TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta

Výše daňové sazby korporátní daně a její dopad na daňovou optimalizaci

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika - Podnik v mezinárodním prostředí

Autor práce: **Bc. Michal Šimon**
Vedoucí práce: Ing. Jan Öhm, Ph.D.

Liberec 2019

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta

Akademický rok 2017 / 2018

Zadání diplomové práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení:	**Bc. Michal Šimon**
Osobní číslo:	E16000351
Studijní program:	N6208 Ekonomika a management
Studijní obor:	N6208T085 – Podniková ekonomika – Podnik v mezinárodním prostředí
Zadávající katedra:	katedra ekonomické statistiky
Vedoucí práce:	Ing. Jan Öhm, Ph.D.
Konzultant práce:	Ing. Martina Černíková, Ph.D. Technická univerzita v Liberci, vedoucí katedry financí a účetnictví
Název práce:	**Výše daňové sazby korporátní daně a její dopad na daňovou optimalizaci**

Zásady pro vypracování:

1. Teoretická hlediska daňové sazby korporátní daně a daňové optimalizace.
2. Komparace daňové sazby korporátní daně vybraných zemí.
3. Analýza daňové optimalizace korporací.
4. Návrhy na snížení daňových úniků.

Seznam odborné literatury:

HNÁTEK, Miloslav. 2016. *Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory.* Praha: ESAP. ISBN 978-80-905899-3-3.

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. 2015. *Daň z příjmů srozumitelně.* Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-243-3.

ŠVIHLÍKOVÁ, Ilona. 2015. *Jak jsme se stali kolonií.* Praha: Rybka Publishers. ISBN 978-80-87950-17-3.

ZUCMAN, Gabriel, Teresa Lavender FAGAN a Thomas PIKETTY. 2015. *The Hidden Wealth of Nations: the Scourge of Tax Havens.* Chicago: The University of Chicago Press. ISBN 978-0226245423.

PROQUEST. 2017. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [vid. 2017-09-28]. Dostupné z: http://knihovna.tul.cz/

Rozsah práce:	65 normostran
Forma zpracování:	tištěná / elektronická
Datum zadání práce:	31. října 2017
Datum odevzdání práce:	31. srpna 2019

L.S.

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty

Ing. Jan Öhm, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2017

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že texty tištěné verze práce a elektronické verze práce vložené do IS STAG se shodují.

23. 3. 2019 Bc. Michal Šimon

Poděkování

V prvé řadě bych chtěl poděkovat panu Ing. Janu Öhmovi, Ph.D., vedoucímu katedry ekonomické statistiky, za ochotu, trpělivost, čas strávený konzultacemi a za podnětné rady a připomínky, které vedly ke zkvalitnění mé diplomové práce.

Dále bych chtěl poděkovat panu Ing. Danielu Kundrákovi za ochotu, trpělivost, čas strávený konzultacemi a za poskytnutí potřebných informací a podnětných rad a připomínek, které vedly ke zkvalitnění mé práce. Rovněž bych chtěl poděkovat panu Ing. Ctiradu Chadimovi, vedoucímu oddělení Daně a Cla ve Škoda Auto, a. s. za poskytnutí rad a připomínek a za možnost využít teoretické znalosti během odborné stáže na oddělení Daně a cla ve společnosti Škoda Auto. Také bych chtěl poděkovat všem zaměstnancům oddělení Daně a cla, kteří byli ochotni poskytnout mi potřebné informace pro vylepšení mé diplomové práce.

V neposlední řadě bych chtěl poděkovat mé rodině a přátelům za jejich trpělivost a podporu při tvorbě mé diplomové práce.

Anotace

Tato diplomová práce je zaměřena na problematiku daňové optimalizace nadnárodních společností a kombinuje pohled z makroekonomického i mikroekonomického hlediska. Řeší tedy dopad daňové optimalizace – především transferových cen, na příjmy státního rozpočtu, ale i na konkrétní podnik. Diplomová práce je členěna do čtyř kapitol. První kapitola, kromě základních pojmů, podrobněji vysvětluje smlouvy o zamezení dvojího zdanění a pravidla pro tvorbu převodních cen. Druhá kapitola se zabývá daňovým plánováním korporací včetně metod agresivního daňového plánování. Část kapitoly je věnována současným aktivitám nadnárodních organizací a vlád jednotlivých zemí proti agresivnímu daňovému plánování. Třetí kapitola se zaměřuje na analýzu daňové optimalizace nadnárodní společnosti Škoda Auto, především transferových cen. Kromě dopadu transferových cen na zmíněnou společnost je pro komparaci část kapitoly věnována i analýze vybraných údajů z Finanční správy České republiky. Čtvrtá kapitola je věnována predikci vývoje v oblasti daňové optimalizace včetně návrhů na snížení daňových úniků. Kapitola se také zabývá dopadem zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob na společnost Škoda Auto.

Klíčová slova

globalizace, daňová optimalizace, daňové úniky, nadnárodní společnost, BEPS, převodní ceny, Škoda Auto

Annotation

The Corporate Tax Rate and its Impact on Tax Optimisation

This master thesis is focused on tax optimisation of multinational corporations. It combines both macroeconomics and microeconomics viewpoint. Therefore it tries to solve impact of tax optimisation (mainly transfer pricing) on revenues of a state budget and on specific company. The thesis is divided into four chapters. The first chapter explains not only basic concepts but also double tax treaties and transfer pricing rules in detail. The second chapter deals with tax planning of corporations including methods of aggressive tax planning. A part of this chapter is dedicated to current activities of multinational corporations and governments of individual states against aggressive tax planning. The third chapter is focused on analysis of tax optimisation of multinational corporation Škoda Auto (mainly its transfer pricing). Besides impact of transfer pricing on this corporation, a part of this chapter is dedicated to analysis of chosen data from Financial Administration of the Czech Republic for comparison. The fourth chapter is dedicated to projection of future in the area of tax optimisation including suggestions for reduction of tax evasion. This chapter also deals with impact of implementation of Common Consolidated Corporate Tax Base on multinational corporation Škoda Auto.

Key Words

globalisation, tax optimisation, tax evasion, multinational corporation, BEPS, transfer pricing, Škoda Auto

Obsah

Seznam obrázků a tabulek ... 10
Seznam použitých zkratek, značek a symbolů ... 11
Úvod ... 12
1 Teoretická hlediska daňové sazby korporátní daně a daňové optimalizace ... 14
1.1 Lafferova křivka ... 16
1.2 Daňová optimalizace versus daňový únik ... 17
1.3 Mezinárodní dvojí zdanění a smlouvy o zamezení dvojího zdanění ... 18
1.4 Daňový rezident versus daňový nerezident ... 20
1.5 Stálá provozovna ... 20
1.6 Transferová cena ... 20
1.7 Spojené osoby ... 22
1.8 Princip tržního odstupu ... 23
1.9 Základní zásady při stanovení převodních cen ... 24
1.9.1 Vlastnosti majetku a služeb ... 24
1.9.2 Vykonávané funkce ... 25
1.9.3 Smluvní podmínky ... 25
1.9.4 Ekonomické okolnosti ... 25
1.9.5 Podnikatelské strategie ... 25
1.10 Metody pro zjištění převodních cen ... 26
1.11 Dokumentace ... 28
1.12 Závazné posouzení ... 30
1.13 Vnitroskupinové služby ... 31
2 Daňové plánování korporací ... 32
2.1 Porovnání sazby DPPO a DPH v zemích OECD ... 32
2.2 Porovnání daňové kvóty v zemích OECD ... 37
2.3 Mezinárodní daňové plánování ... 41
2.4 Agresivní daňové plánování ... 41
2.5 Mezinárodní výměna informací a BEPS ... 45
3 Analýza daňové optimalizace nadnárodní společnosti ... 49
3.1 Postup výpočtu daňové povinnosti k DPPO v ČR ... 49
3.2 Výnosy z daní a cel veřejných rozpočtů ČR ... 51
3.3 Daňové kontroly a změna DPPO ... 52
3.4 Transferové ceny v praxi ... 54

3.4.1 Fiktivní nadnárodní společnost využívající transferové ceny k daňové optimalizaci 54
3.4.2 Reálná nadnárodní společnost a její daňová optimalizace 56
4 Budoucnost daňové optimalizace 68
Závěr 72
Seznam použité literatury 75

Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1 - Daňová soustava České republiky 14
Obrázek 2 - Lafferova křivka 16
Obrázek 3 - Vztahy mezi sdruženými podniky pro případ užití převodních cen 23
Obrázek 4 - Daňové zatížení v zemích OECD v roce 2017 (v % HDP) 39
Obrázek 5 - Výpočet daňové povinnosti k DPPO 50
Obrázek 6 - Uplatnění transferových cen JAR - ČR 55
Obrázek 7 - Uplatnění transferových cen JAR - SAE - ČR 55

Tabulka 1 - Faktory určující srovnatelnost – vlastnosti majetku a služeb 24
Tabulka 2 - Předpoklady pro příklad k ilustraci principu fungování transakčních metod .. 26
Tabulka 3 - Kombinovaná sazba DPPO v zemích OECD (v % v roce 2000 a 2015–2018)34
Tabulka 4 - Základní sazba DPH v zemích OECD (v % v letech 2000 a 2015–2018)..... 36
Tabulka 5 - Složená daňová kvóta v zemích OECD (v % v letech 2000 a 2015–2017)..... 38
Tabulka 6 - Daňové a celní výnosy veřejných rozpočtů České republiky (v mld. Kč) 52
Tabulka 7 - Počet ukončených daňových kontrol 53
Tabulka 8 - Změna DPPO v porovnání s celkovou změnou v důsledku daňové kontroly (v mil. Kč) 54
Tabulka 9 - Vybrané položky výsledovky Škoda v letech 2014–2018 (v mil. Kč) 62
Tabulka 10 - Detailní přehled tržeb Škoda v roce 2018 (v mil. Kč) 63
Tabulka 11 - Tržby se spřízněnými stranami společnosti Škoda v letech 2015–2018 (v mil. Kč) 64
Tabulka 12 - Nákup od spřízněných stran společnosti Škoda v letech 2015–2018 (v mil. Kč) 65
Tabulka 13 - Výpočet doměrku daně při zpochybnění 1 % transakcí se spřízněnými stranami (v Kč)..... 66
Tabulka 14 - Výpočet doměrku daně při zpochybnění 5 % transakcí se spřízněnými stranami (v Kč)..... 66
Tabulka 15 - Porovnání dopadů na finanční ukazatele Škoda po doměrku daně (v Kč) 67

Seznam použitých zkratek, značek a symbolů

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Eroze základu daně a přesouvání zisku)
CbCR	Country by Country Reporting (Zpráva podle zemí)
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob)
Cost+	Cost plus method (Metoda nákladů a přirážky)
CRS	Common Reporting Standard (Globální standard výměny informací poskytovaných finančními institucemi daňovým správám, tzv. společný standard)
CUP	Comparable uncontrolled price method (Metoda nezávislé srovnatelné ceny)
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EUR	Euro
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	Hrubý domácí produkt
JAR	Jihoafrická republika
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
OZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
PZI	Přímé zahraniční investice
RPM	Resale price method (Metoda ceny při opětovném prodeji)
SAE	Spojené arabské emiráty
SZDZ	Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění
TIEA	Tax Information Exchange Agreement (Dohody o výměně informací v daňových záležitostech)
TNMM	Transactional net margin method (Transakční metoda čistého rozpětí)
USD	United States dollar (Americký dolar)
VH	Výsledek hospodaření
ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZK	Základní kapitál
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů

Úvod

Tato diplomová práce, zaměřená na daňovou optimalizaci podniků, je pojatá z mikroekonomického i makroekonomického hlediska. Práce se tak zabývá nejen dopady daňové optimalizace na konkrétní společnost, ale i dopady na stát. Autor práce si toto téma vybral z důvodu zájmu o danou problematiku a aktuálnosti tématu. Práce volně navazuje na bakalářskou práci autora, která byla zaměřena na dopady úniků společností do daňových rájů. Téma daňové optimalizace je v posledních letech značně medializováno především v souvislosti s odhalením agresivního daňového plánování nadnárodních korporací. I přesto v této oblasti stále existuje mnoho otazníků a nepřesností pro běžnou veřejnost.

Cílem práce je zhodnotit, jaký skutečný dopad má daňová optimalizace na konkrétní společnost a z toho vyplývající důsledky pro stát. Dále je cílem objasnit, jak státy bojují proti agresivnímu daňovému plánování a hlavně jak předcházet daňovým únikům a zlepšit výběr daní. S tím souvisí i predikce vývoje v oblasti daňové optimalizace v následujících letech.

