český podnikatelský subjekt založí

pobočku v Maďarsku, musí jmenovat zástupce, který za ni bude jednat s daňovými úřady. Tímto zástupcem musí být daňový rezident Maďarska a může se jednat jak o fyzickou, tak i právnickou osobu. Zástupci mohou ručit za daňové dluhy poboček nerezidentských subjektů, které zastupují společně a nerozdílně. K registraci pobočky je třeba předložit důkaz o existenci mateřské společnosti, ověřenou kopii stanov, jména jednatelů, výši základního kapitálu, sídlo a jména zástupců, kteří budou za pobočku jednat (69).

Pobočka se považuje za zřízenou v den zápisu do obchodního rejstříku. Fungovat může pobočka, jakmile je žádost o registraci předložena rejstříkovému soudu. Dokud není pobočka zaregistrována, nemůže vykonávat žádné činnosti, podléhající úřednímu povolení. Pobočka dle ustanovení maďarského zákona o účetnictví je povinna vést účetnictví a sestavovat roční účetní závěrku (65). V tabulce č. 21 jsou shrnuty jednotlivé výhody a nevýhody plynoucí ze založení pobočky v Maďarsku.

Tabulka č. 21: Výhody a nevýhody pobočky
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 69; 59)

Výhody	Nevýhody
• nižší náklady než u založení dceřiné společnosti • menší administrativní náročnost při založení než u dceřiné společnosti • žádný základní kapitál	• za závazky ručí mateřská společnost • účetní závěrka mateřské společnosti musí být uložena v obchodním rejstříku • povinnosti poboček jsou identické jako u mateřské společnosti (podávání daňových přiznání a účetních závěrek, vedení účetnictví atd.) • banky a klienty mohou preferovat jednání s maďarskou společností • jakýkoliv veřejný akt pobočky bude pravděpodobně vyžadovat ratifikaci správní radou zahraniční mateřské společnosti

2.2.2 Dceřiná společnost

Dceřiná společnost založená v Maďarsku je považována za právně samostatnou entitu s nezávislou správou a managementem. Zákon V z roku 2013 stanovuje typy společností, které lze zakládat za účelem podnikání v Maďarsku. V následující tabulce jsou uvedeny nejčastější formy podnikání v Maďarsku s jejich základními informacemi.

Tabulka č. 22: Nejčastější formy podnikání v Maďarsku

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: 62)

Forma podnikání	Minimální výše základního kapitálu	Minimální počet zakladatelů	Doplňující informace
Společnost s ručením omezeným *Korlátolt felelősségű társaság (Kft.)*	3 000 000 HUF (cca 194 943 CZK)[4]	1	omezené ručení pouze do výše stanovené zákonem
Komanditní společnost *Betéti társaság (Bt.)*	žádná	2	nejméně 1 člen ručí za závazky společnosti neomezeně
Soukromá akciová společnost *Zártkörűen működő részvénytársaság (Zrt.)*	5 000 000 HUF (cca 324 905 CZK)[5]	1	akcie nekótované na burze
Veřejná akciová společnost *Nyilvánosan működő részvénytársaság (Nyrt.)*	20 000 000 HUF (cca 1 299 620 CZK)[6]	2	akcie upsané na veřejné burze

[4] Přepočteno kurzem platným k 16.4.2022
[5] Přepočteno kurzem platným k 16.4.2022
[6] Přepočteno kurzem platným k 16.4.2022

Nejčastější forma podnikání v Maďarsku je Kft., která je ekvivalentem české společnosti s ručením omezeným (s.r.o.). Jelikož se jedná o nejvyužívanější formu podnikání v zemi, následují text bude zaměřen na detailnější popis tohoto typu obchodní korporace.

Mezi důvody, proč investoři dávají přednost založení Kft. před ostatními formami podnikání, patří rychlá registrace, nízké náklady na založení a omezené ručení za závazky společnosti. Postup založení společnosti v Maďarsku je velmi rychlý a jednoduchý. Při dodání veškerých potřebných dokumentů, které předepisuje maďarský zákonodárce, je obvykle společnost založena během 1 týdne. Většinu dokumentů při založení společnosti lze podávat elektronickou formou a není tedy nutné osobně navštěvovat úřady. Provedení a přípravu dokumentů na území Maďarska musí provést jedině člen tuzemské advokátní komory. Stejně je to i v případě zapsání společnosti do maďarského obchodního rejstříku. Při založení Kft. musí zakladatelské dokumenty obsahovat:

- výběr unikátního obchodního jména (musí obsahovat zkratku „Kft.“),
- jména alespoň jednoho jednatele a jednoho společníka,
- jednatel nemusí mít trvalý pobyt na území Maďarska,
- společníkem může být fyzická i právnická osoba,
- minimální základní kapitál činí 3 000 000 HUF,
- předmět činnosti obchodní společnosti,
- v případě, že se zakladatelské dokumenty podepisují v ČR musí být veškeré podpisy ověřené notářem (pravost podpisů u dokumentů uzavřených na území Maďarska ověřuje advokát za účasti svědka),
- zvolené sídlo společnosti (70).

Při založení společnosti je dále nezbytná registrace na osobním portálu („Ügyfélkapu“), kde se musí povinně registrovat jména jednatelů, výkonných ředitelů. Jedná se o obdobu datových schránek v ČR. Registraci musí společnost provést také na portálu společností („Cégkapu“), u příslušné obchodní komory, u Ústředního statistického úřadu a také v systému pro sledování online fakturace (59). Založením obchodní společnosti typu Kft. se v ČR zabývá několik desítek společností. Tyto specializované

společnosti vyřídí veškeré potřebné dokumenty a formality, které jsou se založením společnosti spojeny. Cena takovéto služby se pohybuje kolem 25 000 Kč (71; 72).

Obchodní společnost Kft. vlastní společník nebo společníci a jako statutární orgán za ni jedná zvolený jednatel či jednatelé. Kft. se sídlem v Maďarsku je daňovým rezidentem této země, tzn. že zde zdaňuje veškeré celosvětové příjmy za podmínek stanovených v SZDZ a v tuzemských právních předpisech. Společnost má ze zákona povinnost vést účetnictví. Účetní závěrka podléhá ověření auditorem v případě, že tržby společnosti činily ve dvou přecházejících zdaňovacích obdobích více než 300 milionů HUF a průměrný počet zaměstnanců byl vyšší než 50. Obchodní společnosti mají v Maďarsku povinnost sestavovat, předkládat a zveřejňovat roční účetní závěrku do posledního dne 5. měsíce po skončení zdaňovacího období. V případě nepředložení a nezveřejnění účetní závěrky může být správcem daně vyměřena pokuta z prodlení až ve výši 200 000 HUF a rovněž požadavek, aby společnost tento nedostatek do 30 dnů napravila. Neučiní-li tak, správce daně odejme DIČ a zahájí řízení o výmazu společnosti u rejstříkového soudu (73).

Maďarská právnická osoba musí mít založený alespoň jeden místní bankovní účet, a to jak pro kapitálové vklady, tak i pro své další operace. Zahraniční bankovní účty musí společnost oznámit maďarskému daňovému úřadu. Alespoň jedenkrát ročně je Kft. povinna uspořádat zasedání společníků, na které je schvalována účetní závěrka a výplaty dividend (73).

Tabulka č. 23: Výhody a nevýhody dceřiné společnosti
(Vlastní zpracování)

Výhody	Nevýhody
• samostatná obchodní společnost • za závazky neručí mateřská společnost • neexistují žádná omezení pro zahraniční akcionáře	• výše minimálního základního kapitálu • rizikovější a nákladnější oproti založení pobočky • vyšší administrativní náročnost při založení • nutnost právního zástupce či specializované společnosti při založení

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V poslední kapitole diplomové práce bude na modelovém příkladu aplikován proces mezinárodního daňového plánování a daňové optimalizace konkrétní společnosti. Kapitola bude zaměřena především na shrnutí informací z analytické části práce. Budou zde uvedena doporučení pro danou společnost, která uvažuje o vstupu na maďarský trh. V úvodu kapitoly bude představena vybraná společnost. Z důvodu udržení její anonymity bude v práci použito namísto skutečného názvu společnosti název Alfa, s.r.o. Upraveny budou i další identifikační údaje společnosti pro zajištění její dostatečné ochrany.

3.1 Představení společnosti

Společnost Alfa, s.r.o. je rodinným podnikem působícím na českém trhu téměř 30 let. Historie společnosti sahá do roku 1993, kdy se pan Horák rozhodl začít podnikat na základě živnostenského oprávnění jako fyzická osoba. V roce 2010 společně s manželkou zakládají společnost s ručením omezeným a v červnu byla tato společnost zapsána do obchodního rejstříku (dále jen „OR“). Předmětem podnikání je výroba potravin mimo obory uvedené v příloze č. 1 až 3 živnostenského zákona. Společnost se zaměřuje na potraviny zdravého životního stylu. Ve výrobě bezlepkových potravin patří k průkopníkům v ČR a jejich výrobky se těší velké oblibě u široké veřejnosti. Své produkty společnost distribuuje do obchodních řetězců, maloobchodních prodejen se zdravou výživou a partnerských e-shopů. Rovněž společnost Alfa, s.r.o. vlastní podnikovou kamennou prodejnu se zdravou výživou. Jednateli společnosti jsou manželé Horákovi, kteří společně jednají a rozhodují. Základní kapitál je stanoven na 400 000 Kč a je splacen v celé výši. Ve vlastnictví podniku jsou výrobní a administrativní prostory, které prošly v minulých letech rekonstrukcí. Společnost disponuje vlastním moderním technologickým vybavením. V současné chvíli zaměstnává 30 zaměstnanců především výrobních dělníků, technologů a administrativních pracovníků.

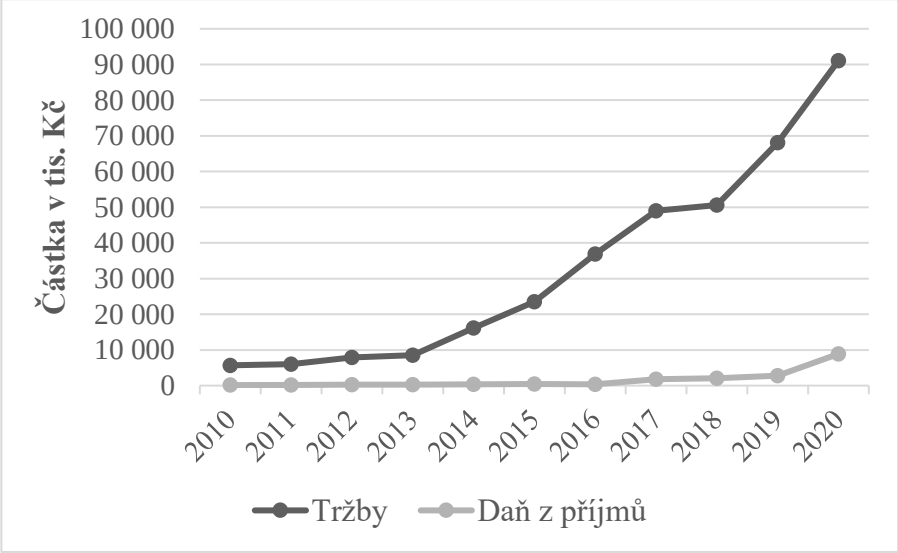
Tabulka č. 24: Základní údaje o společnosti Alfa, s.r.o.

(Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat)

Sídlo společnosti	kraj Vysočina, ČR
Datum zápisu do OR	červen 2010
Právní forma	společnost s ručením omezeným
Předmět podnikání	výroba, obchod a služeb neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Počet jednatelů	2
Základní kapitál	400 000 Kč

3.2 Finanční situace společnosti

Společnost Alfa, s.r.o. je rozvíjející se podnik a jeho tržby každým rokem stoupají, což dokládá i níže uvedený graf. Nejvyšší růst tržeb pozorujeme v posledních dvou zdaňovacích obdobích, tedy v letech 2019 a 2020. Tento růst je připisován především neustále se zvyšující poptávce po zdravých potravinách. V roce 2020 i přes komplikace způsobené pandemií COVID-19 společnost zaznamenala další úspěchy se svými produkty a upevnila si tak svoji pozici na trhu. S růstem tržeb je však spojen i růst odváděné daně z příjmů právnických osob. Je tedy zcela logické, že společnost hledá varianty, jak tuto daňovou povinnost snížit.



Graf č. 4: Vývoj tržeb a daně z příjmů právnických osob společnosti Alfa, s.r.o.

(Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat)

V tabulce č. 25 a 26 jsou uvedeny výsledky společnosti za poslední zdaňovací období, tj. rok 2020. Rozvaha i výkaz zisku a ztráty (dále jen „VZZ“) jsou pro účely práce zpracovány ve zjednodušeném rozsahu.

Tabulka č. 25: Zjednodušená rozvaha společnosti Alfa, s.r.o. za rok 2020 (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat)

Aktiva	Částka brutto	Částka netto	Pasiva	Částka
Aktiva celkem	78 050	60 950	**Pasiva celkem**	60 950
Stálá aktiva	42 023	24 923	Vlastní kapitál	53 818
Oběžná aktiva	36 008	36 008	Cizí zdroje	7 132
Časové rozlišení	19	19	Časové rozlišení	0

Z rozvahy můžeme vidět, že stálá aktiva, která zahrnují dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dosahovaly v roce 2020 v brutto výši 42 mil. Kč. V netto výši je tato částka o více než 17 mil. Kč nižší. Můžeme tedy konstatovat, že dlouhodobý majetek společnosti je z větší části odepsán. Společnost v daném roce disponovala peněžními prostředky ve výši téměř 21,5 mil. Kč. Tyto peněžní prostředky by chtěla vhodným způsobem investovat do dalšího rozšíření společnosti. Co se týče struktury pasiv, největší část představuje vlastní kapitál. Nejvýznamnější položkou, která ovlivňuje vlastní kapitál, je výsledek hospodaření minulých let, který v roce 2020 činil přes 34 mil. Kč. Závazky společnosti jsou tvořeny pouze závazky z obchodních vztahů, závazky k zaměstnanců a státním institucím. Společnost v současné chvíli nedisponuje žádným bankovním úvěrem, a proto by v případě potřeby mohla využít i tuto formu financování.

Tabulka č. 26: Zjednodušený VZZ společnosti Alfa, s.r.o. za rok 2020 (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování na základě poskytnutých dat)

Položky	Částka v tis. Kč
Tržby za období	91 055
Náklady za období	67 593
VH před zdaněním	23 462
Daň z příjmů (19 %)	4 458
VH po zdanění	19 004

Z tabulky uvedené výše je patrné že společnost za zdaňovací období 2020 dosáhla vysokého zisku přes 91 mil. Kč. Poměrně vysoké jsou však i vynaložené náklady na ekonomickou činnost, které přesahují 67 mil. Kč. Z těchto nákladů činí více než 20 mil. Kč osobní náklady, zbytek činí výkonová spotřeba a odpisy. Daňová povinnost společnosti v roce 2020 dosahovala částky přesahující 4,4 mil. Kč. Jedná se o poměrně vysokou částkou, kterou by společnost ráda optimalizovala v rámci mezinárodního daňového plánování.

Strategie společnosti

Dlouhodobou strategií společnosti je posílení významu vlastní produkce na domácím ale i zahraničním trhu. Vzhledem ke stále se zvyšujícímu zájmu o zdravý životní styl, a tedy i o zdravé potraviny, společnost předpokládá i nadále vysoký zájem o své produkty. Společnost se rozhodla rozšířit svoji působnost na mezinárodní trhy, a to konkrétně na maďarský trh. Podle agentury CzechTrade je potravinářství jedno z klasických odvětví, kde byl a stále bude potenciál pro české výrobky. Zájem o zdravou výživu na tomto trhu stále přetrvává, je však důležité nabídnout maďarským zákazníkům produkty v dobrém poměru ceny a kvality (59).

3.3 Souhrnné hodnocení Maďarska

V rámci analytické části práce byly podrobně rozebrány jednotlivé faktory, které by měly být brány v potaz při procesu mezinárodního daňového plánování. Následující text bude zaměřen na zhodnocení těchto faktorů. Na základě tohoto zhodnocení bude posléze učiněno rozhodnutí, zda je pro společnost Alfa, s.r.o. vhodné vstoupit na maďarský trh.

3.3.1 Ekonomicko-politická stabilita

Obecně můžeme říct, že Maďarsko vykazuje relativně dobrou ekonomicko-politickou stabilitu. Tato stabilita je zaručena členstvím v různých mezinárodních organizacích, jako je především EU či OSN. Na základě makroekonomických ukazatelů je predikován pozitivní vývoj maďarské ekonomiky. Na tento vývoj může mít však velký dopad vývoj pandemie COVID-19 a v současné chvíli především vývoj ruské invaze na Ukrajinu. Probíhající válka u maďarských sousedů má již teď velký dopad na maďarskou

potažmo celosvětovou ekonomiku. Sankce, které jsou západními zeměmi na Rusko uvalovány, mohou mít negativní vliv i na maďarskou ekonomiku. Tyto postihy mohou způsobit růst cen potravin a energií, který může zapříčinit růst všeobecné cenové hladiny.

Na základě ratingového hodnocení můžeme konstatovat, že Maďarsko není rizikovou zemí pro zamýšlenou expanzi společnosti Alfa, s.r.o. Rating země se dle klasifikace ratingových agentur v posledních letech výrazně zlepšil, především díky hospodářskému růstu země, jenž před koronavirovou pandemií patřil k nejvyšším ze zemí EU. Oproti tomu v žebříku vnímání korupce se Maďarsko v posledních letech významně propadlo. V porovnání s ostatními zeměmi EU je Maďarsko dle žebříčku z roku 2021 druhou nejhůře hodnocenou zemí hned po Bulharsku. Můžeme však argumentovat, že ani ČR si v tomto žebříčku nevede zrovna nejlépe. Ze zemí EU jí náleží až 19 pozice s celkovým bodovým hodnocením 54, jenž je o 10 bodů nižší, než je průměr EU (55).

Z hlediska analyzovaných ukazatelů ekonomicko-politické stability země, můžeme Maďarsko doporučit jako vhodné pro zamýšlenou expanzi. V současné chvíli je však relevantní brát v potaz i celosvětový politický a ekonomický vývoj, který je díky koronavirové pandemii a válce na Ukrajině nejistý.

3.3.2 Pracovní síla

Faktor pracovní síly můžeme považovat za jeden ze stěžejních při rozhodování o plánovaném rozšíření působnosti společnosti na maďarský trh, jelikož základem úspěšnosti podniku jsou především loajální, kvalifikovaní a zkušení zaměstnanci. Maďarsko disponuje vzdělaným obyvatelstvem, kde se každoročně zvyšuje počet vysokoškolsky vzdělaných obyvatel. Možným problémem by pro společnost Alfa, s.r.o. mohlo být získávání pracovníků s praxí, neboť v oboru, ve kterém společnost působí, tj. ve zpracovatelském průmyslu každoročně klesá počet zaměstnanců. Tento trend ovšem můžeme pozorovat i v ČR.

Maďarsko je co se týče nákladů na pracovní silu velmi zajímavou destinací pro zahraniční, resp. české subjekty. Výše mezd zaměstnanců i povinné odvody na sociální a zdravotní pojištění představují pro společnost významné náklady, a proto je jim

věnována značná pozornost. Obecně jsou náklady na pracovní sílu v Maďarsku nižší než v ČR. Značí to jak výše průměrné měsíční mzdy, a to i ve zpracovatelském průmyslu, tak i povinné odvody. V průměru si maďarský zaměstnanec vydělá v přepočtu o více než 7 tis. Kč, ve zpracovatelském průmyslu pak o 4 tis. Kč měsíčně méně než český zaměstnanec. Povinné odvody zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění v Maďarsku činí 17 % z hrubé mzdy, což je oproti ČR o 16,8 % méně.

3.3.3 Daňový systém

Primárním úkolem mezinárodního daňového plánování je identifikace daňových zvýhodnění a možností optimalizace daňového zatížení podnikatelského subjektu. Následující text bude věnován zhodnocení daňového systému Maďarska.

Maďarsko se v posledních letech snaží o zatraktivnění daňového systému pro zahraniční investory a v této souvislosti přijalo řadu opatření. V roce 2017 byla snížena sazba daně z příjmů právnických osob z původních 19 % na 9 % (61). Jedná se tak o nejnižší sazbu korporátní daně v EU. Společnost Alfa, s.r.o. by tak díky této nízké sazbě daně mohla optimalizovat svoje celkové daňové zatížení daní z příjmů právnických osob. Maďarská legislativa stejně jako legislativa ČR uvádí položky, o které lze snížit daňový základ. Poplatník si může svůj základ daně snížit o daňovou ztrátu stejně jako v ČR v pěti následujících zdaňovacích obdobích od jejího vzniku. Výše ztráty však nesmí přesahovat 50 % dosažených zdanitelných příjmů. Mezi další položky snižují základ daně patří rozvojová rezerva, náklady vynaložené na podporu výzkumu a vývoje či část mzdových nákladů vynaložených na zaměstnání zdravotně postižených zaměstnanců. Konkrétní výčet všech položek snižující základ daně je uveden v zákoně LXXXI z roku 1996 o dani z příjmů právnických osob v § 7 (74). Vypočtenou daňovou povinnost může poplatník dále snížit o slevy na dani, splňuje-li stanovené podmínky.

V rámci opatření proti dvojímu zdanění maďarská legislativa nepodrobuje srážkovou daní výplaty dividend, úroky ani licenčních poplatků. I když je práce zaměřena na korporátní daň z příjmů, je v rámci zhodnocení daňového systému podstatné zmínit, že slabinou maďarského daňového systému je výška sazby DPH, která činí 27 %. Používají se i dvě snížené sazby ve výši 5 % a 18 % (62). Společnost by tak měla mít dobře promyšlené a stanovené ceny pro maďarský trh.

Mezi slabé stránky daňového systému země můžeme také zařadit velký počet zavedených daní (cca 50 různých daní). Tento počet může být pro řadu daňových subjektů řekněme odstrašující, jelikož vyznat se v takovém množství daní, může být velice náročné. Co však shledáváme, jako silnou stránku Maďarska je velká síť uzavřených SZDZ. Země má v současné chvíli uzavřeno 81 smluv zamezujícím dvojímu zdanění s různými státy světa.

V tabulce č. 27 jsou sumarizovány veškeré poznatky získané o vybraných faktorech, které by společnost Alfa, s.r.o. měla brát v potaz před vstupem na maďarský trh. Pro konečné zhodnocení dané jurisdikce je využito SWOT analýzy, která je vytvořena z pohledu zahraničního investora. V analýze jsou uvedeny silné a slabé stránky země a rovněž příležitosti a hrozby, které by měl brát daňový subjekt v potaz.

Tabulka č. 27: SWOT analýza Maďarska

(Vlastní zpracování)

Silné stránky	**Slabé stránky**
• geografická poloha • stabilní politický systém • členství v mezinárodních organizacích • nejnižší sazba daně z příjmů právnických osob v EU • daňové pobídky • dividendy, úroky a licenční poplatky jsou osvobozeny od srážkové daně • široká síť SZDZ	• nejvyšší sazba DPH v EU • korupce • množství daní • jazyková bariéra
Příležitosti	**Hrozby**
• konkurenceschopnost daňového systému • vzdělání obyvatelstva • levná pracovní síla	• snižující se počet obyvatel • ekonomické dopady pandemie COVID-19 a ruské invaze na Ukrajinu

Maďarsko je díky své zeměpisné blízkosti, podobné obchodní kultuře i spotřebitelským zvyklostem vhodnou destinací pro české investory, a to i navzdory jazykové bariéře, která je mezi těmito dvěma státy (59). Tato země láká zahraniční investory nejenom na nejnižší sazbu daně z příjmů právnických osob, ale také na řadu daňových pobídek, která tamní jurisdikce nabízí. Naopak co by mohlo potencionální investory, resp. společnost Alfa, s.r.o. od této destinace odradit, je nejvyšší sazba DPH v rámci EU, velké množství rozličných daní a korupce se kterou se země v posledních letech potýká. Jestliže však porovnáme slabé a silné stránky, jednoznačně nám převládají pozitiva. Mezi příležitosti byla zařazena konkurenceschopnost daňového systému, a to z toho důvodu, že maďarská vláda se neustále snaží zefektivňovat svůj daňový systém a činit ho zajímavější pro zahraniční investory. Tato skutečnost by v budoucnu mohla společnosti Alfa, s.r.o. přinést zajímavé daňové příležitosti. Společnost může v této destinaci rovněž vidět příležitost v potenciálu rostoucí vzdělanosti obyvatelstva či v levné pracovní síle. Co je však důležité zmínit, že Maďarsko stejně jako většina vyspělých zemí světa se potýká se snižujícím se počtem obyvatelstva a stárnutím populace. Tato skutečnost může mít v budoucnu vliv na nedostatek pracovní síly v zemi. V současné chvíli musíme mezi hrozby zařadit i ekonomické dopady koronavirové pandemie a rovněž ruské invaze na Ukrajinu. Obě tyto skutečnosti mají velký dopad nejenom na ekonomiku Maďarska, ale na ekonomiku celého světa. Můžeme tedy konstatovat závěr, že uvedené hrozby by se v tuto chvíli týkaly většiny evropských zemí. Nejedná se tedy o hrozby, které by byly specifické pouze pro danou zemi. Pokud tedy přistoupíme k porovnání příležitostí a hrozeb, opět převládají pozitiva nad negativy.

Z výše uvedených skutečností, můžeme Maďarsko společnosti Alfa, s.r.o. doporučit jako stát vhodný k zahraniční expanzi. Tato země může společnosti přinést nejenom řadu zajímavých podnikatelských příležitostí, ale rovněž i možnosti k daňové optimalizaci daně z příjmů právnických osob.

3.4 Forma vstupu na maďarský trh

V analytické části práce byly popsána dvě možnosti, jak může společnost vstoupit na maďarský trh. Konkrétně se jednalo o zřízení pobočky a založení dceřiné společnosti. Obě tyto varianty mají své klady i zápory, které byly rovněž uvedeny v analytické části. Je však důležité zmínit, že založení pobočky nebo dceřiné společnosti není ovlivněno pouze daňovými faktory, ale i řadou dalších kritérií, které přesahují rámec této práce. Může se jednat například o dostupnost surovin pro výrobu, výrobní a administrativní náklady či konkrétní lokalita pro umístění dceřiné společnosti atd. Další text práce již bude věnován pouze rozdílům pobočky a dceřiné společnosti z daňového hlediska.

3.4.1 Pobočka

První zvažovanou variantou je zřízení pobočky v Maďarsku. Tuto možnost si vybírají především společnosti, které nemají dostatečné množství finančních prostředků, neboť se zřízením pobočky jsou spojeny nižší náklady než u založení dceřiné společnosti. Pobočka ovšem nemá vlastní právní ani daňovou subjektivitu a je tedy plně součástí podnikatelského subjektu, který pobočku zřídil. Pobočka je dle SZDZ definována jako stálá provozovna a zisky plynoucí z její činnosti mohou být zdaněny podle čl. 7 v Maďarsku. Zisky stálých provozoven jsou maďarským zákon LXXXI považovány za předmět daně a mají být podrobeny dani z příjmů právnických osob. Je třeba tedy stanovit výnosy a náklady, které jsou připisovány pobočce a zjištěný základ daně zdanit v Maďarsku. Zisky dosažené v Maďarsku však musí česká společnost přiznat a zdanit i v ČR, jelikož zde zdaňuje své celosvětové příjmy. Aby nedošlo ke dvojímu zdanění, lze dle SZDZ daň zaplacenou v Maďarsku započíst v českém daňovém přiznání. Článek 23 SZDZ mezi ČR a Maďarskem zakotvuje, jako metodu zamezující dvojímu zdanění, prostý zápočet.

Pro lepší znázornění daňových dopadů bude uveden zjednodušený příklad. Jelikož se jedná pouze o modelový příklad, jehož cílem je zobrazení daňové optimalizace dosažené mezinárodním daňovým plánováním, nebude počítáno s žádnými položkami snižujícími či zvyšujícími základ daně. Bude uvažováno o situaci, kdy v Maďarsku bude generováno 20 % výnosů a nákladů a zbývajících 80 % výnosů a nákladů zůstane v ČR. Celkové rozdělení výnosů a nákladů je zobrazeno v následující tabulce.

Tabulka č. 28: Rozdělení položek VZZ (v tis. Kč)

(Vlastní zpracování)

Položky VZZ	ČR 80 %	Maďarsko 20 %	Celkem
Výnosy za období	72 844	18 211	**91 055**
Náklady za období	54 074	13 519	**67 593**
VH před zdaněním	18 770	4 692	**23 462**

V tabulce č. 29 je zobrazen výpočet daňové povinnosti společnosti Alfa, s.r.o. v případě, že by si zřídila pobočku v Maďarsku.

Tabulka č. 29: Výpočet daňové povinnost při založení pobočky v Maďarsku (v tis. Kč)

(Vlastní zpracování)

	ČR	Maďarsko
Výnosy za období	72 844	18 211
Náklady za období	54 074	13 519
Základ daně	18 770 + **4 692** = 23 462	4 692
Sazba daně	19 %	9 %
Daňová povinnost	4 457,78	422,28
Stanovení maximální výše zápočtu	4 457,78 * (4 692 / 23 462) = 891,48	-
Částka k zápočtu	422,28	-
Celková daňová povinnost	**4 035,5**	

Uvažována je tedy situace, kdy by maďarská pobočka dosazovala výsledku hospodaření ze své činnosti ve výši 4 692 tis. Kč. Tento základ daně podrobí maďarské dani z příjmů právnických osob, která je stanovena ve výši 9 %. Daňová povinnost pobočky činí 422,28 tis. Kč. Daň zaplacenou v Maďarsku je v ČR nutné prokázat potvrzením od maďarského správce daně.

Společnost Alfa, s.r.o. v českém daňovém přiznání přizná příjmy ze zahraničí a s nimi související výdaje, a to konkrétně v tabulce I přílohy č. 1 II. oddílu. Dále je nutné vyplnit samostatnou přílohu k tabulce I této přílohy. Zisky ze zahraničí poté společnost přičte k zisku, kterého dosáhla v ČR. Pokud by byly v Maďarsku uplatněny odčitatelné položky a položky snižující základ daně podle tamní jurisdikce, musela by česká

společnost upravit svůj základ daně o tyto položky. Jelikož v modelovém příkladu o této situaci neuvažujeme, celkový základ daně podléhající české dani z příjmů činí 23 462 tis. Kč a daňová povinnost 4 457,78 tis. Kč. Aby nedošlo ke dvojímu zdanění zahraničního příjmu, stanovuje SZDZ metodu prostého započtu. Nejprve je nutné zjistit, jakou měrou se podílí příjem z Maďarska na celkových dosažených příjmech společnosti Alfa, s.r.o. Započíst lze pouze částku daně připadající právě na příjem ze zdrojů v Maďarsku. Ke zjištění této maximální částky byl využit vzorec dle § 38f ZDP:

$$\text{celková daňová povinnost} * \frac{\text{příjmy podléhající zdanění v Maďarsku}}{\text{celosvětové zdanitelné příjmy}}$$

Maximální částka, kterou je možné uplatnit jako zápočet, činí 891,48 tis. Kč. Daňovou povinnost společnosti lze snížit o celou částku daně zaplacenou v Maďarsku tedy o 422,28 tis. Kč. Celková daňová povinnost společnosti Alfa, s.r.o. v tomto případě dosahuje výše 4 035,5 tis. Kč.

3.4.2 Dceřiná společnost

Druhou zvažovanou variantou je založení dceřiné společnosti v Maďarsku. Oproti pobočce je dceřiná společnost plnohodnotným právním i daňovým subjektem nezávislým na mateřské společnosti. Je důležité zmínit, že založení dceřiné společnosti by pro společnosti Alfa, s.r.o. znamenalo vyšší náklady a neslo by s sebou i vyšší riziko. Dceřiná společnost je daňovým rezidentem v zemi, kde se nachází její skutečné místo vedení, tzn. že by Maďarsku zdaňovala své celosvětové příjmy. V tabulce č. 30 je vypočtena daňová povinnost společnosti Alfa, s.r.o., pokud by si v Maďarsku založila novou společnost s ručením omezeným s názvem Beta, Kft., ve které bude držet 100 % podíl.

Tabulka č. 30: Výpočet daňové povinnosti při založení dceřiné společnosti v Maďarsku (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	ČR	Maďarsko
Výnosy za období	72 844	18 211
Náklady za období	54 074	13 519
Základ daně	18 770	4 692
Sazba daně	19 %	9 %
Daňová povinnost	3 566,3	422,28
Celková daňová povinnost	**3 988,58**	

Jelikož se v tomto případě jedná o dvě nezávislé právnické osoby, každá podléhá dani z příjmů právnických osob v zemi své daňové rezidence. Zisky dceřiné společnosti v Maďarsku jsou podrobeny 9 % sazbou daně z příjmů a daňová povinnost činí 422,28 tis. Kč. Mateřská společnost podléhá dani z příjmů stanovené českým zákonem ve výši 19 % a její celková daňová povinnost je 3 566,3 tis. Kč. Celková daňová povinnost spojených osob dosahuje výše 3 988,58 tis. Kč.