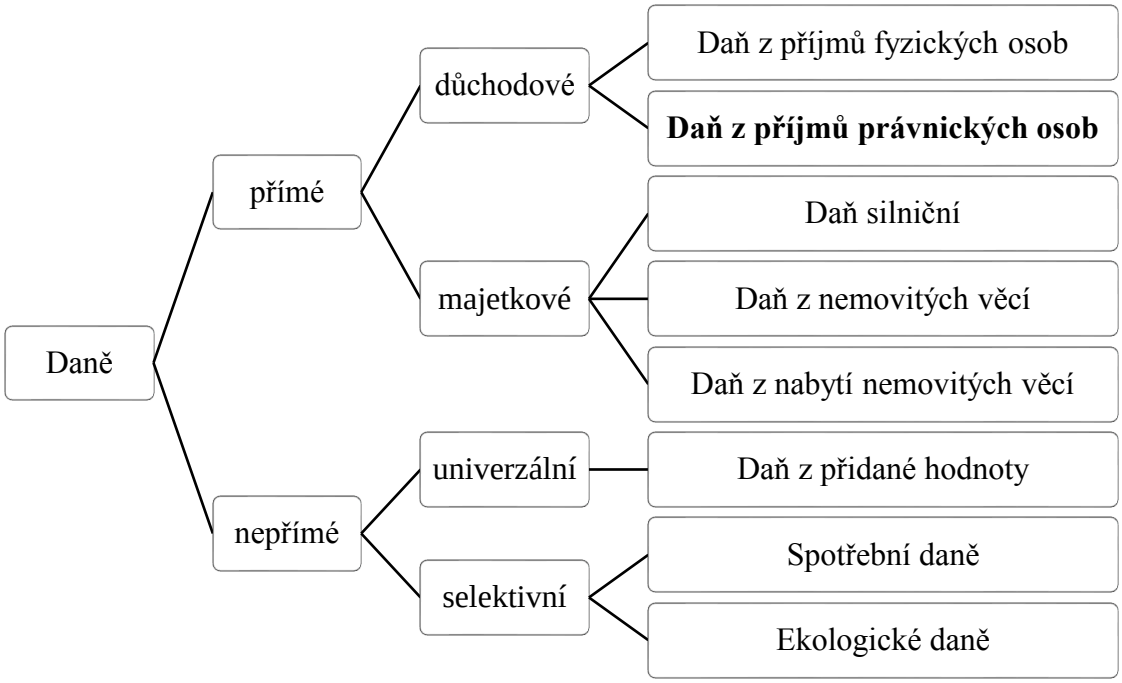
K širšímu pohledu na danou oblast je v práci využito jak českých, tak zahraničních zdrojů. Z českých zdrojů jsou použity zejména pokyny Ministerstva financí, zabývající se problematikou převodních cen, zprávy o činnosti Finanční a Celní správy České republiky, jednotlivé zákony ČR k dané problematice a informace od několika poradenských společností (např. Deloitte, KMPG, EY, Accace, Fučík a Partneři, Akont). Ze zahraničních zdrojů jsou získány informace hlavně z organizace OECD, databáze ProQuest, Tax Justice Network a od Zucmana.

Analýza daňové optimalizace podniků umožnila problematiku rozebrat na dílčí části, které se následně pomocí syntézy spojily v celek. Diplomová práce je členěna do čtyř kapitol. Převážně je v práci užita dedukce, v závěru však přechází v indukci. První kapitola se věnuje základním pojmům korporátní daně a daňové optimalizace. Část je věnována vysvětlení rozdílu mezi daňovou optimalizací a daňovým únikem, kde nemusí být hranice legálnosti jednoznačně daná. V této kapitole jsou také podrobněji vysvětleny smlouvy o zamezení dvojího zdanění a pravidla pro tvorbu převodních cen, které jsou nezbytné pro porozumění daňové optimalizaci. Druhá kapitola již přechází do makroekonomického pohledu a zabývá se daňovým plánováním korporací včetně širšího proniknutí do metod agresivního daňového plánování. Část kapitoly je věnována komparaci složené daňové kvóty a sazby daně z příjmů

právnických osob a DPH v zemích OECD. Závěr kapitoly je věnován mezinárodní výměně informací a aktivitám nadnárodních organizací v oblasti boje proti agresivnímu daňovému plánování. Větší část je zaměřena především na projekt BEPS, vypracovaný organizací OECD a skupinou G20, který má za cíl zamezit agresivnímu daňovému plánování nadnárodních korporací. Třetí kapitola volně přechází do mikroekonomického pohledu a zaměřuje se na analýzu daňové optimalizace konkrétního podniku – nadnárodní společnosti Škoda Auto. Kapitola se věnuje zejména dopadu transferových cen na zmíněnou společnost včetně vyčíslení potenciálních rizik nesprávně nastavených transferových cen. Nicméně pro širší pohled je část kapitoly věnována i vybraným údajům z Finanční správy České republiky – konkrétně daňovým výnosům veřejných rozpočtů, množstvím daňových kontrol a doměrkům daně z příjmů právnických osob. Čtvrtá kapitola je opět pojata spíše z makroekonomického hlediska a je zaměřena na predikci budoucnosti v oblasti daňové optimalizace včetně návrhů na snížení daňových úniků. Část této kapitoly je věnována dopadu zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob na nadnárodní společnost Škoda Auto a na stát.

1 Teoretická hlediska daňové sazby korporátní daně a daňové optimalizace

V České republice existuje mnoho nejrůznějších daní, základní rozdělení je však na daně přímé a nepřímé. V případě přímých daní je osoba plátce a poplatníka jedna stejná osoba (problematika daně z příjmu fyzických osob (DPFO) ze závislé činnosti je specifická). U nepřímých daní jsou však plátce a poplatník dvě různé osoby. Jak lze vidět na obrázku č. 1, daně přímé se dále rozdělují na daně důchodové a majetkové, daně nepřímé na univerzální a selektivní (Ptáčková Mísařová, 2015). Tato diplomová práce je zaměřena zejména na daně přímé a důchodové, konkrétně na daň z příjmů právnických osob (DPPO).



Obrázek 1 - Daňová soustava České republiky
Zdroj: vlastní zpracování na základě Ptáčková Mísařová, 2015

Právnická osoba

Nejprve je nutné si definovat samotný pojem právnická osoba (PO). Je to právní pojem, který se používá pro označení právních subjektů a je vymezen v § 118 až § 418 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (OZ). Zpravidla je ke vzniku právnické osoby potřeba písemná smlouva či zakladatelská listina. Vzniká dnem zápisu do obchodního nebo jiného rejstříku. Od okamžiku svého vzniku a v plném rozsahu má právnická osoba právní subjektivitu (způsobilost mít práva a povinnosti) a způsobilost k právním úkonům (pokud není omezena zákonem). Za právnickou osobu jedná (jejím jménem) tzv. statutární orgán, případně pověření zaměstnanci nebo členové (Právnická osoba – význam termínu, ©2019).

Právnickou osobou jsou např. obchodní společnosti (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost aj.), družstva, fundace (nadace a fondy), ústavy, stát a územní samosprávné celky (Právnická osoba, 2018).

Základní funkce daní

„Současná ekonomická věda chápe daně jako nedílnou součást ekonomiky." (Klimešová, 2014, s. 32). Daně mají několik funkcí, a to funkci fiskální, alokační, redistribuční a stabilizační. Získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů k financování veřejných statků je funkcí fiskální. Alokační funkce znamená, že daně mohou korigovat nedostatek v případech, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci zdrojů. Podstatou redistribuční funkce je zmírňování rozdílu v příjmech (popř. majetku) tím, že vyšší příjmy či vyšší majetek je zdaněn více. Bez této funkce by vlastnictví zdrojů vedlo k nezvratnému rozdělení důchodů a majetku, což by vedlo k výrazným rozdílům mezi životní úrovní jednotlivých vrstev obyvatel. Funkce stabilizační je nejvíce kontroverzní mezi různými ekonomickými školami. Zatímco keynesiánská teorie považuje daně za hlavní nástroj dosahování a udržení rovnoměrného tempa růstu ekonomiky, neoklasické ekonomické teorie odmítají využití daní ke státním zásahům do tržního hospodářství a jako stabilizátora ekonomiky (Klimešová, 2014).

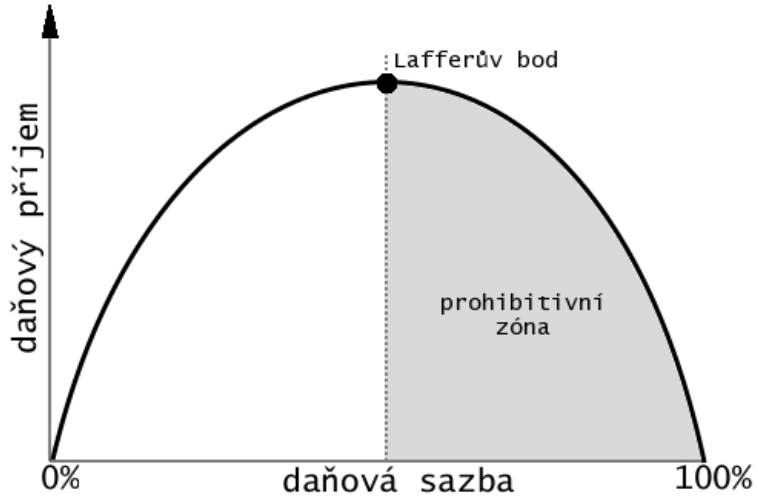
Daňová kvóta

Pokud se srovnává určitá daň s minulostí nebo s jiným státem, dostáváme pouze omezenou informaci (např. jaké jsou sazby daně, nezdanitelné částky apod.) o té jedné konkrétní dani, nikoliv o daňové zátěži jako celku. Souhrnným ukazatelem, který vyjadřuje celkovou výši daňového břemene (daňového zatížení) v dané zemi (či v dané době) je daňová kvóta. Daňová kvóta je podíl daní na hrubém domácím produktu (HDP), neboli podíl HDP, který se přerozděluje prostřednictvím veřejných rozpočtů. Existuje jednoduchá daňová kvóta (k HDP se poměřují pouze příjmy z daní) nebo složená (k HDP se poměřují příjmy ze všech fiskálních nástrojů – daní, cel, povinného pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění). Jak lze vidět v tabulce č. 5 (na str. 38), jednotlivé země mezivládní Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) se významně liší výší složené daňové kvóty. Důvodů je celá řada a je třeba je obezřetně uplatňovat v mezinárodních komparacích (např. tempo růstu HDP nemusí odpovídat tempu růstu výnosu z daní – růst HDP tak zpravidla povede ke snížení výše daňové kvóty, rozdílná struktura výnosu z daní, fáze hospodářského

cyklu, rozdílná úroveň a rozsah daňově neuznatelných nákladů (výdajů) aj.) (Klimešová, 2014).

1.1 Lafferova křivka

Významným představitelem neokonzervatismu je Arthur B. Laffer, který zastával povzbuzení nabídkové strany ekonomiky. Jak uvádí Klimešová (2014, s. 30) *„tato politika spočívá v rozšíření nezdaněných důchodů (čili ve snížení daňové kvóty), což má vést k vyšší pracovní aktivitě, vyšším úsporám a jejich přeměně na investice, a tím k ekonomické expanzi“*. To znázorňuje tzv. Lafferova křivka, která vyjadřuje závislost daňového výnosu na míře zdanění. Tu lze vidět na obrázku č. 2, který ilustruje, že vyšší zdanění automaticky neznamená vyšší příjem veřejných rozpočtů. Příjem z daní se při zvyšující se daňové sazbě zvyšuje pouze do určitého bodu, tzv. Lafferova bodu. Při dalším zvyšování daňové sazby začne příjem z daní klesat. Pokud je míra zdanění příliš vysoká, odradí to daňové subjekty od ekonomické činnosti, od úspor, případně přesunou své bydliště či sídlo mimo daný stát do méně daňově zatížených zemí. To nakonec způsobí pokles daňových příjmů (Klimešová, 2014). Z obrázku č. 2 se může zdát, že optimální daňová sazba je kolem 50 %. Avšak za předpokladu, že základ daně (ZD) reaguje na daňové sazby lineárně, optimální daňová sazba může být kdekoliv na křivce mezi 0 – 100 %. Stejně tak tvar křivky může být jiný a nepochybně se bude lišit pro různé ekonomiky i v průběhu času. Vliv budou mít i další faktory – např. progresivní daně, větší dostupnost daňových rájů či jiných úlev apod. (Lafferova křivka, 2018).



Obrázek 2 - Lafferova křivka
Zdroj: Lafferova křivka, 2018

1.2 Daňová optimalizace versus daňový únik

Pro vystižení podstatných znaků pojmů daňová optimalizace a daňový únik lze použít výrazy vyskytující se často v anglicky psaných odborných textech. Rozlišují se tak pojmy tax avoidance (vyhýbání se daní) a tax evasion (daňový únik), mezi kterými je rozdíl v jejich legálnosti. Pojem **tax avoidance**, neboli efektivní (legální) daňová optimalizace, představuje legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně. Mezi tyto aktivity patří využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev – např. různá osvobození od daně, slevy na dani, způsob odpisů u majetku, podpora vybraných činností (výzkum, vývoj) či mezery v daňových zákonech. Na druhou stranu pojem **tax evasion** je považován za nelegální činnost, za kterou již může daňovému poplatníkovi hrozit postih. Mezi činnosti spadající pod tento pojem lze zařadit např. neúmyslné daňové úniky z důvodu neznalosti, nedbalosti či složitosti zákonů; úmyslné daňové úniky menšího rozsahu (neodvedení či zkrácení daně) či úmyslné se škodou nad 50 tisíc Kč (považováno za trestný čin dle trestního zákoníku § 240 a § 241 zákona č. 40/2009 Sb.). Pod tento pojem se řadí i šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání či falšování účetních záznamů. Jak uvádí Klimešová (2014, s. 48) *„je třeba poznamenat, že hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, za který již hrozí postih, nemusí být jednoznačná“*. Problém je v nejednoznačném výkladu některých právních předpisů, kdy ani jednotlivé finanční úřady nemusejí postupovat jednotně (Klimešová, 2014).

S daňovými úniky souvisí tzv. stínová ekonomika (také označována jako šedá, černá ekonomika). Opět lze říct, že hranice mezi šedou a černou ekonomikou se prolínají a může být obtížné je rozlišit. Lze rozlišovat tři typy stínové ekonomiky: **skrytá ekonomika** (jedná se o zkreslování vykazovaných údajů formou falšování účetních knih – např. nadhodnocováním výdajů, podhodnocováním příjmů, podhodnocením mezd) či podnikání bez registrace; **neformální ekonomika** (jedná se o aktivity sektoru domácností – např. zemědělské samozásobení, individuální bytová výstavba nebo příležitostné produktivní činnosti, např. v zemědělství); **nelegální ekonomika** – to může být např. prodej pašovaného zboží, prostituce, korupce, nelegální výroba a prodej či nelegální poskytování služeb (Klimešová, 2014).