3.4.3 Komparace daňových dopadů

Pro výběr vhodné formy vstupu na maďarský trh je nutné porovnat jednotlivé možnosti s výchozí situací společnosti Alfa, s.r.o. Tato společnost si přeje za pomocí mezinárodního daňového plánování snížit svoji daňovou povinnost z příjmů právnických osob. Zvolí si tedy tu formu vstupu, která jí přinese kýžený efekt v podobě nejvyšší daňové úspory.

Dříve než však provedeme samotnou komparaci daňových povinností, shrneme si základní rozdíly mezi pobočkou a dceřinou společností z daňového hlediska. Tyto rozdíly jsou uvedeny v následujíc tabulce.

Tabulka č. 31: Základní rozdíly mezi pobočkou a dceřinou společností z daňového hlediska
(Vlastní zpracování)

	Pobočka	Dceřiná společnost
Daňové rezidenství	nerezident	rezident
Daňová povinnost	omezená	neomezená
Přínosy	výhody plynoucí ze SZDZ, daň zaplacená v Maďarsku je daňový náklad	využití slev na dani a odčitatelných položek ZD

Zřízená pobočka je v Maďarsku daňovým nerezidentem a její daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy dosažené na daném území. Ze SZDZ mohou plynout výhody pro zúčastněné státy v podobě osvobození některých příjmů od daně či stanovení maximální výše sazby daně. Daň zaplacenou v Maďarsku je možné dle SZDZ poměrně započíst s daní vypočtenou v ČR. V případě, že by zaplacená daň v Maďarsku byla vyšší než stanový výpočet pro maximální výši zápočtu, lze rozdíl těchto dvou částek uplatnit jako daňový výdaj snižující základ daně v následujícím zdaňovacím období. Naproti tomu dceřiná společnost je považována za daňového rezidenta Maďarska s neomezenou daňovou povinností vztahující se na její celosvětově dosažené příjmy. Při zdaňování těchto příjmů se řídí maďarskou právní úpravou. Mezi přínosy daňového rezidenství řadíme možnost využití slev na dani a položek snižující základ daně definovaných v zákoně.

Nyní se již zaměříme na samotné porovnání jednotlivých daňových povinností. Jako výchozí situace je označen stav společnosti Alfa, s.r.o. před využitím mezinárodního daňového plánování.

Tabulka č. 32: Komparace daňových povinností (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	Výchozí situace	Pobočka	Dceřiná společnost
Celková daňová povinnost	4 458	4 035,5	3 988,58
Úspora	**-**	**422,5**	**469,42**

Na základě výše uvedené tabulky můžeme z daňového hlediska jako nejvýhodnější variantu považovat založení dceřiné společnosti v Maďarsku. Založení dceřiné

společnosti přinese společnosti Alfa, s.r.o. daňovou úsporu ve výši 469,42 tis. Kč. Navíc by si dceřiná společnost, v případě splnění podmínek, mohla svoji daňovou povinnost ještě snížit o slevy na dani či položky odčitatelné od základu daně. Oproti tomu zřízení maďarské pobočky by snížilo celkové daňové zatížení společnosti o 422,5 tis. Kč, tj. o 46,92 tis. Kč méně než založení dceřiné společnosti.

Jak již bylo uvedeno výše v práci, v souvislosti s výběrem vhodné formy vstupu na daný trh, je nutné uvažovat i o dalších faktorech, než jsou pouze ty daňové. Je důležité brát v úvahu i faktory, z nichž některé byly již v práci uvedeny. Jedná se například o faktory dostupnosti levné a kvalifikované pracovní síly či ekonomicko-politické stability země. Konkrétně společnost Alfa, s.r.o. by se dále mohla zabývat cenou a dostupností surovin (např. kukuřice, špaldy atd.) pro výrobu nebo také možnostmi a kvalitou maďarské infrastruktury. Jednoznačně důležitou roli hraje i výše finančních prostředků, kterou společnost Alfa, s.r.o. může vložit do zahraniční expanze. Pokud by společnost nedisponovala větším množstvím prostředků, bylo by pro ni příhodnější založit v Maďarsku pobočku, neboť na zřízení pobočky by společnost musela vynaložit nižší náklady než na založení dceřiné společnosti. Společnost Alfa, s.r.o. však disponuje poměrně vysokým množstvím finančních prostředků a rozhodla se značnou část z nich vložit právě k rozšíření své působnosti do Maďarska. V následující části práce bude dále uvažováno o založení dceřiné společnosti v Maďarsku, jako o daňově nejvýhodnější uvažované formě vstupu.

3.5 Využití metod daňové optimalizace

Následující podkapitola bude zaměřena na výpočet daňového zatížení v případě využití vybraných metod daňové optimalizace. V práci bude uvažováno o využití metod transferových cen, úroků a licenčních poplatků. V praxi je však možné uplatnit celou řadu dalších metod mezinárodního daňového plánování. Jak lze vybrané metody optimalizace použít, bude opět znázorněno na modelových příkladech v rámci společnosti Alfa, s.r.o., které vychází ze situace znázorněné v podkapitole č. 4.4.2, tedy v případě založení dceřiné společnosti v Maďarsku.

3.5.1 Transferové ceny

Využívání daňové optimalizace v podobě transferových cen výrobků a služeb prodávaných mezi spojenými podniky se těší velké oblibě. Spojené podniky tímto způsobem přesouvají zisky ze zemí s vysokým zdaněním do zemí, kde je daňové zatížení nižší. Prodej výrobků a služeb však musí být uskutečněn za obvyklou tržní cenu, tedy za cenu, za kterou by se prodej uskutečnil mezi nezávislými subjekty. Ke správnému stanovení transferové ceny lze využít pět základních, mezinárodně uznávaných metod, které byly vyjmenovány a popsány v teoretické části práce. Pro výběr vhodné metody je důležité zvážit veškeré okolnosti transakce. K tomuto posouzení slouží srovnávací analýza, jejímž smyslem je nalézt ke kontrolovaným transakcím srovnatelné nekontrolovatelné transakce. Po provedení srovnávací analýzy lze přistoupit ke zjištění transferové ceny. Pokud je možné při stanovení této ceny aplikovat více metod, doporučuje se postupovat od metody srovnatelné ceny (CUP), přes ostatní tradiční transakční metody až k ziskovým transakčním metodám (75). I když české daňové zákony prozatím neukládají daňovým subjektům povinnost předkládat dokumentaci k transferovým cenám, podle maďarské daňové legislativy jsou však daňové subjekty povinny tuto dokumentaci zpracovat do data podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za příslušný rok. Podrobnosti o požadavcích na příslušnou dokumentaci k transferovým cenám obsahuje vyhláška Ministerstva národního hospodářství č. 32/2017 (31; 76).

V modelovém příkladu bude uvažováno o situaci, kdy mateřská společnost Alfa, s.r.o. část svých výrobků prodá své dceřiné společnosti Beta, Kft., která si je prozatím nedokáže vyprodukovat sama z důvodů své omezené kapacity. V tomto případě se bude jednat o cereální kaše v hodnotě 2 000 tis. Kč. Při stanovení výše transferových cen nesmíme zapomenout na dodržování principu tržního odstupu, tzn. že ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednány mezi nespojenými podniky. Pro stanovení transferové ceny byla využita metoda CUP, při které dochází ke srovnání transakcí mezi spojenými osobami s obdobnými transakcemi nezávislých subjektů. Na základě této metody byla stanovena převodní cena ve výši 2 500 tis. Kč. Za tuto částku prodá mateřská společnost výrobky své dceřiné společnosti v Maďarsku. Dceřiná společnost poté cereální kaše zabalí do krabic určených pro maďarský trh a finální

výrobky prodá za 3 100 tis. Kč. Náklady společnosti Beta, Kft. jsou vyčísleny na 200 tis. Kč.

Tabulka č. 33: Výpočet daňové povinnosti při využití transferových cen (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	Alfa, s.r.o. – matka	**Beta, Kft. – dcera**
Výnosy za období	72 844 – **3 100** + **2 500**	18 211 + **3 100**
Náklady za období	54 074 - **200**	13 519 + **2 500** + **200**
Základ daně	18 370	5 092
Sazba daně	19 %	9 %
Daňová povinnost	3 490,3	458,28
Celková daňová povinnost	**3 948,58**	

V tabulce č. 33 je znázorněn postup výpočtu daňové povinnosti, pokud by společnost Alfa, s.r.o. část své produkce přeprodala své dceřiné společnosti. Tato transakce je v tabulce zobrazena v následujících krocích:

1. Výnosy společnosti Alfa, s.r.o. bylo nutné snížit o částku 3 100 tis. Kč, za kterou by za normální situace prodávala výrobky zákazníkům na českém trhu.
2. Výnosy mateřské společnosti byly dále zvýšeny o částku 2 500 tis. Kč, která představuje převodní cenu mezi spojenými podniky.
3. Náklady společnosti Alfa, s.r.o. již obsahovaly hodnotu spotřeby výrobků ve výši 2 000 tis. Kč, a proto o tuto částku nebyly již náklady poníženy.
4. Náklady je však nutné snížit o hodnotu 200 tis. Kč, které by byly vynaloženy na balení výrobků. Tuto činnost totiž nyní bude provádět společnost Beta, Kft. v Maďarsku.
5. Výnosy společnosti Beta, Kft. byly navýšeny o částku 3 100 tis. Kč, kterou obdrží za prodej výrobků v Maďarsku.
6. Náklady maďarské společnosti se však v tomto případě zvýší o 2 500 tis. Kč, které vyjadřují spotřebu výrobků a dále o náklady na balení ve výši 200 tis. Kč.

Tabulka č. 34: Znázornění daňové úspory – transferové ceny (v tis. Kč)

(Vlastní zpracování)

	Bez využití optimalizace	Využití transferových cen
Celková daňová povinnost	3 988,58	3 948,58
Úspora	**-**	**40**

V konečném důsledku můžeme konstatovat, že při využijí metody transferových cen dosahuje celková daňová povinnost spojených osob výše 3 948,58 tis. Kč. Je tedy dosaženo úspory na dani z příjmů právnických osob ve výši 40 tis. Kč oproti situaci bez využití daňové optimalizace.