Optimalizace daňové povinnosti je činnost, jíž se daňový subjekt snaží legálně minimalizovat svou daňovou povinnost. Tu může snížit zejména **daňovou úsporou**

využitím všech možností snížení základu daně a daně v rámci platných zákonů (např. vhodná forma odpisů), **odložením daně** do budoucna (užitím daňových rezerv), **vyhnutím se daním** využitím mezer v daňových zákonech, využitím **smluv o zamezení dvojího zdanění** či využitím **daňových rájů** (Klimešová, 2014). Zde je nutné upozornit, že pojem daňový ráj je nesprávně používán. Pojem je překládán z anglického výrazu „tax haven" (ˈtæks heɪvn). Samotný pojem „haven" však znamená útočiště, úkryt či přístav. Pro tento pojem by se tedy mělo užívat anglického výrazu „tax heaven" (ˈtæks hevn), který v doslovném překladu znamená daňový ráj.

1.3 Mezinárodní dvojí zdanění a smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Dvojí zdanění je situace, kdy stejný předmět daně (příjem, majetek) je zdaněn dvakrát (či vícekrát) stejnou nebo obdobnou daní. Dvojí zdanění může mít podobu vnitrostátní či mezinárodní. S **vnitrostátním** dvojím zdaněním se můžeme setkat např. při zdanění dividend, které jsou součástí DPFO (příjemce dividend) i DPPO nebo u nepřímých daní (spotřební daň, DPH, případně i clo, které jsou uvaleny na jeden produkt). **Mezinárodní** dvojí zdanění je situace, kdy stejný předmět daně (příjem či majetek) je zdaněn ve státě, kde je osoba daňovým rezidentem i ve státě zdroje příjmu nebo majetku (Klimešová, 2014).

Mezinárodní dvojí zdanění je vnímáno soukromým sektorem i státem za negativum. Soukromým subjektům způsobuje větší zatížení příjmů než při podnikání pouze na území daného státu. Na druhou stranu je pro Českou republiku (malá ekonomika závislá na vývozu a dovozu) mezinárodní interakce nezbytná a s tím i oblast mezinárodního dvojího zdanění. ČR se tak zasazuje o odstranění mezinárodního dvojího zdanění, aby situaci ulehčila a snížila daňové zatížení rezidentům i subjektům, které mají příjmy ze zdrojů na území ČR. Důležité je to i pro přilákání zahraničních investorů, neboť při odstranění mezinárodního dvojího zdanění se stát stane atraktivnější a otevřenější pro vložení a zúročení kapitálu. V současné době jsou nejefektivnějším způsobem pro odstranění či zamezení mezinárodního dvojího zdanění příjmů zejména dvoustranné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění (SZDZ). Nestačí však tyto smlouvy mezi státy jen uzavřít, důležitá je i správná aplikace. Tyto smlouvy jsou nadřazeny zákonu o daních z příjmů, nikoliv však ústavě. Jejich primárním cílem je zabránit dvojímu zdanění mezi **státem zdroje** a **státem rezidence**, chránit daňové poplatníky, poskytovat právní jistotu při uskutečňování mezinárodních

transakcí a přispívat k boji proti daňovým únikům a podvodům – zamezení mezinárodnímu dvojímu nezdanění (Klimešová, 2014). Na stránkách Ministerstva financí ČR lze nalézt přehled všech uzavřených a platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu (Přehled platných smluv, 2018). V současné době má ČR uzavřeny SZDZ s většinou ekonomicky významných zemí světa. Základní strukturu veškerých SZDZ udávají modelové smlouvy OECD[1] a OSN. V modelu OECD je právo zdanit ponecháno na státu, ve kterém je poplatník rezidentem, a proto se uzavírá mezi vyspělými zeměmi. V modelu OSN je právo zdanit ponecháno na státu, v němž se nachází zdroj příjmů poplatníka, a proto se používá při uzavírání smluv s rozvojovými zeměmi (Klimešová, 2014).

Rozlišují se také pojmy ekonomické a právní dvojí zdanění. Ekonomické dvojí zdanění znamená situaci, kdy dvě odlišné osoby zdaňují jeden a tentýž příjem současně. Jedná se tedy o situaci, kdy jednotlivé státy vůbec nepřihlížejí k tomu, že z příjmů se zdrojem v zahraničí již byla zaplacena daň v zahraničí (např. převody zisků podniků ve formě dividend – dividendu zdaní stát zdroje i stát příjemce dividendy na základě rezidenství). Naopak právní dvojí zdanění znamená situaci, kdy dva státy současně požadují daň za jeden a tentýž příjem. Jeden stát z titulu rezidenství poplatníka a druhý stát z titulu, že zdroj se nachází na jeho území. Právnímu dvojímu zdanění lze pomocí SZDZ úspěšně zabránit, avšak problematické je ekonomické dvojí zdanění, u kterého SZDZ vedou jen k jeho zmírnění. V článcích 23 A a 23 B modelové smlouvy OECD jsou upraveny konkrétní postupy k vyloučení právního dvojího zdanění příjmu či majetku, a to ve státě, kde je daňový subjekt rezidentem. Dvě základní metody jsou metoda vynětí (exemption) a metoda započtení (credit). Tyto metody se dále rozdělují do více forem. Metodu vynětí lze aplikovat jako metodu úplného vynětí (**full exemption**) nebo metodu vynětí s výhradou progrese (**exemption with progression**). Metodu započtení lze použít jako metodu plného zápočtu daně (**full credit**) a metodu prostého zápočtu daně (**ordinary credit**). ČR upřednostňuje ve většině SZDZ metodu vynětí s výhradou progrese a metodu prostého zápočtu (Klimešová, 2014).

[1] Modelovou smlouvu lze nalézt na internetových stránkách OECD (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017).

1.4 Daňový rezident versus daňový nerezident

Obě modelové SZDZ vymezují v úvodu obecné pojmy. Daňový rezident je jedním z těch nejdůležitějších. V modelové smlouvě OECD je tomuto pojmu věnován článek 4, ve kterém ho vymezuje *„odkazem na vnitrostátní právní zakotvení daňového rezidenta do vnitrostátního právního předpisu“* (Klimešová, 2014, s. 163). Ve vnitrostátní právní úpravě ČR lze tento pojem nalézt v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (ZDP). V ustanovení § 2 ZDP jsou vymezeny podmínky pro poplatníky DPFO daňové rezidenty a nerezidenty. Podmínky pro právnické osoby jsou vymezeny v § 17 ZDP. Daňovým rezidentem je PO, která má sídlo nebo místo vedení na území ČR. Tento poplatník má v ČR neomezenou daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy jak ze zdrojů na území ČR, tak ze zdrojů v zahraničí. Daňovým nerezidentem je PO, která na území ČR nemá sídlo ani místo vedení. Daňová povinnost tohoto poplatníka je omezena. Vztahuje se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR (Ptáčková Mísařová, 2015).

1.5 Stálá provozovna

Pokud poplatníkovi vznikne stálá provozovna (permanent establishment), přináší mu to dodatečné daňové povinnosti. Stálá provozovna může poplatníkovi vzniknout na území státu, ve kterém je nerezidentem, ale provádí zde obchodní činnost. Obvykle je vznik podmíněn časovým testem a v případě vzniku je poplatník povinen danit příjmy ze zdrojů na území daného státu (Stálá provozovna, c2013-2019). Stálou provozovnu nelze založit a nezapisuje se do obchodního rejstříku. Stálá provozovna vzniká po splnění podmínek vymezených v SZDZ nebo § 22 odst. 2 či odst. 3 ZDP. Dle ZDP je stálou provozovnou trvalé místo na území ČR k výkonu činnosti daňového nerezidenta, např. dílna, kancelář, odbytiště, staveniště aj. (Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb., 2019). *„Příjmy stálé provozovny jsou považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR.“* (Ptáčková Mísařová, 2015, s. 121).

1.6 Transferová cena

Vzhledem ke světovému vývoji od 2. poloviny 20. století v podobě globalizace světových trhů a liberalizace kapitálu vznikla podniková uskupení, mnohdy dosahující nebývalých rozměrů – tzv. nadnárodní společnosti. Jejich organizační struktura v podobě holdingu je často velice složitá. Tyto společnosti působí na různých trzích v podobě tzv. koncernových podniků, které jsou v právním slova smyslu samostatnými jednotkami. Ekonomická

samostatnost těchto jednotek je však omezena a podřizuje se cílům hlavní mateřské společnosti. Tyto nadnárodní společnosti jsou předmětem zájmu velkého množství lidí, neboť vytvářejí velkou část světové produkce. Velkou pozornost tyto společnosti věnují cenám pro ocenění transakcí mezi jednotlivými spřízněnými podniky v rámci jednoho uskupení. Tyto ceny (v literatuře označené např. jako předací, vnitropodnikové, transferové či převodní) jsou obvykle stanoveny daným podnikovým uskupením. Zatímco vnitropodniková či předací cena plní svou funkci v manažerském účetnictví, transferová či převodní se používá ve finančním účetnictví (Roun, 2007).

Holdingové společnosti jsou v České republice upraveny v § 71 - § 91 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (ZOK) (Zákon č. 90/2012 Sb., 2018).

Při použití transferových cen mezi dvěma společnostmi by se měl uplatňovat **princip tržního odstupu** (the Arm's Length Method), který zdůrazňuje dokonalé konkurenční podmínky. Princip tržního odstupu je upraven ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění a v ZDP. Dále ČR v oblasti pravidel převodních cen mezi závislými osobami respektuje pravidla OECD obsažená ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a správu daní (**Směrnice OECD**[2]) a Usnesení Rady a zástupců vlád členských států EU, o kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU – **EU TPD**[3] (Převodní ceny v roce 2019, 2019).

Problematika transferových cen rozhodně není nové téma. Ve druhé polovině 20. století již transferové ceny běžně používaly podniky v západních ekonomikách. Vzhledem k nejasnostem a agresivnímu daňovému plánování vznikaly různé směrnice a zásady k této oblasti, které vyvrcholily vydáním směrnice OECD v roce 1995. Tato směrnice byla následně párkrát novelizována na základě nových poznatků. V roce 2017 byla zveřejněna novela směrnice OECD, která nahrazuje směrnici z roku 2010 a zahrnuje veškeré změny a pravidla přijatá v oblasti převodních cen od roku 2010, např. změny v souvislosti s projektem Base Erosion and Profit Shifting (**BEPS**[4]) (Novela Směrnice OECD, 2017). Úkolem směrnice OECD je *„sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při*

[2] Směrnici OECD lze nalézt na internetových stránkách OECD (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017).
[3] Vice na str. 28.
[4] Více na str. 46.

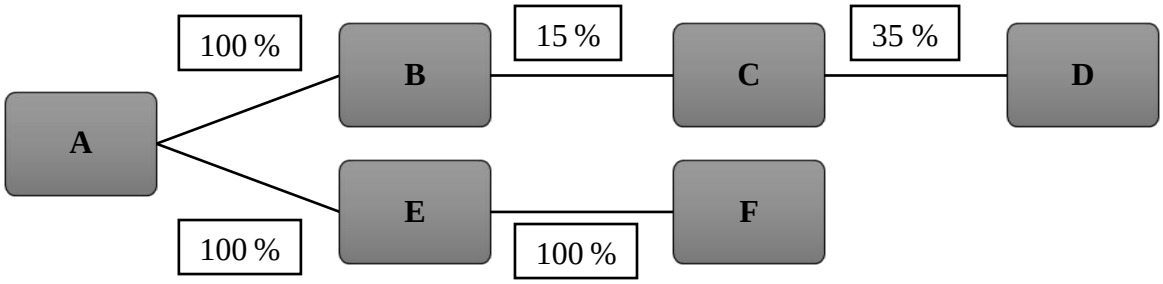
řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům a dále pak napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 Modelové smlouvy – následné úpravě zisků pro daňové účely" (Pokyn D – 332, 2010, s. 4). Principy směrnice OECD *„nejsou přímo zakotveny v českých daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni. Její závaznost při výkladu Smluv však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu"* (Pokyn D – 332, 2010, s. 4).

„ČR aplikuje základní standardy týkající se převodních cen obsažené především v dokumentech OECD a EU, přičemž pro účely vlastního metodického řízení interpretuje principy daných dokumentů ve svých metodických materiálech" (Informace o činnosti FS ČR za rok 2017, 2018, s. 53). Následující kapitoly shrnují problematiku zmíněných pokynů vydaných Ministerstvem financí ČR, a to zejména definování spojených osob, princip tržního odstupu, základní zásady při stanovení převodních cen, metody pro zjištění převodních cen, dokumentace převodních cen a předběžné cenové dohody.

1.7 Spojené osoby

Článek 9 modelové smlouvy OECD a § 23 odst. 7 ZDP definuje sdružené podniky (spojené osoby). Podle **pokynu D – 332** (Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny) se tímto pojmem rozumí: *„jestliže se podnik jednoho státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého státu nebo tytéž osoby (shodné právnické nebo fyzické osoby) se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho státu i podniku druhého státu"* (Pokyn D – 332, 2010, s. 5). Podílem na kontrole nebo jmění podniku se dle ZDP rozumí podíl alespoň 25 % na základním kapitálu (ZK) nebo hlasovacích práv. Pod pojmem vedení lze chápat jednání jménem společnosti, tedy činnost statutárních orgánů nebo jejich členů (např. jednatelé, společníci, představenstvo, komplementář apod.). Společnosti však nejsou spojené osoby jen kvůli tomu, že shodná fyzická osoba působí v dozorčích radách těchto společností. Vždy je nezbytné posoudit konkrétní činnost dané osoby, především zda může ovlivnit rozhodování či se přímo podílí na rozhodování. Pak se jedná se o personálně spojené osoby (Pokyn D – 332, 2010).

Dle příkladu na obrázku č. 3 existuje 6 společností A, B, C, D, E a F. Každá z nich má podíl na kapitálu další společnosti. V tomto uspořádání jsou dvě na sobě nezávislé skupiny spojených osob (sdružených podniků). Za vzájemně kapitálově spojené společnosti lze považovat společnosti A, B, E a F. Z důvodu nižšího než 25% podílu na kapitálu či hlasovacích právech společnosti B na společnosti C patří společnosti C a D do druhé skupiny vzájemně kapitálově sdružených podniků. Důležité je zdůraznit, že pouze ve vztazích uvnitř těchto skupin mohou probíhat řízené transakce[5] (Pokyn D – 332, 2010).



Obrázek 3 - Vztahy mezi sdruženými podniky pro případ užití převodních cen
Zdroj: vlastní zpracování na základě Pokyn D – 332, 2010

Pokud však vlastník společnosti B (fyzická osoba) bude zároveň jednatelem ve společnosti C, transakce mezi společnostmi B a C budou řízené (z toho důvodu, že identická osoba ovládá společnost B a zároveň se podílí na vedení společnosti C.

1.8 Princip tržního odstupu

Převodní ceny uskutečněné mezi spojenými osobami by měly být dle principu tržního odstupu sjednány v ceně obvyklé a za stejných podmínek, jako kdyby spojené nebyly. Tento princip by měl zabraňovat daňovým únikům a přelévání zisků z jednoho státu do druhého. ZDP v § 23 odst. 7 vymezuje povinnost pro české kapitálové společnosti k dodržování ocenění každé transakce na úrovni ceny obvyklé (Arm's length price, c2013-2019). Vhodné je také (v některých zemích i povinné, např. v Polsku či Slovensku) vypracování dokumentace k převodním cenám pro případné daňové kontroly. Při předání této dokumentace totiž přechází důkazní břemeno na správce daně. Pokud ten neprokáže chyby v dokumentaci, poplatník nemusí dále nic dokazovat. V roce 2015 byla v České republice zavedena nová příloha k daňovému přiznání DPPO týkající se transakcí se spojenými

[5] Mezi sdruženými podniky jsou transakce označeny jako řízené, kontrolovatelné či závislé (to samé platí o cenách mezi sdruženými podniky) – obojí z anglického originálu "controlled transaction".

osobami. Tuto přílohu musí vyplnit daňové subjekty, které splňují jednu ze tří následujících podmínek:

- aktiva vyšší než 40 mil. Kč,
- čistý obrat vyšší než 80 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců vyšší než 50 (Převodní ceny (transfer pricing), c2013-2019).

1.9 Základní zásady při stanovení převodních cen

Pro zjištění, zda převodní ceny odpovídají principu tržního odstupu, se vychází ze zásady, že *„členové skupiny nadnárodních podniků jsou posuzováni jako by byli **samostatnými podniky**“* a *„pozornost se zaměřuje na **povahu obchodů** mezi nimi“* (Pokyn D – 332, 2010, s. 6). Základem je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tedy provedení **srovnávací analýzy**. K tomu, aby byly podmínky považovány za srovnatelné, musí být splněno jedno ze dvou kritérií: žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by zásadně neměl ovlivňovat prověřovanou podmínku (případné rozdíly lze považovat za nevýznamné) nebo pro vyloučení vlivu zjištěných rozdílů lze provést přiměřené úpravy. Většinou je nutné použít druhé kritérium, tedy provést úpravu rozdílů, neboť jen ve výjimečných případech lze najít zcela srovnatelné transakce. Během srovnávací analýzy je nutné vzít v úvahu následujících **5 faktorů**:

1.9.1 Vlastnosti majetku a služeb

Tabulka 1 - Faktory určující srovnatelnost – vlastnosti majetku a služeb

Druh	Posouzení
Věci (např. zboží, nemovitosti)	Fyzické vlastnosti, kvalita, spolehlivost, dostupnost na trhu, objem nabídky na trhu
Nehmotný majetek	Forma transakce (např. poskytnutí licence či prodej), typ majetku (patent, obchodní značka, know-how), délka a stupeň ochrany, předpokládané zisky z užití
Služby	Povaha a rozsah, v jakém jsou poskytovány; účel a přínos

Zdroj: vlastní zpracování na základě Pokyn D – 332, 2010

1.9.2 Vykonávané funkce

Jde o tzv. funkční analýzu. Tato analýza je zaměřena na nalezení a porovnání činností a míry odpovědnosti (rizika) jednotlivých sdružených podniků (v porovnání s nezávislými podniky). Příklady funkcí mohou být např. výrobní činnost, výzkum a vývoj, distribuční činnost, reklama, financování, řídící funkce atd.

1.9.3 Smluvní podmínky

Tento faktor souvisí s předchozím bodem. Na základě písemných smluv, případně z korespondence či jiných dokumentů lze zjistit, jak je rozdělena zodpovědnost a rizika či přínosy z prováděných transakcí.

1.9.4 Ekonomické okolnosti

Jedná se o porovnání podmínek na trhu, např. geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla, výrobní náklady, dopravní náklady, sezónnost, regulace trhu apod.

1.9.5 Podnikatelské strategie

Příkladem může být úsilí o průnik na nový trh. V tomto případě mohou být ceny zkresleny vyššími náklady na zavedení produktu na nový trh a zároveň nižší konečnou prodejní cenou tohoto produktu.

Dalšími faktory při posuzování převodních cen jsou např. zjištění, zda transakce **skutečně proběhla**, zda transakce nesouvisí úzce s jinou (tzv. **kombinované transakce**), zda nejsou ve smluvních podmínkách zahrnuty **vzájemné kompenzace** (proti dodávce zboží jsou účtovány služby, jejichž cena snižuje cenu zboží), **porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny** a srovnání **údajů za více zdaňovacích období**. Při srovnávání a vyhodnocování faktorů se ve většině případů pracuje s určitým cenovým rozpětím, nikoliv s absolutními čísly. Cenové rozpětí lze uvést na příkladu: Na základě daňové kontroly se zjistilo, že společnost A vykazuje 5% přirážku ke svým nákladům. Zároveň byly nalezeny srovnatelné nezávislé společnosti X, Y a Z podnikající na srovnatelném trhu ve stejném oboru. Ty vykazují přirážku ke svým nákladům ve výši 10, 12 a 15 %. Z toho vyplývá, že společnost A by měla vykázat přirážku v rozmezí 10 až 15 %. Pokud jsou tedy náklady společnosti A

na jeden výrobek 100 Kč, pak by měla být cena (dle tržního odstupu) stanovena na úrovni od 110 do 115 Kč (Pokyn D – 332, 2010).

1.10 Metody pro zjištění převodních cen

Na základě srovnávací a funkční analýzy lze pokračovat ke zjištění výše převodních cen. Ministerstvo financí v pokynu D – 332 vysvětluje, že ke zjištění výše převodních cen Směrnice OECD doporučuje užití následujících 5 základních metod, případně kombinace těchto metod. Součástí popisu metod je i praktický příklad ukazující princip fungování jednotlivých transakčních metod pro stanovení převodních cen.

Předpokladem v názorném příkladu je existence sdružených podniků – výrobce a distributor. Výrobce dodává své zboží distributorovi za převodní cenu 100 000 Kč (zvýrazněna v tabulce č. 2), která je předmětem výpočtů.

Tabulka 2 - Předpoklady pro příklad k ilustraci principu fungování transakčních metod

Výrobce		**Distributor**	
Položka	**Cena v Kč**	**Položka**	**Cena v Kč**
Prodej distributorovi	**100 000**	Prodej nezávislému podniku	200 000
- Náklady na výrobu	50 000	- Nákup od výrobce	**100 000**
= Hrubý zisk	50 000	= Hrubý zisk	100 000
- Ostatní náklady	30 000	- Ostatní náklady	40 000
= Zisk po odečtení ostatních nákladů	20 000	= Zisk po odečtení ostatních nákladů	60 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě Pokyn D – 332, 2010

Tradiční transakční metody:

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

Tato metoda porovnává cenu v řízené transakci mezi sdruženými podniky s cenou ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Metoda je použitelná, pokud existuje plně srovnatelný výrobek. Příklad: při použití této metody se zjišťuje, zda použitá převodní cena (v názorném příkladu 100 000 Kč) je shodná s cenou použitou mezi nezávislými podniky u srovnatelného produktu a za podobných podmínek.

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

Při použití této metody převodní cena vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena je následně snížena o hrubou přirážku závislého prodejce. Metoda je použitelná v případě, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu (např. distributor). Příklad: při použití této metody je nutné zjistit, zda je rozpětí (odečítané od konečné prodejní ceny distributora 200 000 Kč) shodné s hrubým rozpětím dosaženým nezávislými distributory za srovnatelných podmínek u obou transakcí. Hrubé rozpětí distributora je 50 %.

$$Hrubé\ rozpětí\ distributora = \frac{prodej\ distributorovi}{prodej\ nezávislému\ podniku} * 100 = \frac{100\ 000}{200\ 000} * 100 = 50\ \%$$

Metoda nákladů a přirážky (Cost plus method – cost+)

V této metodě se vychází z nákladů dodavatele (v řízené transakci) na majetek či služby poskytované sdruženému podniku. Dále je k těmto nákladům přičtena přirážka výrobce. Použití této metody je vhodné v případě, kdy výrobce příliš nepřispívá k hodnotě prodávaného zboží (např. prodej polotovarů, uzavírání smluv o nákupu, o subdodávkách atd.). Příklad: u této metody je nutné zjistit, zda je hrubá zisková přirážka (ta je připočítávána k nákladům na výrobu výrobce) shodná s hrubou ziskovou přirážkou u nezávislého výrobce za srovnatelných podmínek u obou transakcí. Přirážka výrobce je 100 %.

$$Hrubá\ zisková\ přirážka = \frac{prodej\ distributorovi - náklady\ na\ výrobu}{náklady\ na\ výrobu} * 100 = \frac{100\ 000 - 50\ 000}{50\ 000} * 100 = 100\ \%$$

Ziskové transakční metody:

Metoda rozdělení zisku (Profit split method)

Vychází se zde ze zisku sdružených podniků z řízených transakcí. Tento zisk se rozdělí podle toho, jak který sdružený podnik k vytvoření tohoto zisku přispěl. Ke zjištění správnosti rozdělení zisku je nutné nalézt podniky se srovnatelnými funkcemi, jako mají sdružené podniky zúčastněné na transakci. Tato metoda je vhodná v případě natolik provázaných transakcí, že nemohou být posouzeny odděleně. Příklad: zisk je rozdělen na základě poměrného vkladu všech členů skupiny podniků do řízené transakce, např. na základě poměru nákladů na vývoj, na základě míry rizika spojeného s prodejem atd. Dle příkladu v tabulce č. 2 je celkový zisk obou sdružených podniků 80 000 Kč.

$$Prodej\ nezávislému\ podniku - (náklady\ na\ výrobu + celkové\ ostatní\ náklady) = 200\ 000 - (50\ 000 + 70\ 000) = 80\ 000\ Kč$$

Transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method – TNMM)
Porovnává finanční ukazatele v řízené transakci s finančními ukazateli ve srovnatelné nezávislé transakci (např. ziskovost, rentabilita k nákladům, k prodeji atd.). Použití této metody je obdobné jako u RPM a cost+. Příklad: zjišťuje se, zda čisté rozpětí je shodné s čistým rozpětím dosahované nezávislým distributorem za srovnatelných podmínek u obou transakcí. Čisté rozpětí distributora je 30 % (Pokyn D – 332, 2010).

$$Čisté\ rozpětí\ distributora = \frac{zisk\ po\ odečtení\ ostatních\ nákladů\ (distributor)}{prodej\ nezávislému\ podniku} * 100 = \frac{60\ 000}{200\ 000} * 100 = 30\ \%$$

Výběr vhodné metody však vždy závisí na provedené analýze podniku a jeho konkrétních transakcích. Nelze tak jednoznačně říct, která metoda je vhodná bez předchozí znalosti určitého podniku.

1.11 Dokumentace

V České republice nemají daňové subjekty povinnost předkládat dokumentaci k převodním cenám společně s daňovým přiznáním. Avšak dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (DŘ) správce daně může daňový subjekt vyzvat (např. při daňové kontrole) k prokázání skutečností nutných pro správné stanovení daně (v tomto případě zda byly převodní ceny stanoveny v souladu s principem tržního odstupu). Pro tyto účely byl vydán **pokyn D – 334** (Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami). Dokumentací k tvorbě převodních cen se zabývá také Kapitola V Směrnice OECD. Přestože tato směrnice není pro ČR právně závazná, daňová správa její zásady a doporučení aplikuje. Aby se odstranily překážky mezinárodního obchodu a bariéry uvnitř EU, vznikl koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU Transfer Pricing Documentation), na základě něhož byl přijat EU TPD. Dle EU TPD je příprava dokumentace k převodním cenám založena na dvou částech: **základní dokumentaci** (tzv. „masterfile“) a **specifické dokumentaci pro konkrétní zemi** („localfile“). Masterfile by měl být jednotně použitelný pro všechny země EU, obsahovat informace o celé skupině podniků, měl by

zobrazovat všechny ekonomické skutečnosti a poskytovat celkový přehled o nadnárodní společnosti. Správce daně by měl díky základní dokumentaci získat přehled o veškerých obchodních vztazích uvnitř skupiny a lépe pochopit její politiku převodních cen. Masterfile by měl zejména obsahovat:

- obecný popis podnikatelské činnosti a strategie skupiny podniků (včetně změn ve srovnání s předchozím daňovým rokem),
- obecný popis organizační, právní a provozní struktury skupiny podniků,
- obecný popis spojených osob,
- obecný popis obchodních vztahů se spojenými osobami (tok transakcí, průběh fakturací, rozsah transakcí),
- obecný popis vykonávaných funkcí, předpokládaných rizik (včetně popisu změn ve srovnání s předchozím daňovým rokem),
- vlastnictví nehmotného majetku a placené či přijímané licenční poplatky,
- popis systému převodních cen dané skupiny,
- seznam ujednání o podílení se na nákladech, seznam předběžných cenových dohod.