3.5.2 Úroky

Další možností daňové optimalizace je poskytnutí půjčky spojené osobě. Jelikož poskytnutá jistina není předmětem zdanění, využívají této možnosti přidružené společnosti, které chtějí snížit svoje daňové zatížení prostřednictvím úroků. Nejprve je nutné posoudit příjem z úroků za pomocí příslušné SZDZ. Dle čl. 11 SZDZ uzavřené mezi ČR a Maďarskem, mohou být úroky zdaněny ve státu daňové rezidence, pokud je příjemce těchto úroků zároveň jejich skutečným vlastníkem. V případě, že budeme uvažovat o situaci, kdy by maďarská dceřiná společnost poskytla své české mateřské společnosti půjčku, budou příjmy v podobě úroků podléhat zdanění v Maďarsku. Pro českou společnost jsou úroky daňově uznatelným nákladem v případě, že jsou splněny podmínky stanovené v ZDP. Konkrétně se jedná o ustanovení v:

1. § 24 odst. 1 ZDP, který stanovuje jako základní podmínku pro daňovou uznatelnost nákladů, skutečnost že se jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
2. § 25 odst. 1 písm. a) ZDP nepovažuje za daňově uznatelné úroky, které jsou dle účetních předpisů součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku.
3. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP zakotvuje pravidlo nízké kapitalizace, při které se posuzuje, zda celková výše zápůjček není vyšší než čtyřnásobek výše vlastního kapitálu společnosti.
4. § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP považuje za daňově neuznatelné náklady, úroky, které jsou vázány pouze na zisk dlužníka.

5. § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, který jako daňově neuznatelné stanovuje náklady mateřské společnosti související s držbou podílu v dceřiné společnosti (6).

Rovněž je důležité vzít v potaz omezení nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e ZDP. Dle tohoto ustanovení jsou za daňově uznatelné náklady považovány pouze výpůjční výdaje, které nepřesahují částku 80 mil. Kč nebo limit 30 % daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy (6).

Úroky plynoucí od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem ČR, obchodní korporaci z Maďarska jsou osvobozeny od srážkové daně. Toto osvobození plyne z § 19 odst. 1 písm. zk) ZDP a dále musí být splněny podmínky uvedené v odstavci č. 5. Osvobození je možné uplatnit, pokud:

- jsou osoby přímo kapitálově spojené minimálně po dobu 24 měsíců (tuto podmínku lze splnit i dodatečně),
- příjemcem je skutečným vlastníkem úroků,
- úroky nejsou přičitatelné stálé provozovně umístěné na území ČR nebo státu EU, EHP či Švýcarské konfederace,
- příjemci úroků bylo vydáno rozhodnutí dle § 38 nb ZDP (6).

V této souvislosti je důležité zmínit, že problematikou kapitálové propojenosti osob se zabývá § 23 odst. 7 písm. a) ZDP. Dle tohoto paragrafu jsou osoby kapitálově spojené, jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu druhé osoby alespoň ve výši 25 % základní kapitálu (6).

Nyní bude uvažováno o situaci kdy dceřiná společnost Beta, Kft. poskytne finanční prostředky své mateřské společnosti na nákup výrobní linky. Půjčka bude poskytnuta ve výši 3 mil. Kč na dobu 8 let za úrokovou sazbu 5 % p. a. Tato sazba odpovídá dvoutýdenní repo sazbě vyhlášené ČNB k 31.3.2022 (77). V tabulce č. 35 je uveden splátkový kalendář pro společnost Alfa, s.r.o.

Tabulka č. 35: Splátkový kalendář pro první čtyři roky (v tis. Kč)

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Mi kalkulačka)

Období	Jistina	Úrok	Splátka	Zůstatek
1.	312,86	142,90	455,76	3 190,300
2.	328,87	126,89	455,76	2 734,543
3.	345,69	110,06	455,76	2 278,786
4.	363,38	92,38	455,76	1 823,028

V tabulce č. 36 je zachycen výpočet daňové povinnosti spojených osob při využití metody daňové optimalizace v podobě poskytnuté půjčky, resp. prostřednictvím úroků.

Tabulka č. 36: Výpočet daňové povinnosti při využití úroků (v tis. Kč)

(Vlastní zpracování)

	Alfa, s.r.o. – matka	Beta, Kft. – dcera
Výnosy za období	72 844	18 211 + **142,90**
Náklady za období	54 074 + **142,90**	13 519
Základ daně	18 627,10	4 834,9
Sazba daně	19 %	9 %
Daňová povinnost	3 539,15	435,14
Celková daňová povinnost	**3 974,29**	

Z výše uvedených informací můžeme konstatovat, že jsou splněny veškeré podmínky pro osvobození úroků vyplacených společností Alfa, s.r.o. od srážkové daně. Podmínka časového testu bude splněna dodatečně, neboť se předpokládá, že společnost Alfa, s.r.o. bude držet více než 25 % podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti Beta, Kft. po dobu delší než dva roky. Zároveň jsou splněny veškeré podmínky stanovené ZDP pro uplatnění úroků jako daňově uznatelných nákladů. Výše vyplacených úroků za rok bude tedy snižovat daňový základ společnosti Alfa, s.r.o. Naproti tomu pro společnost Beta, Kft. představují úroky výnosy, které budou podléhat dani z příjmů právnických osob v Maďarsku. Předpokládáme, že tato operace v konečném důsledku sníží celkové daňové zatížení spojených osob, neboť v zemi s vyšším daňovým zatížením bude snížen daňový základ.

Tabulka č. 37: Znázornění daňové úspory – úroky (v tis. Kč)

(Vlastní zpracování)

	Bez využití optimalizace	Využití úroků
Celková daňová povinnost	3 988,58	3 974,29
Úspora	**-**	**14,29**

Z výše uvedené tabulky můžeme vidět, že celková daňová povinnost společností se při využití daňové optimalizace prostřednictvím úroků snížila a to o 14,29 tis. Kč.

3.5.3 Licenční poplatky

Daňové úspory může být dosaženo i při využití plateb za licenční poplatky mezi spojenými osobami. Pomocí této metody lze dosáhnout daňové úspory za předpokladu, že platby za licenční poplatky budou představovat výnos v zemi s nižšími daňovým zatížením, a naopak v zemi s vyšší korporátní sazbou daně budou snižovat daňový základ v podobě nákladů. Opět je zapotřebí zohlednit příslušnou SZDZ mezi ČR a Maďarskem. Dle čl. 12 této smlouvy mohou být licenční poplatky zdaněny ve smluvením státě, ve kterém mají svůj zdroj. Takto uložená daň však nesmí přesáhnout 10 % hrubé částky licenčních poplatků. Budeme uvažovat situaci, kdy platby za licenční poplatky budou vypláceny společností v ČR, tzn. ČR je státem zdroje a má právo tento příjem podrobit srážkové dani dle ZDP. Rovněž jako u úroků však mohou být i licenční poplatky od srážkové daně osvobozeny podle § 19 ZDP. Aby byly licenční poplatky osvobozeny, musí být vypláceny obchodní korporací, která je daňovým rezidentem ČR, obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu. Tuto podmínku stanovuje § 19 odst. 1 písm. zj) ZDP. Další podmínky pro osvobození jsou opět uvedeny ve stejném paragrafu odstavci č. 5, které byly jmenovitě uvedeny v předcházející podkapitole č. 4.5.2.

V modelovém příkladu bude nastíněna situace, kdy dceřiná společnost Beta, Kft. disponuje tajným výrobním postupem, který poskytne k užívání mateřské společnosti Alfa, s.r.o. Za toto poskytnutí společnosti Beta, Kft. náleží platby v podobě licenčního poplatku. Výše tohoto poplatku je stanovena na 350 tis. Kč ročně, která odpovídá ceně obvyklé. Pro mateřskou společnost Alfa, s.r.o. je platba licenčních poplatků uznatelným

nákladem, který bude snižovat její základ daně. Naopak pro společnost Beta, Kft. jsou licenční poplatky výnosem zvyšujícím její daňový základ.

Tabulka č. 38: Výpočet daňové povinnosti při využití licenčních poplatků (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	Alfa, s.r.o. – matka	Beta, Kft. – dcera
Výnosy za období	72 844	18 211 + **350**
Náklady za období	54 074 + **350**	13 519
Základ daně	18 420	5 042
Sazba daně	19 %	9 %
Daňová povinnost	3 499,8	453,78
Celková daňová povinnost	**3 953,58**	

V tabulce č. 38 je uveden výpočet daňové povinnosti mateřské a dceřiné společnosti v případě využití daňové optimalizace prostřednictvím licenčních poplatků. Platba licenčních poplatků je v ČR daňově uznatelným nákladem, a proto zvyšuje náklady mateřské společnosti. Pro společnosti Beta, Kft. jsou licenční poplatky výnosem, který bude v Maďarsku podroben dani ve výši 9 %.

Tabulka č. 39: Znázornění daňové úspory – licenční poplatky (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	Bez využití optimalizace	Využití licenčních poplatků
Celková daňová povinnost	3 988,58	3 953,58
Úspora	**-**	**35**

Celková daňová povinnost při využití licenčních poplatků dosahuje 3 953,58 tis. Kč. Oproti původní variantě bez využití daňové optimalizace je možné dosáhnout úspory ve výši 35 tis. Kč.

3.5.4 Výpočet daňové povinnosti při využití kombinace uvažovaných metod optimalizace

Nyní bude vypočtena daňová povinnost při využití všech uvažovaných metod daňové optimalizace. Nejprve se podíváme, jak dané metody celkově ovlivnily daňový základ české mateřské společnosti Alfa, s.r.o. Díky prodeji výrobků dceřiné společnosti za

transferové ceny se snížily výnosy mateřské společnosti o 600 tis. Kč a zároveň se snížily i její celkové náklady, a to o částku 200 tis. Kč. Na celkové náklady společnosti Alfa, s.r.o. měly dále vliv platby úroků za půjčku poskytnutou dceřinou společností Beta, Kft. na nákup výrobní linky. V tomto případě se společnosti Alfa, s.r.o. zvýšily daňově uznatelné náklady o částku úroků ve výši 142,9 tis. Kč za zdaňovací období. Licenční poplatky, které společnost Alfa, s.r.o. vyplácí maďarské dceřiné společnosti za poskytnutí tajného výrobního postupu, jsou daňově uznatelným nákladem v celkové výši 350 tis. Kč. Po zohlednění veškerých výše zmíněných informací se celkové výnosy společnosti Alfa, s.r.o. snížily o 600 tis. Kč a celkové náklady zvýšily o 292,9 tis. Kč.

Základním předpokladem u všech výše zmíněných metod daňové optimalizace je, že zisky z těchto transakcí budou podléhat zdanění v zemi s nižším daňovým zatížením. V našem případě, byly zisky přesouvány do Maďarska, kde daň z příjmů právnických osob činí 9 %. Z tohoto důvodu se společnosti Beta, Kft. celkové výnosy zvýšily o 3 592,9 tis. Kč. Výnosy společnosti se díky prodeji výrobků, které získala od mateřské společnosti, zvýšily o 3 100 tis. Kč. Náklady společnosti musely být ve spojitosti s touto transakcí rovněž navýšeny, a to o celkovou částku 2 700 tis. Kč. Tato částka zahrnuje náklady na balení a vydání výrobků do spotřeby. Jelikož příjemcem plateb úroků i licenčních poplatků, byla společnost Beta, Kft. musí se tyto příjmy taktéž zohlednit do jejího daňového základu. Za dané zdaňovací období navýšily úroky celkové výnosy společnosti o částku 142,9 tis. Kč a licenční poplatky o částku 350 tis. Kč. Výpočet daňové povinnosti spojených osob při zohlednění všech operací je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 40: Výpočet daňové povinnosti při využití všech prostředků optimalizace (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	Alfa, s.r.o. – matka	**Beta, Kft. – dcera**
Výnosy za období	72 844 - **600**	18 211 + **3 592,9**
Náklady za období	54 074 + **292,9**	13 519 + **2 700**
Základ daně	17 877,1	5 584,9
Sazba daně	19 %	9 %
Daňová povinnost	3 396,65	502,64
Celková daňová povinnost	**3 899,29**	

Abychom mohli objektivně posoudit, zda v konečném důsledku skutečně došlo k daňové optimalizaci je zapotřebí porovnat jednotlivé možnosti, které se společnosti Alfa, s.r.o. nabízejí. Pro tento účel nám poslouží údaje, které jsou obsaženy v tabulce č. 41. Výchozí situace znázorňuje stav, kdy by společnost Alfa, s.r.o. nevyužila možnosti daňového plánování a celý svůj zisk by zdaňovala v ČR. Situace bez využití daňové optimalizace zobrazuje stav, kdy společnost Alfa, s.r.o. založí dceřinou společnost v Maďarsku. Poslední sloupec tabulky poté zobrazuje stav, kdy jsou za pomoci této dceřiné společnosti využity metody mezinárodní daňové optimalizace.

Tabulka č. 41: Znázornění daňové úspory – všechny prostředky optimalizace (v tis. Kč)
(Vlastní zpracování)

	Výchozí situace	Dceřiná společnost	Dceřiná společnost + metody daň. optimalizace
Celková daňová povinnost	4 458	3 988,58	3 899,29
Úspora	**-**	**469,42**	**558,71**

Z výše uvedené tabulky je patrné, že celková daňová povinnost společnosti Alfa, s.r.o. se dle předpokladů nejvíce sníží při založení dceřiné společnosti v Maďarsku a zároveň v případě, že bude využito metod daňové optimalizace. Celková daňová povinnost by se v daném případě snížila o částku 558,71 tis. Kč.

3.6 Vlastní návrhy a doporučení

Nyní přistoupíme k samotnému zhodnocení a doporučením pro společnost Alfa, s.r.o. Na úvod je důležité poznamenat, že veškeré návrhy a doporučení, které byly v rámci v této kapitole uvedeny, jsou učiněny v zákonných mezích a nejedná se o podněcování společnosti k daňovým únikům za pomoci mezinárodního daňového plánování. Na základě podrobné analýzy vybraných faktorů, byl společnosti doporučen vstup na maďarský trh. Ještě před samotným vstupem by však společnost měla provést podrobnou analýzu konkrétního místa, kam umístí svoji dceřinou společnost, a to nejenom z pohledu dostupnosti infrastruktury, ale také z pohledu dostupné a kvalifikované pracovní síly v oboru ekonomické činnosti podniku. Maďarsko disponuje nejenom nejnižší sazbou daně z příjmů právnických osob, ale také množstvím daňových pobídek, které mohou zahraniční investoři využít k dalšímu snížení své daňové

povinnosti. Společnosti Alfa, s.r.o., resp. její dceřiné společnosti Beta, Kft. je doporučeno podrobněji se zabývat těmito pobídkami, konkrétně vyhledat pobídky, které by mohla využít a jaké podmínky jsou k tomuto účelu potřebné splnit.

Dále se zaměříme na zhodnocení optimalizačních metod z pohledu mezinárodního daňového plánování. V diplomové práci bylo uvažováno o využití tří metod. Ve své podstatě se jedná o metody analogické, jelikož všechny jsou založeny na principu přesunu peněžních prostředků do daňově výhodnějších jurisdikcí. Pro všechny zmíněné metody platí princip tržního odstupu, tzn. že nelze stanovit jakoukoliv cenu za pomoci, které dochází k přesunu peněžních prostředků mezi spojenými osobami. Pro stanovení této převodní ceny je nutné postupovat dle Směrnice OECD v souladu s příslušnou SZDZ a zákony států zúčastněných v transakci. Z pohledu dosažené optimalizace tento princip tržního odstupu značně limituje dané metody, neboť cena transakce musí být stanovena v takové výši, jako by se jednalo o nespojené osoby. Není tedy možné přesouvat libovolnou částku z jedné jurisdikce do druhé a dosáhnout tak vyšší daňové úspory. Dalším důležitým faktorem při využívání daných optimalizačních metod je samotná volba jurisdikce, kam budou zisky přesouvány. Obecně můžeme říct, že pro české daňové subjekty je výhodnější využívat daňově výhodných jurisdikcí v rámci zemí EU, neboť příjmy z licenčních poplatků a úroků jsou při splnění stanovených podmínek osvobozeny od srážkové daně. V případě, že by daňový subjekt chtěl využít jurisdikce mimo EU a EHP, se kterou by navíc nebyla uzavřena SZDZ, byla by díky srážkové dani daná optimalizační metoda spíše kontraproduktivní.

Pokud jde o samotné zhodnocení jednotlivých metod, nemůžeme zcela jednoznačně říct, která je obecně pro subjekty nejvýhodnější. Společnosti Alfa, s.r.o. a její dceřiné společnosti Beta, Kft. přinesl nejvyšší daňovou úsporu prodej výrobků a služeb uskutečněný za transferové ceny, poté využití metody licenčních poplatků a nejmenší daňová úspora je zaznamená při využití metody úroků. Každá společnost však provozuje jinou podnikatelskou činnost a disponuje jinou strukturou aktiv a pasiv. Proto výhodnost optimalizačních metod závisí na mnoha rozdílných faktorech. Každá metoda má své klady, zápory a omezení, které musí brát daná společnost v potaz. Často jednotlivé společnosti volí určitou kombinaci metod, která jim zajistí požadovanou výši daňové optimalizace. Z tohoto důvodu bylo v práci rovněž uvažováno o využití

kombinace výše zmíněných metod optimalizace a vypočten jejich dopad na daňové zatížení společnosti. V konečném důsledku se dle předpokladů, tato varianta jeví jako nejvýhodnější a je společnosti Alfa, s.r.o. doporučena. Nesmíme však opomenout fakt, že diplomová práce nebrala v úvahu, všechny možné varianty daňové optimalizace. Společnost Alfa, s.r.o. si může dále udělat podrobnou analýzu dalších dostupných metod a zajistit si tak další snížení daňové povinnosti.

ZÁVĚR

V posledních desetiletích způsobuje globalizace zásadní změny v chování nejenom podnikatelských subjektů, ale rovněž v chování samotných vlád. Jedním z projevů této mezinárodní integrace je zvýšený počet podnikatelských subjektů, jenž nepůsobí pouze v jedné zemi, ale rozšiřují svoji působnost i na zahraniční trhy a stávají se tak nadnárodními společnostmi. Naskýtá se jim tak možnost využívat mezinárodní daňové plánování, jenž se zabývá hledáním daňovým zvýhodnění, kterých lze v rámci legislativy země dosáhnout. Na toto počínání pochopitelně reagují vlády jednotlivých zemí, které se snaží do země přilákat zahraniční investory a zvýšit tak ekonomický rozvoj země a současně zvýšit příjmy do státního rozpočtu. V oblasti daňové politiky tak vzniká konkurenční prostřední. Země si mezi sebou ovšem konkurují nejenom ve výši sazeb daně z příjmů či v poskytování dalších daňových výhod, ale také v dalších oblastech, které mohou přímo či nepřímo ovlivnit podnikání v dané zemi.

Cílem diplomové práce bylo navržení rámcového postupu mezinárodního daňového plánování podnikatelského subjektu. Tento postup byl rozčleněn do několika kroků, kde byly zjištěny a blíže popsány faktory, jenž ovlivňují rozhodování daného subjektu v mezinárodním daňovém plánování. Základním krokem daného procesu je výběr cílového státu. Na základě této volby je posléze vypracováno zhodnocení země z hlediska ekonomicko-politické stability země, nákladovosti a kvalifikovanosti pracovní síly. Toto zhodnocení je klíčovým krokem celého procesu, neboť na jeho základě je učiněno rozhodnutí, zda je pro společnost vůbec vhodné na zvolený zahraniční trh vstoupit. V případě kladného hodnocení země je možné přistoupit k samotnému zhodnocení tamního daňového systému. V tomto kroku je zaměřena pozornost nejenom na identifikaci daní, které by se mohli týkat daňového subjektu, ale zejména na hledání daňových zvýhodnění například v podobě daňových pobídek. Dalším důležitým aspektem v rámci daňového systému je počet uzavřených SZDZ a země se kterými jsou tyto smlouvy uzavřeny. Smlouvy stanovují nejenom zemi, která je oprávněna podrobit příjem dani, ale také maximální sazby této daně, metody sloužící k zamezení dvojího zdanění či způsob výměny informací mezi smluvním státy. Následující krok procesu mezinárodního daňového plánování se zabývá ostatními faktory, které jsou pro podnik klíčové a nebyly zohledněny v předchozích krocích.

Může se jednat například o ochranu duševního vlastnictví či jiné faktory právního charakteru. V posledním kroku jsou zvažovány formy vstupu na zvolený mezinárodní trh. Jednou z možných variant formy vstupu na zahraniční trh je zřízení pobočky či založení dceřiné společnosti.

Na základě získaných informací a poznatků byl navržen proces mezinárodního daňového plánování společnosti působící v potravinářském průmyslu. Tato společnost v práci vystupuje pod názvem Alfa, s.r.o. Stěžejním úkolem bylo vypracovat pro tuto společnost souhrnné hodnocení Maďarska, jako země zvažované pro zahraniční expanzi. Podrobná analýza ekonomicko-politické stability země neodhalila žádné důvody, které by bránily společnosti vstoupit na maďarský trh. Rovněž z hlediska pracovní síly nebyly shledány skutečnosti, které by měly odradit společnost Alfa, s.r.o. před zamýšlenou expanzí. Maďarsko disponuje levnou a kvalifikovanou pracovní silou a také nízkými povinnými odvody. Jelikož faktor pracovní síly byl hodnocen globálně pro celou zemi, je před vstupem na trh společnosti doporučeno provést podrobnější analýzu konkrétního působiště z hlediska dostupnosti a kvalifikovanosti pracovní síly. Maďarsko se snaží přilákat zahraniční investory na nejnižší sazbu daně z příjmů právnických osob v rámci zemí EU. Jak ovšem teoretická část práce naznačila, nominální sazba daně nemůže být brána jako jediné kritériem pro volbu vhodné destinace. Maďarsko nicméně láká i na řadu dalších daňových zvýhodnění v podobě položek snižující základ daně či slev na dani, které mohou činit tamní jurisdikci zajímavou z hlediska mezinárodního daňového plánování a optimalizace daně z příjmů. Díky členství Maďarska v EU jsou za určitých podmínek osvobozeny příjmy v podobě licenčních poplatků a úroků. Mezi ČR a Maďarskem je rovněž uzavřena SZDZ, jenž lze považovat jako výhodnou pro podnikatelské subjekty z obou smluvních států. V rámci vhodné formy vstupu z hlediska daňové optimalizace, byly identifikovány daňové aspekty pro zřízení pobočky a dceřiné společnosti v Maďarsku. Na základě provedených výpočtů bylo společnosti doporučeno založení dceřiné společnosti, za předpokladu, že budou zváženy a pozitivně vyhodnoceny i ostatní faktory, které tuto volbu ovlivňují a nebylo o nich v práci uvažováno. V práci bylo taktéž uvažováno o využití vybraných metod daňové optimalizace. Konkrétně se jednalo o metodu transferových cen pro výrobky, poskytnutí půjčky spojené osobě a metodu licenčních poplatků. Společnost se podle uvedených informací může rozhodnout, kterou

z optimalizačních metod, popř. jejich kombinaci využije a také jaké podmínky, musí pro toto využití splnit.