Specifická dokumentace pro konkrétní zemi je připravována každým podnikem skupiny v místě své rezidence na základě požadavků daného členského státu. Měla by navazovat na masterfile a obsahovat zejména:

- podrobný popis **podnikatelské činnosti** a **strategie podniku** (včetně změn ve srovnání s předchozím daňovým rokem),
- **popis obchodních vztahů**,
- **srovnávací analýzu**,
- vysvětlení výběru a uplatňování konkrétní **metody tvorby převodních cen** + případné informace o vnitřních a/nebo vnějších srovnatelných údajích,
- popis způsobu začlenění podniku do politiky převodních cen celé skupiny (Pokyn D – 334, 2010).

Použití EU TPD není zatím povinné, společnost musí sama zvážit, zda se výhody z dodržování konceptu vyrovnají nákladům na tvorbu dokumentace. Základním pravidlem je, že podnik musí mít nakonec veškeré dokumenty, které po něm daný stát požaduje. V současnosti je také součástí dokumentace Country by country reporting (**CbCR**[6]). Podnik

[6] Tato problematika je podrobněji popsána na str. 46.

by měl dokumentaci archivovat minimálně po dobu, pro kterou lze vyměřit či doměřit daň (dle § 148 DŘ je tato doba 10 let). Tato doba může být delší u mezinárodních transakcí z důvodu uplatňování mezinárodních smluv. Poplatník předává dokumentaci správci daně v těchto případech:

- při prokazování daňové povinnosti,
- při podání žádosti o vydání závazného posouzení (dle § 38nc ZDP),
- při zahájení řízení vedoucího k vyloučení dvojího zdanění (Pokyn D – 334, 2010).

1.12 Závazné posouzení

Tato kapitola se zabývá závazným posouzením. Postup je popsán v pokynu Generálního finančního ředitelství (GFŘ) D – 32, který přebírá principy předběžných cenových dohod (APA – Advance Pricing Agreement) ze směrnice OECD a dalších mezinárodních standardů a uzpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů. Závazné posouzení je ujednání mezi poplatníkem a daňovou správou o cenách a podmínkách dodání u transakcí (před jejich uskutečněním) mezi spojenými osobami (resp. zda je způsob tvorby cen v souladu s principem tržního odstupu). Je to tedy možnost, jak předejít sporům mezi daňovou správou a daňovými subjekty. Zároveň toto rozhodnutí dává poplatníkovi *„určitý stupeň jistoty v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavené ceny pro účely stanovení základu daně“* (Převodní ceny v roce 2019, 2019, s. 11). Smyslem pokynu je formulovat všechny náležitosti, které má žádost o závazné posouzení obsahovat. Tím si správce daně zajistí, že bude schopen z předložených informací vydat rozhodnutí. Žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení musí být předložena v českém jazyce a příslušná dokumentace musí obsahovat *„všechny skutečnosti, které budou mít vliv na posuzovaný způsob tvorby ceny“* (Převodní ceny v roce 2019, 2019, s. 11). Při podání žádosti je nutné uhradit správní poplatek 10 000 Kč, který se vztahuje k podané žádosti (nikoliv na počet posuzovaných transakcí). Správce daně vychází při posuzování pouze z údajů od poplatníka, vychází tedy z předpokladu, že jsou úplné a pravdivé. *„Pokud zvolený způsob tvorby ceny odpovídá obecně přijatým standardům pro tvorbu převodních cen mezi spojenými osobami, bude se tento způsob považovat za náležitý pro vydání kladného rozhodnutí o závazném posouzení.“* (Pokyn GFŘ D – 32, 2018, s. 5). Platnost takového rozhodnutí jsou maximálně 3 zdaňovací období. Lhůta pro vydání rozhodnutí není zákonem daná, avšak správce daně toto rozhodnutí vydává bez zbytečných odkladů.

1.13 Vnitroskupinové služby

Kromě výše zmíněných pokynů vznikl i pokyn GFŘ D – 10 (tzv. safe harbour). Ten se zaměřuje na **služby s nízkou přidanou hodnotou** poskytovaných mezi spojenými osobami (tzv. vnitroskupinové služby). Stejně jako ostatní pokyny také tento vychází ze Směrnice OECD a navíc ze zprávy Joint Transfer Pricing Forum (JTPF). Pokyn se týká vnitroskupinových služeb, které **netvoří hlavní činnost subjektů** a netvoří podstatný náklad či výnos zainteresovaných podniků (**u poskytovatele** celková hodnota pro všechny transakce nepřekročí **10 % z obratu** a **současně částku 50 mil. Kč**, **u příjemce 20 % z provozních nákladů** a **současně** také **částku 50 mil. Kč**). Zpravidla se jedná o služby správního, technického, finančního, poradenského či obchodního charakteru. Správce daně posuzuje především tyto okolnosti: **identifikace zainteresovaných subjektů**, **poskytnutí a fakturace služeb** musí mít své opodstatnění, **účel a přínos** z hlediska poskytovatele i příjemce služby (u příjemce je kladen důraz na účel uplatněného výdaje, tzn. jaký očekával přínos z poskytnutí služby), **správné využití metody** (standardně CUP a Cost+), **struktura nákladů** pro kalkulaci ceny a ziskovosti (ziskovost musí odpovídat **principu tržního odstupu**; při užití metody CUP daňová správa za standardní považuje přirážku k nákladům v rozpětí 3–7 % – případné odlišnosti musí být řádně doloženy a obhájeny). V případě, že jsou pro správce daně dostačující všechna podaná vysvětlení a podklady, může upustit od požadavku na plnou šíři dokumentace dle pokynu D – 334. A to zejména v oblastech: funkční a riziková analýza, srovnávací analýza a odůvodnění výše stanovené přirážky u metody Cost+, analýza trhu a celková informace o skupině. Díky tomuto pokynu se tak mohou výrazně snížit administrativní požadavky (Pokyn GFŘ D – 10, 2012).

2 Daňové plánování korporací

Pohled daňových poplatníků a státu na daně se často liší a existuje zde neustálý rozpor. Daňoví poplatníci (tedy fyzické i právnické osoby) by raději své příjmy utratili za statky a služby (čímž by odvedli státu daně např. formou nepřímých daní) či by je mohli dále investovat do rozvoje své firmy, využít ke zvyšování ohodnocení svých zaměstnanců nebo k vyplacení vlastníkům společnosti. Stát na straně druhé potřebuje příjmy z daní na uhrazení (často zvyšujících se) výdajů státního rozpočtu. A vzhledem k základním funkcím daní[7] by v této oblasti měl existovat určitý konsenzus, kdy poplatníci zaplatí určitou sazbu daní k zajištění zmíněných funkcí daní a zároveň stát nebude poplatníky zatěžovat příliš vysokými daněmi. Ty by totiž naopak mohly poplatníky vést k větší averzi podporovat dané funkce daní, případně by mohlo docházet i k větším daňovým únikům. Cílem této kapitoly je porovnat tyto dva rozdílné světy. Na jedné straně stát, který má zájem zvyšovat příjmy státního rozpočtu a má možnost měnit daňové zákony a na straně druhé daňový poplatník, který se snaží maximalizovat zisk a využívat co nejvíce možností pro daňovou optimalizaci. V kapitole se vychází z oficiálních údajů organizace OECD při komparaci daňové sazby DPPO, DPH a daňového zatížení v zemích OECD. Při hodnocení České republiky v příznivosti podnikání s ostatními státy světa je využito publikace Doing Business od Světové banky. Pro část kapitoly věnované mezinárodnímu daňovému plánování a s tím souvisejícímu agresivnímu daňovému plánování je čerpáno z knižních zdrojů a databáze ProQuest včetně návrhů pro zlepšení situace od Zucmana a organizace Tax Justice Network. Závěr kapitoly je věnován mezinárodní výměně informací a to především projektu BEPS, který se realizuje díky organizaci OECD a skupině G20.

2.1 Porovnání sazby DPPO a DPH v zemích OECD

Na následujících tabulkách č. 3 a 4 lze vidět porovnání sazby DPPO a DPH v zemích OECD. Jak lze z nich na první pohled vyčíst, většina zemí ve srovnání v období let 2000–2018 přistoupila ke snižování daňové sazby DPPO a naopak ke zvyšování sazby DPH. Snižování sazby DPPO je způsobeno nejen tím, že se státy snaží podporovat podnikání. Vlády zemí si totiž uvědomují, že podniky (především nadnárodní korporace) mají kapacity na změnu sídla či přesun zisků do jiných zemí[8]. Proto je pro vlády mnohem jednodušší přistoupit ke zvýšení

[7] Popsané v 1. kapitole (na str. 15).
[8] Praxe v této oblasti je samozřejmě poněkud komplikovanější. Podniky musí zvážit administrativní náklady spojené se změnou sídla, zvýšení zájmu ze strany finančního úřadu, pověst podniku apod.

nepřímých daní, které se platí při nákupu zboží či služeb. Většina lidí se totiž kvůli tomuto zvýšení např. nevzdá svého oblíbeného zboží či se nepřestěhuje do jiného státu.

V tabulce č. 3 je porovnání kombinovaných sazeb daně z příjmu právnických osob v zemích OECD od roku 2000 do roku 2018. Kombinovaná sazba daně je součet centrální daňové sazby a místních daní či poplatků. Centrální sazba je ve většině zemí shodná se sazbou kombinovanou (např. v České republice). Ovšem např. v Německu se uplatňuje centrální sazba daně 15 % (přesněji 15,825 % včetně solidární 5,5% přirážky ke korporátní dani) a místní daň se pohybuje mezi 14 až 17 %. To samé lze ukázat na příkladu Švýcarska, které uplatňuje centrální sazbu 8,5 %. Avšak z důvodu místních daní lišících se v jednotlivých kantonech se výsledná efektivní sazba daně pohybuje mezi 12 až 24 %. To znamená, že v jednotlivých regionech dané země se může kombinovaná sazba daně lišit v závislosti na místních daních a poplatcích. Jde však o malé rozdíly (Domestic Rates - Corporate Tax, 2019).

Pro přehlednost je v tabulce č. 3 uveden pouze rok 2000 a období let 2015–2018. Tabulka je seřazena podle států, které nejvíce snížily sazbu DPPO od roku 2000 do současnosti. Z tabulky vyplývá, že všechny státy kromě Chile (+10 %) přistupují k postupnému snižování sazby daně. Jedním z hlavních důvodů snižování sazeb DPPO je podpora růstu podnikání, přilákání zahraničních investorů či nových společností. K největšímu snížení kombinované sazby DPPO v období od roku 2000 do roku 2018 došlo v Německu, Kanadě a ve Spojených státech amerických. V tabulce jsou také zvýrazněné země s aktuálně nejvyšší a nejnižší kombinovanou daňovou sazbou. Nejvyšší sazbu DPPO měly v roce 2018 tyto země: Francie (34,43 %), Portugalsko (31,50 %), Austrálie a Mexiko (obě 30 %). Naopak nejnižší sazbu DPPO měly v roce 2018: Maďarsko (9 %), Irsko (12,50 %) a Litva (15 %). Česká republika patří mezi země, které výrazně snížily kombinovanou sazbu DPPO ve zmíněném období (a to o 12 %). Nyní má Česká republika jednu z nejnižších sazeb (19 %) v porovnání s ostatními zeměmi OECD (a stejnou sazbu společně s Polskem, Slovinskem a Velkou Británií).

Tabulka 3 - Kombinovaná sazba DPPO v zemích OECD (v % v roce 2000 a 2015–2018)

Země	2000	2015	2016	2017	2018	změna daňové zátěže 2000-2018
Německo	52,03	30,18	30,18	30,18	29,83	-22,20
Kanada	42,43	26,30	26,70	26,70	26,80	-15,63
Spojené státy americké	39,34	39,00	38,92	38,91	25,84	-13,50
Itálie	41,25	31,29	31,29	27,81	27,81	-13,44
Izrael	36,00	26,50	25,00	24,00	23,00	-13,00
Česká republika	31,00	19,00	19,00	19,00	19,00	-12,00
Irsko	24,00	12,50	12,50	12,50	12,50	-11,50
Lucembursko	37,45	29,22	29,22	27,08	26,01	-11,44
Japonsko	40,87	32,11	29,97	29,97	29,74	-11,13
Polsko	30,00	19,00	19,00	19,00	19,00	-11,00
Velká Británie	30,00	20,00	20,00	19,00	19,00	-11,00
Turecko	33,00	20,00	20,00	20,00	22,00	-11,00
Řecko	40,00	26,00	29,00	29,00	29,00	-11,00
Belgie	40,17	33,99	33,99	33,99	29,58	-10,59
Island	30,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-10,00
Dánsko	32,00	23,50	22,00	22,00	22,00	-10,00
Nizozemsko	35,00	25,00	25,00	25,00	25,00	-10,00
Španělsko	35,00	28,00	25,00	25,00	25,00	-10,00
Maďarsko	18,00	19,00	19,00	9,00	9,00	-9,00
Litva*	24,00	15,00	15,00	15,00	15,00	-9,00
Finsko	29,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-9,00
Rakousko	34,00	25,00	25,00	25,00	25,00	-9,00
Slovenská republika	29,00	22,00	22,00	21,00	21,00	-8,00
Slovinsko	25,00	17,00	17,00	19,00	19,00	-6,00
Estonsko	26,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-6,00
Švédsko	28,00	22,00	22,00	22,00	22,00	-6,00
Lotyšsko**	25,00	15,00	15,00	15,00	20,00	-5,00
Norsko	28,00	27,00	25,00	24,00	23,00	-5,00
Nový Zéland	33,00	28,00	28,00	28,00	28,00	-5,00
Mexiko	35,00	30,00	30,00	30,00	30,00	-5,00
Austrálie	34,00	30,00	30,00	30,00	30,00	-4,00
Švýcarsko	24,93	21,15	21,15	21,15	21,15	-3,78
Portugalsko	35,20	29,50	29,50	29,50	31,50	-3,70
Francie	37,76	34,43	34,43	34,43	34,43	-3,33
Jižní Korea	30,80	24,20	24,20	24,20	27,50	-3,30
Chile	15,00	22,50	24,00	25,00	25,00	10,00

* členem OECD od roku 2018, ** členem OECD od roku 2016

Zdroj: vlastní zpracování na základě OECD Tax Database, 2018

V tabulce č. 4 je porovnání základních sazeb DPH v zemích OECD od roku 2000 do roku 2018. Ve většině zmíněných zemích jsou uplatňovány i snížené sazby DPH na určité zboží či služby, tato tabulka se však zaměřuje výhradně na sazby základní. Pro přehlednost je v tabulce opět uveden pouze rok 2000 a období let 2015–2018. Tabulka je seřazena podle států, které nejvíce snížily sazbu DPH od roku 2000 do současnosti. Z tabulky vyplývá, že pouze několik států (včetně České republiky) přistoupilo ve zmíněném období ke snižování základní sazby DPH. Naopak většina států základní sazbu DPH zvýšila, případně ponechala na stejné úrovni. Je to způsobeno tím, že nepřímé daně jsou často jednodušší způsob, jak zvýšit příjmy státní pokladny. V tabulce jsou také zvýrazněné země s aktuálně nejvyšší a nejnižší základní sazbou DPH. Nejvyšší sazbu DPH měly v roce 2018 tyto země: Maďarsko (27 %), Dánsko, Norsko a Švédsko (všechny země shodně 25 %). Naopak nejnižší sazbu DPH měly v roce 2018: Kanada (5 %), Švýcarsko (7,7 %) a Japonsko (8 %). Česká republika patří mezi země se spíše vyšší základní sazbou DPH (21 %) v porovnání se zeměmi OECD.