V samotném závěru práce můžeme konstatovat, že daňový subjekt může za pomoci kvalitního mezinárodního plánování ušetřit značnou část svých finančních prostředků. Vždy je ovšem nutné brát v úvahu, nejenom faktory daňové, ale celou řadu dalších, jenž by mohly odhalit značné nedostatky vybrané jurisdikce. Navržený proces by měl posloužit podnikatelskému subjektu k efektivnějšímu a systematičtějšímu rozhodování při realizaci mezinárodního daňového plánování.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

(1) Daňové ráje opustilo téměř devadesát českých firem. Na špici se stále drží Nizozemí. *Ekonomický deník* [online]. 2022 [cit. 2022-04-27]. Dostupné z: https://ekonomickydenik.cz/danove-raje-opustilo-temer-devadesat-ceskych-firem-na-spici-se-stale-drzi-nizozemi/

(2) Závěrečné práce - metodika. In: *Lorenc.info* [online]. © 2007–2013 [cit. 2022-04-27]. Dostupné z: https://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm

(3) 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.

(4) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.

(5) Funkce daní. In: *ProfiSpolečnosti.cz* [online]. ARSYLINE, 2017 [cit. 2022-03-06]. Dostupné z: https://www.profispolecnosti.cz/cs/vedeni-ucetnictvi/funkce-dani/a-1444/

(6) *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. In: . Sbírka zákonů České republiky, 1992. Dostupné také z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586

(7) Daň z příjmů právnických osob. In: *Portál.POHODA* [online]. STORMWARE, © 2022, 2.12.2011 [cit. 2022-03-08]. Dostupné z: https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/dan-z-prijmu-fo-a-po/dan-z-prijmu-pravnickych-osob/

(8) *Statutory corporate income tax rate: OECD* [online]. OECD Publishing, Paris., 2022 [cit. 2022-03-08]. Dostupné z: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT#

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

(10) PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. Beroun: Newsletter, 2002. ISBN 80-863-9481-6.

(11) KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2018. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9.

(12) KLEIN, Štěpán. *Daňové ráje: ... aby nebyly daňovým peklem*. Ostrava: Sagit, 1998. Daně a účetnictví (Sagit). ISBN 80-720-8074-1.

(13) 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.

(14) LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1.

(15) FUČÍK & PARTNEŘI. Zahraniční daňové ráje. In: *Fučík & partneři* [online]. Grant Thornton, © 2022, 28.8.2011 [cit. 2022-03-07]. Dostupné z: https://www.gtnews.cz/publikace/zahranicni-danove-raje/

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

(17) The Best Offshore Tax Havens: Finding the Right Jurisdiction For An Offshore Company. In: *Offshore Protection* [online]. © 1997–2022 [cit. 2022-03-06]. Dostupné z: https://www.offshore-protection.com/tax-havens-countries-financial-centers

(18) Onshore společnost. In: *Parker&Hill* [online]. © 2012 [cit. 2022-03-06]. Dostupné z: http://www.offshorelevne.cz/onshore-spolecnosti/

(19) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, 2018. Teoretik. ISBN 978-80-7502-274-5.

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

(21) MAZARS. Daně ve střední a východní Evropě vlivem pandemie klesaly. *Kurzy.cz* [online]. Kurzy.cz, spol. s r.o., AliaWeb, spol. s r.o., © 2000–2022, 22.7.2021 [cit. 2022-04-03]. Dostupné z: https://www.kurzy.cz/zpravy/602868-dane-ve-stredni-a-vychodni-evrope-vlivem-pandemie-klesaly/

(22) NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-682-3.

(23) What is BEPS?. In: *OECD* [online]. 2022 [cit. 2022-04-01]. Dostupné z: https://www.oecd.org/tax/beps/about/

(24) FUČÍK & PARTNEŘI. Mezinárodní zdanění - BEPS. In: *Fučík & partneři* [online]. Grant Thornton, © 2022, 1.1.2016 [cit. 2022-03-24]. Dostupné z: https://www.gtnews.cz/publikace/mezinarodni-zdaneni-beps/

(25) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění: smlouvy o zamezení dvojího zdanění, určení rezidence, způsoby vybírání daně, příjmy zahraničních osob, příjmy rezidentů, smlouva se Slovenskem včetně komentáře, převodní ceny*. 4. aktualizované a rozšířené vydání. Olomouc: ANAG, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.

(26) *OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* [online]. In: OECD Publishing, Paris. [cit. 2022-03-10]. Dostupné z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en

(27) Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny. In: . Praha, Generální finanční ředitelství, 2019. [cit. 2022-03-22]. Dostupné z: chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/viewer.html?pdfurl=https%3A%2F%2Fwww.financnisprava.cz%2Fassets%2Fcs%2Fprilohy%2Fms-prime-dane%2FMetodicky_pokyn_k_SP.PDF&clen=453387&chunk=true

(28) *Ústava České republiky*. In: . Sbírka zákonů České republiky, 1992. Dostupné také z: https://www.psp.cz/docs/laws/constitution.html

(29) BRYCHTA, Karel. *Mezinárodní daňové systémy: Sbírka příkladů (s teoretickým úvodem do problematiky mezinárodního zdaňování příjmů)*. Brno, 2017. Vysoké učetní technické v Brně.

(30) 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.

(31) Převodní ceny v roce 2022. In: *Accace* [online]. 2022, 2.2.2022 [cit. 2022-03-16]. Dostupné z: https://accace.cz/prevodni-ceny-v-cr-ebook/

(32) *SIMONTACCHI, Stefano: Rethinking International Tax Law - 4.1 Introduction to transfer pricing and why it is important.* [online]. In: . Youtube [cit. 2022-03-17]. Dostupné z: https://www.youtube.com/watch?v=S6zJ5RtTutI

(33) *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

(34) OSIČKA, Štěpán. Nová EU pravidla pro české společnosti. In: *Fučík & partneři* [online]. Grant Thornton, © 2022, 21.3.2018 [cit. 2022-03-22]. Dostupné z: https://www.gtnews.cz/publikace/nova-eu-pravidla-pro-ceske-spolecnosti/

(35) *Směrnice Rady 2003/49/ES 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-mezi-pridruzenymi-spolecnostmi-z-ruznych-clenskych-statu-69-w.html

(36) ČERNOHLÁVKOVÁ, Eva, Alexej SATO a Josef TAUŠER. *Finanční strategie v mezinárodním podnikání*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-321-8.

(37) Formy vstupu firem na mezinárodní trhy. In: *BusinessInfo.cz* [online]. CzechTrade, © 1997-2022, 27.8.2009 [cit. 2022-03-19]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/navody/formy-vstupu-firem-na-mezinarodni-trhy/

(38) MACHKOVÁ, Hana, Eva ČERNOHLÁVKOVÁ a Alexej SATO. *Mezinárodní obchodní operace*. 5. vyd. Praha: Grada, 2010. ISBN 978-80-247-3237-4.

(39) DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2.

(40) Ratingové hodnocení České republiky. In: *Česká národní banka* [online]. Praha, 2022 [cit. 2022-03-27]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/zpravy-o-inflaci/tematicke-prilohy-a-boxy/Ratingove-hodnoceni-Ceske-republiky

(41) JANOUŠKOVÁ, Jana. *Daně a daňová politika: pro kombinovanou formu studia*. Karviná: Slezská univerzita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné, 2011. ISBN 978-80-7248-653-3.

(42) BUNN, Daniel a Elke ASEN. International Tax Competitiveness Index 2021. In: *Tax Foundation* [online]. 2021, 18.10.2021 [cit. 2022-04-10]. Dostupné z: https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/

(43) MORÁVKOVÁ, Jana. Effective Corporate Tax Rate. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2015, 2015(4), 39-58 [cit. 2022-03-29]. ISSN 18022200. Dostupné z: doi:10.18267/j.cfuc.458

(44) Jak založit společnost s ručením omezeným a kolik to stojí?. *E15 FinExpert.cz* [online]. CZECH NEWS CENTER, © 2001-2022, 19.3.2020 [cit. 2022-03-23]. Dostupné z: https://www.e15.cz/finexpert/vydelavame/jak-zalozit-spolecnost-s-rucenim-omezenym-a-kolik-to-stoji-1367417#

(45) Maďarsko jako skrytý daňový ráj EU. *EURO.CZ* [online]. Internet Info. © 2022, 13.1.2020 [cit. 2022-04-01]. Dostupné z: https://www.euro.cz/byznys/madarsko-jako-skryty-danovy-raj-eu-1479190

(46) Maďarsko. *BusinessInfo.cz* [online]. CzechTrade, © 1997-2022, 1.7.2021 [cit. 2022-03-31]. Dostupné z: https://www.businessinfo.cz/navody/madarsko-souhrnna-teritorialni-informace/2#1.3

(47) Mezinárodní ogranizace a VS. In: *Ministerstvo vnitra České republiky* [online]. © 2022, 28.8.2019 [cit. 2022-03-31]. Dostupné z: https://www.mvcr.cz/clanek/mezinarodni-organizace-a-vs-visegradska-ctyrka.aspx

(48) Seznam platných mezinárodních smluv s Českou republikou. In: *Ministerstvo zahraničních věcí* [online]. 2022 [cit. 2022-04-01]. Dostupné z: https://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/madarsko/smlouvy/index.html

(49) Maďarsko. In: *EGAP* [online]. © 2022, 15.7.2020 [cit. 2022-04-02]. Dostupné z: https://www.egap.cz/cs/zeme/hu

(50) SIROVÝ, Michal. Kdo vyhraje v Maďarsku nadcházející volby? Na 85 procent opět Viktor Orbán. *Hospodářské noviny* [online]. Economia, © 1996-2022, 29.3.2022 [cit. 2022-04-02]. Dostupné z: https://archiv.hn.cz/c1-67050290-kdo-vyhraje-v-madarsku-nadchazejici-volby-na-85-procent-opet-viktor-orban

(51) *World Economic Outlook Database: In: International Monetary Fund* [online]. 2021 [cit. 2022-04-02]. Dostupné z: https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2021/October

(52) Economic forecast for Hungary. In: *European Commission* [online]. 2022 [cit. 2022-04-18]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/economic-performance-and-forecasts/economic-performance-country/hungary/economic-forecast-hungary_en

(53) Ratingové agentury. In: *Česká národní banka* [online]. Praha, 2022 [cit. 2022-04-03]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/o_cnb/mezinarodni-vztahy/srovnavaci-tabulka/

(54) S&P po letech doporučila investovat v Maďarsku, vyhídky země se lepší. In: *E15 FinExpert.cz* [online]. CZECH NEWS CENTER, © 2001–2022, 16.9.2016 [online]. [cit. 2022-04-03]. Dostupné z: https://www.e15.cz/zahranicni/s-p-po-letech-doporucila-investovat-v-madarsku-vyhidky-zeme-se-lepsi-1321631

(55) Česko si stále neví rady s korupcí, ukazuje nejnovější Index vnímání korupce. Zastaví vláda Petra Fialy negativní trend?. In: *Transparency International Česká republika* [online]. 2022, 25.1.2022 [cit. 2022-04-03]. Dostupné z: https://www.transparency.cz/cpi2021/

(56) *Központi Statisztikai Hivatal* [online]. 2022 [cit. 2022-04-03]. Dostupné z: https://www.ksh.hu/?lang=hu

(57) *Český statistický úřad* [online]. 2022 [cit. 2022-04-03]. Dostupné z: https://www.czso.cz

(58) Přehled o vývoji částek minimální mzdy. In: *Ministerstvo práce a sociálních věcí* [online]. Praha, 2022, 16.12.2021 [cit. 2022-04-05]. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/web/cz/prehled-o-vyvoji-castek-minimalni-mzdy

(59) Jak na úspěšný export do MAĎARSKA. In: *CzechTrade* [online]. © 2016, 19.5.2021 [cit. 2022-04-16]. Dostupné z: https://www.czechtrade.cz/kalendar-akci/archiv-akci/online-seminar_-jak-na-uspesny-export-do-madarska

(60) Taxation. In: *EUGO* [online]. © 2013 [cit. 2022-04-19]. Dostupné z: http://eugo.gov.hu/doing-business-hungary/taxation#Corporate%20income%20tax

(61) Társasági adó törvény: mennyi a társasági adó mértéke 2022 évében?. In: *Pénzcentrum* [online]. © 2022, 9.1.2022 [cit. 2022-04-20]. Dostupné z: https://www.penzcentrum.hu/gazdasag/20220109/tarsasagi-ado-torveny-mennyi-a-tarsasagi-ado-merteke-2022-eveben-1120893#

(62) 2022 Tax Guideline for Hungary. In: *Accace* [online]. 2022, 3.2.2022 [cit. 2022-04-05]. Dostupné z: https://accace.com/tax-guideline-for-hungary/

(63) TAO – TÁRSASÁGI ADÓ. In: *Budapesti Kereskedelmi És Iparkamara* [online]. 2022 [cit. 2022-04-20]. Dostupné z: https://bkik.hu/hu/szolgaltatasok/tudastar/tao-tarsasagi-ado

(64) Információs füzetek - 2022. In: *Nemzeti Adó- és Vámhivatal* [online]. Budapešť, 2022 [cit. 2022-04-20]. Dostupné z: https://nav.gov.hu/ugyfeliranytu/nezzen-utana/inf_fuz/2022

(65) Hungary. In: *PwC Worldwide Tax Summaries* [online]. © 2017–2022, 7.1.2022 [cit. 2022-04-05]. Dostupné z: https://taxsummaries.pwc.com/hungary/corporate/income-determination

(66) Taxes in Hungary. In: *Tax Foundation* [online]. 2022 [cit. 2022-04-06]. Dostupné z: https://taxfoundation.org/country/hungary

(67) Adózói tájékoztató Magyarország 2021. In: *Nemzeti Adó- és Vámhivatal* [online]. Budapešť, © 2022, 10.6.2021 [cit. 2022-04-06]. Dostupné z: https://nav.gov.hu/ado/szja/Adozoi_tajekoztato_Ma20210610_ref1

(68) *Sdělení č. 22/1995 Sb.: Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Maďarskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku*. In: . Sbírka zákonů České republiky, 1995. Dostupné také z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1995-22

(69) Hungary Branch Office. In: *Formacompany Worldwide Incorporations* [online]. United Kingdom, 2020 [cit. 2022-04-16]. Dostupné z: https://www.formacompany.com/hungary-branch-office/

(70) Založení firmy kft. v Maďarsku. In: *Fontionnel* [online]. Bratislava: Fontionnel.sk, © 2022, 3.3.2016 [cit. 2022-04-18]. Dostupné z: https://www.fontionnel.sk/cz/zalozeni-firmy-kft-v-madarsku/

(71) Ceník. In: *Parker&Hill* [online]. © 2021, [cit. 2022-04-18]. Dostupné z: https://parkerhill.cz/cenik/

(72) Maďarské společnosti. In: *s.r.o. online* [online]. © 2008-2022 [cit. 2022-04-18]. Dostupné z: http://www.sro-online.cz/

(73) Guide to going global - Full Handbook. In: *DLA Piper* [online]. © 2022 [cit. 2022-04-18]. Dostupné z: https://www.dlapiperintelligence.com/goingglobal/corporate/index.html?t=34-auditing-of-local-financials

(74) *1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról: Zákon o dani z příjmů právnických osob a dani z dividend*. In: Nemzeti Jogszabálytárban, 1996. Dostupné také z: https://njt.hu/jogszabaly/1996-81-00-00

(75) JELÍNEK, Michal. Metody stanovení transferových cen. *DAUC.cz* [online]. 2022, 10.9.2021 [cit. 2022-04-24]. Dostupné z: https://www.dauc.cz/clanky/9436/metody-stanoveni-transferovych-cen

(76) 2022 Transfer Pricing Overview for Hungary. In: *Accace* [online]. 2022, 28.1.2022 [cit. 2022-04-24]. Dostupné z: https://accace.com/transfer-pricing-overview-for-hungary/

(77) ČNB zvyšuje úrokové sazby. In: *Česká národní banka* [online]. 2022, 31.3.2022 [cit. 2022-04-23]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/cnb-news/tiskove-zpravy/CNB-zvysuje-urokove-sazby-00020/

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

ATAD	směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem
atd.	a tak dále
BEPS	Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků
č.	číslo
čl.	článek
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
HUF	maďarský forint
Kč/CZK	česká koruna
např.	například
odst.	odstavec
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
p. j.	peněžní jednotka
písm.	písmeno
Sb.	Sbírka zákonů
s.r.o.	společnost s ručením omezeným
tj.	to je
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaně
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZSDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
§	paragraf

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce 23

Obrázek č. 2: Přínosy daňové konkurence a daňové harmonizace 25

Obrázek č. 3: Rozdělení metod zabraňujících dvojímu zdanění příjmů 35

Obrázek č. 4: Metody stanovení transferových cen 40

Obrázek č. 5: Struktura mezinárodního daňového plánování pomocí úroků z půjčky ... 44

Obrázek č. 6: Struktura mezinárodního daňového plánování pomocí licencí 46

Obrázek č. 7: Formy kapitálových vstupů na mezinárodní trhy 49

Obrázek č. 8: Ekonomicko-politická stabilita země 51

Obrázek č. 9: Formy investičních pobídek 52

Obrázek č. 10: Síť SZDZ 54

Obrázek č. 11: Zjednodušené schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob 70

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka č. 1: Výše sazby daní ze zisku vybraných zemí EU v roce 2022 17

Tabulka č. 2: Porovnání offshore a onshore jurisdikcí 22

Tabulka č. 3: Akční plány BEPS 28

Tabulka č. 4: Ukázka aktivních a pasivních příjmů 30

Tabulka č. 5: Využití metody transferové ceny v p. j. 37

Tabulka č. 6: Nevyužití metody transferové ceny v p. j. 38

Tabulka č. 7: Stav před poskytnutím půjčky v p. j. 44

Tabulka č. 8: Stav po poskytnutí půjčky v p. j. 45

Tabulka č. 9: Stav po poskytnutí licencí v p. j. 47

Tabulka č. 10: Základní údaje o Maďarsku 58

Tabulka č. 11: Základní makroekonomické ukazatele Maďarska 60

Tabulka č. 12: Ratingové hodnocení Maďarska a ČR k 11.2.2022 61

Tabulka č. 13: Průměrná měsíční mzda v Maďarsku a ČR 63

Tabulka č. 14: Průměrná měsíční mzda ve zpracovatelském průmyslu v Maďarsku a ČR 64

Tabulka č. 15: Počet zaměstnanců ve zpracovatelském průmyslu v Maďarsku a ČR (v tis.) 65

Tabulka č. 16: Vývoj minimální mzdy v Maďarsku a ČR 66

Tabulka č. 17: Hodnocení vybraných zemí indexem mezinárodní daňové konkurenceschopnosti z roku 2021 67

Tabulka č. 18: Vybrané daně maďarské daňové soustavy 68

Tabulka č. 19: Seznam SZDZ uzavřených Maďarskem 74

Tabulka č. 20: Maximální sazby daně pasivních příjmů ve SZDZ mezi ČR a Maďarskem 76

Tabulka č. 21: Výhody a nevýhody pobočky 78

Tabulka č. 22: Nejčastější formy podnikání v Maďarsku 79
Tabulka č. 23: Výhody a nevýhody dceřiné společnosti 81
Tabulka č. 24: Základní údaje o společnosti Alfa, s.r.o. 83
Tabulka č. 25: Zjednodušená rozvaha společnosti Alfa, s.r.o. za rok 2020 (v tis. Kč) .. 84
Tabulka č. 26: Zjednodušený VZZ společnosti Alfa, s.r.o. za rok 2020 (v tis. Kč) 84
Tabulka č. 27: SWOT analýza Maďarska 88
Tabulka č. 28: Rozdělení položek VZZ (v tis. Kč) 91
Tabulka č. 29: Výpočet daňové povinnost při založení pobočky v Maďarsku (v tis. Kč) 91
Tabulka č. 30: Výpočet daňové povinnosti při založení dceřiné společnosti v Maďarsku (v tis. Kč) 93
Tabulka č. 31: Základní rozdíly mezi pobočkou a dceřinou společností z daňového hlediska 94
Tabulka č. 32: Komparace daňových povinností (v tis. Kč) 94
Tabulka č. 33: Výpočet daňové povinnosti při využití transferových cen (v tis. Kč) 97
Tabulka č. 34: Znázornění daňové úspory – transferové ceny (v tis. Kč) 98
Tabulka č. 35: Splátkový kalendář pro první čtyři roky (v tis. Kč) 100
Tabulka č. 36: Výpočet daňové povinnosti při využití úroků (v tis. Kč) 100
Tabulka č. 37: Znázornění daňové úspory – úroky (v tis. Kč) 101
Tabulka č. 38: Výpočet daňové povinnosti při využití licenčních poplatků (v tis. Kč) 102
Tabulka č. 39: Znázornění daňové úspory – licenční poplatky (v tis. Kč) 102
Tabulka č. 40: Výpočet daňové povinnosti při využití všech prostředků optimalizace (v tis. Kč) 103
Tabulka č. 41: Znázornění daňové úspory – všechny prostředky optimalizace (v tis. Kč) 104

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf č. 1: Index vnímání korupce v zemích V4 62

Graf č. 2: Počet ekonomicky aktivních osob podle nejvyššího dosaženého vzdělání (v tis.) 65

Graf č. 3: Počet uzavřených SZDZ vybraných zemí EU 73

Graf č. 4: Vývoj tržeb a daně z příjmů právnických osob společnosti Alfa, s.r.o. 83