Tabulka 4 - Základní sazba DPH v zemích OECD (v % v letech 2000 a 2015–2018)

Země	2000	2015	2016	2017	2018	změna daňové zátěže 2000-2018
Slovenská republika	23,00	20,00	20,00	20,00	20,00	-3,00
Kanada	7,00	5,00	5,00	5,00	5,00	-2,00
Česká republika	22,00	21,00	21,00	21,00	21,00	-1,00
Francie	20,60	20,00	20,00	20,00	20,00	-0,60
Island	24,50	24,00	24,00	24,00	24,00	-0,50
Jižní Korea	10,00	10,00	10,00	10,00	10,00	0,00
Izrael	17,00	18,00	17,00	17,00	17,00	0,00
Rakousko	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	0,00
Belgie	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	0,00
Dánsko	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	0,00
Švédsko	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	0,00
Švýcarsko	7,50	8,00	8,00	8,00	7,70	0,20
Mexiko	15,00	16,00	16,00	16,00	16,00	1,00
Turecko	17,00	18,00	18,00	18,00	18,00	1,00
Chile	18,00	19,00	19,00	19,00	19,00	1,00
Polsko	22,00	23,00	23,00	23,00	23,00	1,00
Lucembursko	15,00	17,00	17,00	17,00	17,00	2,00
Estonsko	18,00	20,00	20,00	20,00	20,00	2,00
Itálie	20,00	22,00	22,00	22,00	22,00	2,00
Irsko	21,00	23,00	23,00	23,00	23,00	2,00
Finsko	22,00	24,00	24,00	24,00	24,00	2,00
Norsko	23,00	25,00	25,00	25,00	25,00	2,00
Maďarsko	25,00	27,00	27,00	27,00	27,00	2,00
Nový Zéland	12,50	15,00	15,00	15,00	15,00	2,50
Spojené království	17,50	20,00	20,00	20,00	20,00	2,50
Japonsko	5,00	8,00	8,00	8,00	8,00	3,00
Německo	16,00	19,00	19,00	19,00	19,00	3,00
Litva***	18,00	21,00	21,00	21,00	21,00	3,00
Lotyšsko****	18,00	21,00	21,00	21,00	21,00	3,00
Slovinsko	19,00	22,00	22,00	22,00	22,00	3,00
Nizozemsko	17,50	21,00	21,00	21,00	21,00	3,50
Španělsko	16,00	21,00	21,00	21,00	21,00	5,00
Portugalsko	17,00	23,00	23,00	23,00	23,00	6,00
Řecko	18,00	23,00	23,00	24,00	24,00	6,00
Austrálie*	-	10,00	10,00	10,00	10,00	-
Spojené státy americké**	-	-	-	-	-	-

* V Austrálii bylo DPH zavedeno v průběhu roku 2000 (místo původní daně z prodeje)

** V USA neexistuje DPH, ale daň z prodeje (sazba se liší v jednotlivých státech, nejvyšší sazba 7,5 % je v Kalifornii); *** členem OECD od roku 2018; **** členem OECD od roku 2016

Zdroj: vlastní zpracování na základě OECD Tax Database, 2018

Při daňové optimalizaci podniků není však výše zákonné sazby DPPO či jiných daní tím hlavním hlediskem. Některé země mají výhodnější zdanění (nebo osvobození od zdanění) některých příjmů ze zahraničí, osvobození výplat dividend, preferenční zdanění licencí a patentů apod. Celkové efektivní zdanění tak ve skutečnosti závisí na mnoha dalších faktorech. Vhodnost daňového systému je dána také jeho stabilitou a srozumitelností (Mezinárodní daňové plánování, c2013-2019).

Efektivní daňová sazba je velmi užitečná k porovnání zaplacených daní, např. mezi dvěma společnostmi. Efektivní daňové sazby mají za cíl měřit, kolik podniky skutečně platí na daních po zohlednění všech odčitatelných a připočitatelných položek. Vypočítá se následovně: $Efektivní\ daňová\ sazba = \frac{náklady\ na\ daň\ z\ příjmů}{zisk\ před\ zdaněním}$ (Effective Tax Rate, 2019).

2.2 Porovnání daňové kvóty v zemích OECD

Celkovou výši daňového zatížení v dané zemi představuje daňová kvóta. Tabulka č. 5 zobrazuje přehled složených daňových kvót v zemích OECD od roku 2000 do roku 2017. Pro přehlednost je zobrazen pouze rok 2000 a období let 2015–2017. V tabulce jsou země OECD seřazeny dle změny daňové kvóty ve zmíněném období, a to od největšího zvýšení po největší snížení složené daňové kvóty. K největšímu zvýšení složené daňové kvóty od roku 2000 do roku 2017 došlo v Řecku (+6,03 %), Jižní Koreji (+5,44 %) a Mexiku (+4,71 %). Naopak k největšímu snížení složené daňové kvóty došlo v Irsku (-7,92 %), Švédsku (-5,02 %) a Norsku (-3,65 %). V tabulce jsou také zvýrazněny země s nejvyšší a nejnižší daňovou kvótou v roce 2017. Mezi země s nejvyšší složenou daňovou kvótou patří Francie (46,23 %), Dánsko (45,98 %), Belgie (44,60 %), Švédsko (43,96 %) a Finsko (43,34 %). Mezi země s nejnižší daňovou kvótou patří Mexiko (16,17 %), Chile (20,16 %), Irsko (22,84 %), Turecko (24,89 %) a Jižní Korea (26,90 %). V Česká republice se od roku 2000 do roku 2017 zvýšila složená daňová kvóta o 2,46 % a v současnosti činí 34,89 %. Složená daňová kvóta je tak v ČR nepatrně nad průměrem zemí OECD, který byl v roce 2017 34,19 %. V tabulce si lze také všimnout značné odchylky u Islandu ve složené daňové kvótě v roce 2016 oproti ostatním rokům. Je to způsobeno tím, že Island v tomto roce obdržel výnosy z jednorázových příspěvků (téměř 16 % HDP Islandu) od subjektů, které dříve působily jako obchodní banky či spořitelny a ukončovaly provoz. Vzhledem k jednorázové povaze těchto příspěvků se k nim nepřihlíží v průměru zemí OECD.

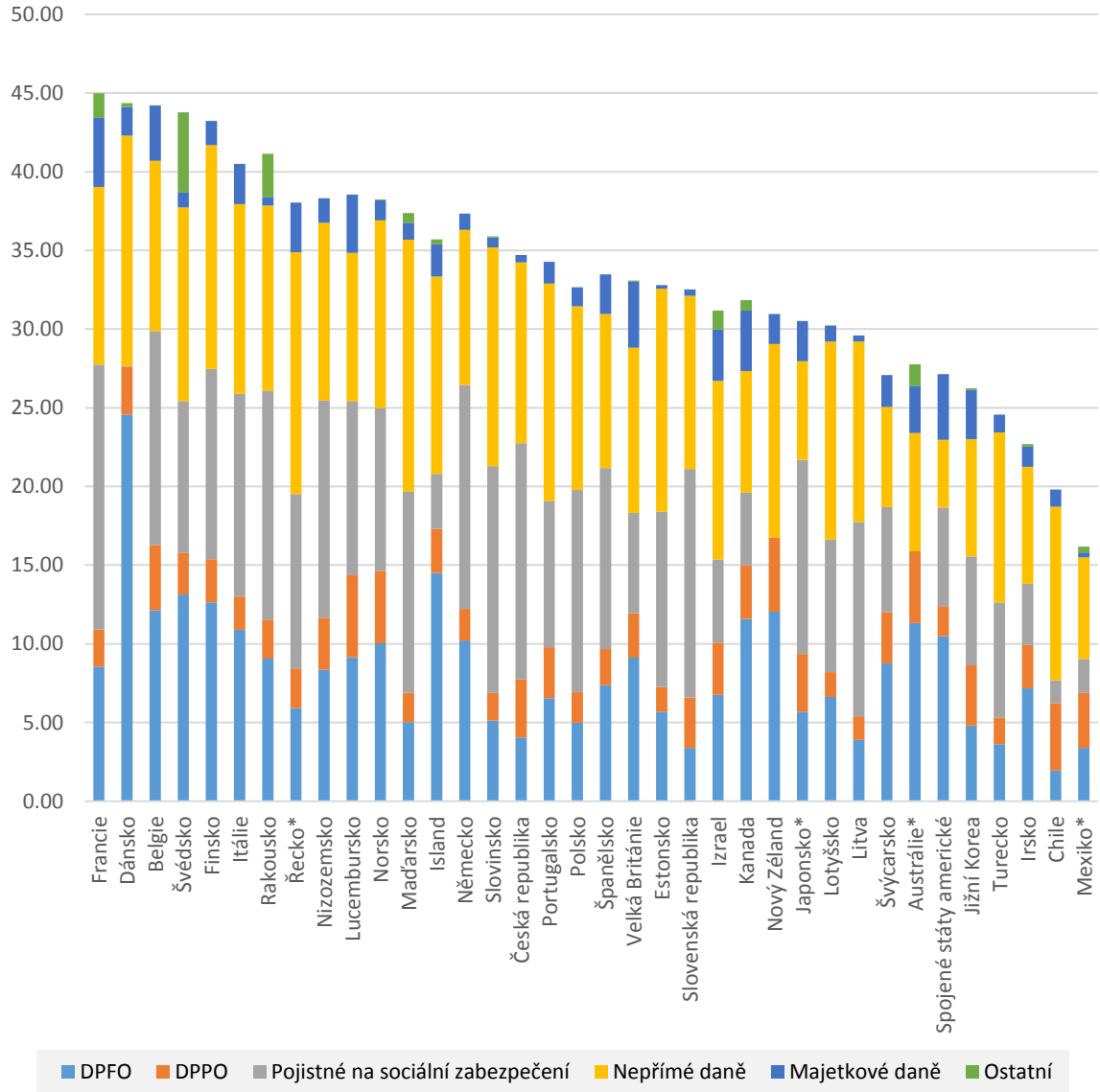
Tabulka 5 - Složená daňová kvóta v zemích OECD (v % v letech 2000 a 2015–2017)

Země	2000	2015	2016	2017	Změna daňové kvóty 2000-2017
Řecko	33,36	36,58	38,84	39,39	6,03
Jižní Korea	21,46	25,16	26,24	26,90	5,44
Mexiko	11,46	15,93	16,63	16,17	4,71
Portugalsko	31,05	34,45	34,32	34,71	3,66
Francie	43,43	45,28	45,46	46,23	2,80
Česká republika	32,43	33,35	34,24	34,89	2,46
Estonsko	31,09	33,31	33,73	32,97	1,88
Nizozemsko	36,91	37,01	38,40	38,75	1,84
Itálie	40,60	43,11	42,61	42,38	1,78
Lucembursko	36,92	37,09	38,15	38,65	1,73
Island	36,27	36,33	51,59	37,69	1,42
Chile	18,81	20,38	20,16	20,16	1,35
Turecko	23,59	25,09	25,30	24,89	1,30
Německo	36,24	36,99	37,43	37,54	1,30
Lotyšsko	29,13	29,22	30,37	30,40	1,27
Belgie	43,54	44,81	44,08	44,60	1,06
Polsko	32,94	32,37	33,39	33,90	0,96
Švýcarsko	27,61	27,59	27,76	28,46	0,85
Španělsko	33,23	33,59	33,19	33,66	0,43
Velká Británie	32,92	32,16	32,73	33,26	0,34
Rakousko	42,28	43,10	42,23	41,77	-0,51
Nový Zéland	32,54	31,57	31,57	31,98	-0,56
Slovinsko	36,63	36,35	36,45	36,02	-0,61
Slovenská republika	33,63	32,18	32,38	32,90	-0,73
Maďarsko	38,51	38,71	39,21	37,71	-0,80
Dánsko	46,88	46,13	46,19	45,98	-0,90
Litva	30,78	28,88	29,82	29,84	-0,94
Spojené státy americké	28,20	26,23	25,89	27,14	-1,06
Izrael	34,89	31,31	31,29	32,73	-2,16
Finsko	45,82	43,93	44,02	43,34	-2,48
Kanada	34,79	32,68	32,71	32,24	-2,55
Norsko	41,88	38,43	38,70	38,23	-3,65
Švédsko	48,98	43,08	44,04	43,96	-5,02
Irsko	30,76	23,11	23,33	22,84	-7,92
Austrálie	30,47	27,92	27,76	x	x
Japonsko	25,78	30,63	30,58	x	x

x – Austrálie a Japonsko neposkytly v daném roce data

Zdroj: vlastní zpracování na základě OECD Tax revenue, 2018

Na obrázku č. 4 lze opět vidět daňové zatížení (neboli daňovou kvótu) v zemích OECD, tentokrát pouze za rok 2017. Graf je seřazen dle zemí s nejvyšší složenou daňovou kvótou v daném roce. Dále je u jednotlivých zemí zobrazen i podíl jednotlivých daní na hrubém domácím produktu. I přesto, že se dané země v podílech jednotlivých daní liší, z grafu lze jasně vidět, že největší příjmy ve většině zemí OECD pochází z DPFO, pojistného na sociální zabezpečení a nepřímých daní. Česká republika, která patří výší složené daňové kvóty do průměru zemí OECD[9], na tom není v tomto ohledu jinak.



Obrázek 4 - Daňové zatížení v zemích OECD v roce 2017 (v % HDP)
* Austrálie, Japonsko, Mexiko a Řecko neposkytly v roce 2017 kompletní data u jednotlivých daní, proto jsou u těchto zemí data za rok 2016

Zdroj: vlastní zpracování na základě OECD Tax revenue, 2018

[9] V Česká republice byla v roce 2017 složená daňová kvóta 34,89 %. Byla tak nepatrně nad průměrem zemí OECD, který v roce 2017 činil 34,19 %.

Švihlíková kritizuje český daňový mix, který klade velký důraz na příspěvky na sociální zabezpečení a na nepřímé daně mající degresivní charakter[10]. Navrhuje změnu nastavení daňového mixu, a to kvůli zvýšení výběru daní a hlavně kvůli příliš velkému zatížení degresivními daněmi (např. DPH). Zároveň uvádí jako nutnost zavést progresivní zdanění u fyzických osob a určitou možnost, jak narovnat daňový mix vidí v posílení daní majetkových (Švihlíková, 2015).

Světová banka každoročně vydává publikaci **Doing Business**, kde porovnává 190 zemí světa dle příznivosti k podnikání. Umístění na předních místech znamená, že regulační prostředí je příznivější k založení a provozování podniku. Žebříček je sestaven na základě celkového skóre v 10 oblastech. Každá oblast je složena z několika indikátorů, z nichž všechny mají stejnou váhu. Žebříček je sestaven z těchto oblastí – založení podniku, žádost o stavební povolení, získání elektřiny, registrace nemovitosti, získání úvěru, ochrana minoritních investorů, placení daní, obchodování přes hranice, vymáhání smluv, řešení platební neschopnosti. Česká republika se, ve srovnání z května roku 2018, umístila na 35. místě. Toto dobré hodnocení je způsobeno především díky dobrému umístění v několika dílčích oblastech. Česká republika se např. umístila na 1. místě (společně s několika dalšími zeměmi) v obchodování přes hranice, na 10. místě v získání elektřiny a na 15. místě v řešení platební neschopnosti. Co se týče placení daní, ČR se umístila na 45. místě. Jedním z indikátorů v této oblasti je i počet hodin ročně strávených vyřizováním daní. V ČR to zabere 230 hodin ročně. Oproti jiným státům tak zabere vyřizování daní znatelné množství času. Např. v Estonsku zabere vyřizování daní pouze 50 hodin za rok, což je dle údajů v publikaci Doing Business nejméně ze všech vyspělých zemí (Doing Business 2019, 2018). Navíc jak uvádí Švihlíková (2015, s. 166) *„český daňový systém je zaplevelen množstvím výjimek, destabilizován častými změnami, které vyžadují čím dál větší byrokratickou náročnost“*. Nejhůře se ČR umístila v oblastech založení podniku (115. místo) s 24,5 dny potřebnými na založení nového podniku a 8 procedurami a v žádosti o stavební povolení (156. místo) s 21 procedurami a počtem 246 strávených dnů. Mezi nejlepší země v celkovém žebříčku z května roku 2018 patří Nový Zéland, Singapur a Dánsko (Doing Business 2019, 2018).

[10] Nepřímé daně dopadají více na chudší skupiny obyvatelstva. Ty veškeré výdaje utrácejí za spotřebu a nejsou schopny spořit. Daň na ně tedy dopadne více než na skupiny obyvatel schopné tvořit úspory.

2.3 Mezinárodní daňové plánování

Vlivem globalizace dochází k výraznému celosvětovému propojování ekonomických aktivit. Většina vyspělých států se snaží různými způsoby integrovat a propojovat s ostatními státy, avšak jejich zákony zůstávají často nezměněny a nepřizpůsobeny současné situaci, kdy se svět kulturně sbližuje, vzdálenost mezi státy se zkracuje a komunikace prohlubuje. Zároveň velký podíl v mezinárodním obchodě získávají **převody zboží, nehmotného majetku a služeb uvnitř nadnárodních společností** (Klimešová, 2014). Odhaduje se, že až 2/3 všech přeshraničních obchodních transakcí probíhá mezi podniky uvnitř skupiny podniků. Tyto transferové ceny jsou však legitimním a nezbytným rysem obchodních aktivit nadnárodních společností. Navíc jsou tyto obchody a investice důležité pro ekonomický rozvoj (OECD - Developing Capacity in BEPS and Transfer Pricing, 2016). Nadnárodní společnosti v zájmu dosažení optimálního zisku rozmisťují do různých států své výrobní, vývojové či obchodní aktivity a využívají tak nejen místních rozdílů na trhu (např. poměr ceny a kvalifikace pracovní síly, využití místních zdrojů apod.), ale také rozdílné míry zdanění v těchto státech. Pokud v těchto státech (v některých případech i v daňových rájích či zemích s preferenčním daňovým režimem – v tzv. offshore zemích) dochází k reálnému provádění podnikatelské činnosti, lze tyto aktivity označit za daňovou optimalizaci v rámci zákona. Ve všech případech se tak nemusí jednat o nelegální daňové úniky. Žádné zákony totiž nenařizují povinnost odvádět vysoké daně, proto díky současnému globalizovanému světu roste význam mezinárodního daňového plánování. Na druhou stranu pro zákonné a úspěšné mezinárodní daňové plánování je nutné celou problematiku podrobně znát, a to včetně zákonů a dalších právních předpisů všech zainteresovaných zemí. To může podniky stát nemalé náklady, které je nutné při daňovém plánování vždy zvážit. Vlády vyspělých zemí se snaží proti státům s výhodnějšími daňovými podmínkami bojovat nejrůznějšími právními či administrativními překážkami. Důvod k tomuto jednání je zjevný – čím méně se odvede z daní do státního rozpočtu, tím méně je ve státní pokladně peněz. Naopak státy s výhodnějšími daňovými podmínkami mohou např. nízkou daňovou sazbou či jinými výhodami přilákat zahraniční investory a získat tak více příjmů do státního rozpočtu (Klimešová, 2014).

2.4 Agresivní daňové plánování

Daňová optimalizace je cílem každé společnosti, neboť zvyšuje jejich ziskovost. Často tak využívají legálních možností pro snížení daňové povinnosti. Nedávné úniky informací

o finančních tocích do daňových rájů (např. LuxLeaks, SwissLeaks, Panama Papers, Paradise Papers, ad.) však odhalují rozsáhlé bezprecedentní daňové úniky v bilionech dolarů a sofistikovaná uspořádání používaná především nadnárodními společnostmi, která způsobují škodu veřejným financím. Ukázalo se, že nadnárodní společnosti používaly v mnoha případech k daňové optimalizaci agresivní daňové praktiky. Agresivní daňové plánování může být např.:

- **Zneužití transferových cen**: Práva duševního vlastnictví mateřské společnosti jsou přemístěna do dceřiné společnosti, která je rezidentem v zemi, kde jsou tyto výnosy minimálně zdaněny. Jiná dceřiná společnost, která využívá tyto patenty, platí nadsazenou částku první pobočce. Toto uspořádání transakcí vede k tomu, že nadnárodní společnost jako celek platí velmi nízké (někdy i žádné) daně z práv duševního vlastnictví.
- **Využití smluv mezi dceřinými společnostmi** (např. neformální domluva ceny za zboží či služby). Kupující společnost uznává placenou částku jako dluh, úrok je odečitatelný ze základu daně a prodávající společnost považuje stejnou částku jako finanční aktivum, které přináší dividendy (které jsou obecně zdaněny méně nebo vůbec).
- Umístění pobočky v zemi s **benevolentním daňovým režimem** pro určité kategorie produktů či činnosti s cílem využít tuto dceřinou společnost v průběhu mezinárodního daňového plánování.
- Umístění prodeje aktiv v zemi s **nízkými daňovými sazbami**. Aktiva jsou nakoupena a následně prodána dceřinou společností, která je rezidentem v zemi s nízkým daňovým zatížením a ve které nejsou uvaleny žádné daně na kapitálové zisky z prodeje aktiv (Stoica, 2017).

Důkazem těchto aktivit je **Irsko**, které udělilo nadnárodním společnostem (např. Google, Apple, Microsoft atd.) právo vytvořit rezidentní společnosti v Irsku, které mají pobočky v dalších jurisdikcích (tzv. „**Double Irish**“ či „**Dutch Sandwich**“), mezi kterými lze převádět výnosy z činností. To znamená, že zisky vytvořené rezidentní společností v Irsku (patřící do nadnárodní skupiny) mohou být nasměrovány do dceřiných společností (např. v daňovém ráji s nulovou daňovou sazbou). Google tak např. využil následující schéma:
Google vytvořil společnost **Google Ireland Holdings Ltd.** (registrovaná v Irsku), která je majitelem patentových práv Google. Management této společnosti je na Bermudských ostrovech a dle irských daňových předpisů je společnost zdaněna tam, kde je umístěna

centrála společnosti (nikoliv, kde je registrována). Z tohoto důvodu je společnost Google Ireland Holdings Ltd. rezidentem na Bermudských ostrovech, kde se neplatí žádná daň z příjmů právnických osob. Srážková daň z licenčních poplatků je v Irsku placena pouze, když jsou tyto poplatky převedeny do země mimo EU. Současně byla založena další společnost, tentokrát v Nizozemsku, a to společnost **Google Netherlands B.V.**. Google Ireland Holdings Ltd. poskytl této společnosti licence, za které obdržel licenční poplatky (které nemusí zdaňovat srážkovou daní). Společnost Google Netherlands B.V. poskytla sublicenci další společnosti registrované v Irsku pod názvem **Google Ireland Limited**. Nizozemská společnost má tak na jedné straně výnosy z licenčních poplatků od Google Ireland Limited a na straně druhé náklady na nákup licence od Google Ireland Holdings Ltd. Daň z příjmů právnických osob je v Nizozemsku 20–25 % – pro snížení daňové povinnosti představují náklady na licenční poplatky placené společnosti Google Ireland Holdings Ltd. až 99,8 % celkových výnosů z licenčních poplatků. Daňová zátěž nizozemské společnosti se tak vypočítá pouze z 0,2 % výnosů. Společnost Google Ireland Limited poskytuje také sublicence dalším **dceřiným společnostem v EU** a využívá výhodné 12,5% sazby DPPO v Irsku. Tato nízká sazba vede k tomu, že tato irská dceřiná společnost získává až 90 % výnosů generovaných mimo americký trh. Závěrem je nutné zmínit, že toto schéma umožňuje daňovou optimalizaci i pro výnosy generované na americkém trhu. Hlavní společnost **Google Inc. Group** (registrovaná v USA) totiž platí vysoké náklady společnosti Google Ireland Holdings Ltd. za manažerské služby. Zároveň se ukázalo, že společnost Google Ireland Holdings Ltd., která v této struktuře plní **klíčovou roli**, nemá žádné zaměstnance. Hrubé odhady ukazují, že výše zmíněná uspořádání mohou snížit efektivní daňové sazby až na 2–3 %. Výše zmíněná struktura však již byla odhalena a je možné ji využívat maximálně do roku 2020. Důsledky daňových úniků jsou značné ve všech zemích, avšak největší v rozvojových ekonomikách, které jsou více závislé na veřejném financování pro jejich další rozvoj (Stoica, 2017; Kutera, 2017).

Zucman upozorňuje, že důvodem selhání současné praxe je, že výpočet daně z příjmů právnických osob je založen na fikci. Nadnárodní podniky s mnoha dceřinými společnostmi mohou kamkoliv přesouvat své zisky a tím tak měnit základ daně v jednotlivých zemích. Využívají se k tomu převážně tyto dva způsoby: **vnitroskupinové půjčky** – ty spočívají v zatížení dluhem pobočky v zemích s vyšším zdaněním (např. Francie, USA). Hlavním cílem je snížit výnosy v zemi zdanění a vykázat výnosy v zemích s nižším zdaněním (např. Lucembursko, Bermudské ostrovy). Tento způsob je však snadno odhalitelný. Druhým

způsobem je manipulace s **transferovými cenami**. Uvnitř skupiny nadnárodního podniku pobočky (např. na Bermudských ostrovech) prodávají služby za vyšší cenu pobočce v USA. Zisky se tak vykáží v daňových rájích a ztráty v USA či v jiných zemích s vyšším zdaněním. V zásadě by vnitroskupinové transakce měly být obchodovány na základě principu tržního odstupu. Tento princip má však své limity. Ročně proběhnou miliardy vnitroskupinových transakcí a daňové úřady nejsou schopny zkontrolovat, zda všechny byly správně oceněny[11]. Pokud však společnost prodá mezi sebou např. banány za přehnanou cenu, může být tento daňový podvod relativně snadno odhalen daňovými úřady. Není však nic snazšího než manipulovat s cenami patentů, ochranných známek, log, značek či algoritmů, neboť hodnotu těchto aktiv je velmi těžké stanovit. Tyto transakce nelze porovnat s třetími stranami a nemají tak porovnatelnou hodnotu (Zucman, 2015).

Zucman navrhuje pro boj s manipulací transferových cen začít danit celosvětové, konsolidované zisky společností. Dle určitého vzorce (např. kombinace tržeb, kapitálu a zaměstnanosti) by se rozdělily zisky mezi jednotlivé státy, ve kterých má mateřská společnost své dceřiné společnosti. Pokud by měla nadnárodní společnost 50 % tržeb, kapitálu a zaměstnanců v USA, 50 % zisků by tam také musela zdanit. Aby nemohlo být manipulováno s umístěním zisků, měla by se přisuzovat značná váha objemu prodejů vytvořených v každé zemi. Společnosti totiž nemohou přesunout své zákazníky, např. z USA na Bermudské ostrovy. Každá země by následně aplikovala sazbu daně dle vlastního uvážení stejně jako doposud. Autor předpokládá, že pozitivní efekt by byl nejen na státy (ve formě zvýšení příjmů z korporátní daně), ale také na společnosti, které by zároveň ušetřily náklady na daňovou optimalizaci. Zucman zároveň podotýká, že podobné systémy již fungují na regionální úrovni. Pro příklad podobně fungují korporátní daně v USA: zisky amerických společností jsou vypočítány na celostátní úrovni, poté pomocí vzorce přisouzeny každému státu a následně si každý stát může zvolit sazbu daně. Evropská komise navrhuje podobné řešení – projekt **CCCTB** (Common Consolidated Corporate Tax Base). Existoval by jednoduchý vzorec – tržby, mzdy a kapitál – každá položka by tvořila třetinu. Zároveň by se vyloučil nehmotný kapitál (např. know-how, autorská práva, licence). Problémem však je, že v plánu je ponechat společnostem flexibilitu v rozhodování, zda nadále používat národní zdanění či přejít na společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (Zucman, 2015).

[11] To se však s automatickou výměnou informací zmíněnou v kapitole 2.5 může změnit.

Dle Tax Justice Network je v praxi tzv. princip tržního odstupu velmi těžké implementovat, což je obhajováno následujícími příklady. Dvě spojené osoby spolu obchodují s malou součástkou do motorů letadel, která je vyráběna pouze touto společností a pro tento konkrétní motor. Neexistují tedy žádná tržní srovnání, a proto cena obvyklá zde není nijak zřejmá. Jiný příklad se týká značky společnosti. Jakou hodnotu má skutečně logo společnosti Shell Oil? V případě patentů, ochranných známek a dalších vlastnických informací je velký prostor pro nedorozumění, případně úmyslné nesprávné oceňování. Proto je navrhováno (stejně jako navrhuje Zucman) jednotné zdanění (Transfer Pricing, 2010). Jednotné zdanění je způsob zdanění nadnárodních společností podle skutečné ekonomické podstaty toho, co dělají a kde to dělají. Dle jednotného zdanění se spočítají globální zisky nadnárodních společností a následně se přiřadí do zemí, odkud tyto zisky z podnikání pochází na základě vzorce skutečných ekonomických faktorů, jako jsou tržby, mzdy či hmotná aktiva. Tento způsob zdanění zachází s nadnárodními společnostmi jako s jednotným celkem, nikoliv jako se souborem oddělených entit obchodujících mezi sebou. Zároveň tento způsob zcela ignoruje vnitropodnikové ceny, s kterými společnosti obchodují mezi sebou. CbCR by mohl být (pokud bude správně implementován) prvním krokem k jednotnému zdanění díky poskytování rozboru základních ekonomických dat, podle kterých by zisky mohly být rozděleny do různých jurisdikcí k následnému zdanění (Taxing corporations, 2014).

2.5 Mezinárodní výměna informací a BEPS

Mezi hlavní organizace zabývající se problematikou mezinárodního daňového plánování patří OECD. K posílení transparentnosti mezi zeměmi, odhalování a zkomplikování možností daňové optimalizace (legální i nelegální) se OECD zabývá např. oblastí výměny informací. OECD aktivně spolupracuje s dalšími nadnárodními organizacemi, např. s EU či skupinou G20. Z důvodu zvyšujícího se prohlubování boje proti daňovým únikům z globálního hlediska narůstá význam mezinárodní spolupráce. Mezi významné projekty v oblasti výměny informací patří dohody o výměně informací v daňových záležitostech (**TIEA** - Tax Information Exchange Agreement) či mnohostranná Úmluva OECD a Rady Evropy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (**Úmluva**). Postupně kromě výměny informací na žádost přibyla výměna spontánní a v současné době výměna automatická. Jedním z projektů pro automatickou výměnu informací je společný standard (**CRS** - Common Reporting Standard), dle kterého jurisdikce musí získávat informace od svých finančních institucí (např. od bank, obchodníků s cennými papíry či platebních

institucí) a tyto informace každý rok automaticky vyměňovat s ostatními jurisdikcemi. V praxi to znamená, že již pro daňové subjekty není tak jednoduché skrýt své finanční prostředky na účtech v zahraničí a nepřiznat je v daňovém přiznání ve své daňové rezidenci – finanční správa se totiž o těchto příjmech dozví prostřednictvím zmíněné automatické výměny informací. CRS funguje v rámci států OECD, ten samý systém funguje i mezi dalšími zeměmi, které se k němu zavázaly včetně všech států EU a to pod souhrnným názvem Global Account Tax Compliance Act (**GATCA**). Inspirací pro vytvoření CRS byl americký zákon Foreign Account Tax Compliance Act (**FATCA**), který zavazuje smluvní strany poskytovat informace získané od finančních institucí americkým daňovým úřadům. V návaznosti na Úmluvu (především článek 6 - Automatická výměna informací) byla v roce 2016 vypracována mnohostranná dohoda příslušných orgánů o výměně zpráv podle jednotlivých zemí – **CbCR** (Mezinárodní spolupráce v oblasti daní, c2005-2013). Ta přináší pro všechny nadnárodní společnosti s ročním konsolidovaným výnosem více než 750 mil. EUR povinnost podat oznámení se zákonem vymezenými informacemi rozčleněné dle zemí a jednotlivých společností skupiny. Mezi povinné informace uvedené ve zprávě patří především výnosy, výsledek hospodaření (VH) před zdaněním, odvedená daň, výše ZK a počty zaměstnanců a hmotná aktiva – to vše v jednotlivých zemích, kde nadnárodní společnost vykonává svou činnost. Tuto zprávu sestavuje nejvyšší mateřská společnost a předává ji daňové správě ve státě své rezidence (CbC Reporting, 2018). Česká republika nově zavedla povinnost zapsání skutečného majitele do **Evidence údajů o skutečných majitelích**. Za skutečného majitele je považována konkrétní fyzická osoba, která má přímý či nepřímý vliv v právnické osobě, ve svěřeneckém fondu či v jiném právním uspořádání. Evidence je neveřejná, avšak očekává se, že v budoucnu bude veřejná (Zpravodaj dReport: březen 2019, 2019).

V současné době je nejvýznamnějším projektem OECD a G20 tzv. **BEPS** bojující proti nadnárodním společnostem, které snižují svůj základ daně z příjmů přesouváním zisků v rámci daňové optimalizace (a to zejména využíváním mezer v daňových legislativách různých států). BEPS představuje 15 akčních oblastí (tedy zpráv a doporučení státům) proti vyhýbání se daňové povinnosti. Vyspělé státy zdůrazňují potřebu zajistit placení daní ve státech s vysokými zisky, nikoliv ve státech s nízkým daňovým zatížením. Tyto politické cíle byly převedeny do doporučení BEPS a mají umožnit vládám účinně získávat daňové příjmy ze zisků vytvořených na jejich území. Doporučení BEPS zahrnuje následující oblasti:

- Action 1 – Daňové aspekty digitální ekonomiky,

- Action 2 – Neutralizace efektů hybridního uspořádání,
- Action 3 – Pravidla ovládané zahraniční společnosti (CFC rules),
- Action 4 – Omezení ovlivňování daňového základu úrokovými odpočty,
- Action 5 – Zefektivnění boje proti škodlivým daňovým praktikám (s ohledem na transparentnost a ekonomickou podstatu),
- Action 6 – Zabránění zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění,
- Action 7 – Zabránění umělému vyhýbání vzniku stálé provozovny,
- Action 8 – 10, 13, 15 se týkají transferových cen,
- Action 11 – Stanovení metodologie sběru a analýzy dat o přijatých opatřeních BEPS,
- Action 12 – Požadavek na zveřejňování agresivních daňových opatření,
- Action 14 – Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů,
- Action 15 – Vyvinutí nových multilaterálních nástrojů (MLI – Multilateral Instrument) (Co je to BEPS?, 2016).

Dle analýz OECD způsobuje eroze základu daně a přesouvání zisku značné fiskální a ekonomické dopady. Navíc způsobuje mnoho ekonomických zkreslení (např. efektivní daňová sazba velkých nadnárodních společností je nižší než u podobných tuzemských společností, upřednostňování nehmotných investic, společnosti umisťují dluh do zemí s vysokým zdaněním a navíc to zkresluje umístění přímých zahraničních investic (PZI)). Dle odhadů OECD byla v roce 2014 celosvětová čistá ztráta příjmů 4–10 % z korporátní daně, tedy odhadem 100 – 240 mld. USD (BEPS Webcast 8 - Launch of the 2015 Final Reports, 2015). Od několika dalších nadnárodních organizací existují samozřejmě i jiné odhady ztrát příjmů z důvodu vyhýbání se daňové povinnosti. Nicméně každá se liší jinou metodikou či různými předpoklady. Z toho důvodu je velice těžké na základě těchto odhadů vyvozovat obecné závěry. V roce 2015 různé studie (např. OECD, IMF, UNCTAD aj.) odhadovaly daňové úniky u DPPO v České republice v rozmezí od 4 do 38 % celkově vybraných příjmů z DPPO (Janský, 2016).

Projekt BEPS přispěl k automatické výměně informací, tedy ke vzniku CbCR zmíněný výše, který je podrobně popsán v Action 13 společně s dokumentací transferových cen (BEPS Actions - OECD, 2019). Dále projekt BEPS vedl na základě Action 15 ke vzniku mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám (**MLI**). Má za cíl ztížit tzv. **treaty**

shopping, neboli vytváření mezinárodních struktur na základě využití výhodnějších SZDZ mezi určitými zeměmi, jehož výsledkem je přesun kapitálu s výsledným nižším zdaněním. Česká republika přijala pouze minimální standardy, kterými jsou: pravidlo proti zneužití bilaterálních smluv (Action 6) a pravidla pro efektivnější řešení sporů dohodou (Action 14). V praxi to vede k úpravě velké části existujících smluv o zamezení dvojímu zdanění, avšak záleží na dvoustranných vyjednávání jednotlivých států (zda zařadí dané SZDZ pod režim úmluvy, zda implementují pouze minimální standardy či další volitelná ustanovení). OECD nestanovila časový limit pro implementaci změn (MLI, 2017). Projekt BEPS také přispěl ke vzniku směrnice Evropské unie proti vyhýbání se daňovým povinnostem – Anti-Tax Avoidance Directive (**ATAD**), která byla v ČR implementována do ZDP s účinností většiny změn od roku 2020. Ta souvisí s Action 2 – 4 a přináší novinky v omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů, zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví, zdanění ovládané zahraniční společnosti a v hybridních nesouladech - např. situace dvojího odpočtu, kdy jedna částka snižuje ZD ve více než jedné jurisdikci (Novela ZDP, 2019). **Transferovým cenám** jsou věnovány doporučení č. 8 – 10, 13 a 15. Ty se věnují zejména **nehmotnému majetku**, **vnitroskupinovým službám s nízkou přidanou hodnotou**, **dokumentaci převodních cen**, **aplikaci tržního odstupu**, **faktorům srovnatelnosti** či **smlouvám o podílení se na nákladech a jejich očekávaným přínosům** (Novela Směrnice OECD, 2017).

Zdá se, že díky mnoha mezinárodním iniciativám snažícím se zamezit využívání daňových výhod bude mezinárodní daňové a transakční plánování znemožněno. Díky nově implementované regulaci bude řada agresivně nastavených daňových struktur překonána, avšak daňová konkurence a rozdílné daňové systémy (ať už z důvodu odlišné ekonomické situace, politiky či historických a sociálních rozdílů) budou nadále existovat. Důsledkem projektu BEPS je zejména **změna role daňové správy**. Ta bude od nadnárodních společností získávat mnohem větší objem dat, která bude analyzovat a hledat nejasnosti. Bude pro ni tak snadnější vyhledávat podezřelé společnosti. *„BEPS zavádí také větší důraz na takzvanou substanci, tedy že je společnost skutečně řízena z místa, v němž má sídlo.“* (Mezinárodní daňové plánování, c2013-2019). Zpřísní se také postupy při posuzování daňové uznatelnosti a oprávněné výše nákladů v souvislosti s užitím licencí či ochranných známek. Daňová optimalizace nesmí být hlavním cílem nadnárodních společností. Primárním cílem pro vytvoření mezinárodní struktury by měla být např. ochrana majetku, nastavení struktury pro mezinárodní obchod apod. (Mezinárodní daňové plánování, c2013-2019).

3 Analýza daňové optimalizace nadnárodní společnosti

Z předchozí makroekonomicky zaměřené kapitoly se práce přesouvá do oblasti daňové optimalizace konkrétní firmy. Cílem této kapitoly je zjistit skutečný dopad daňové optimalizace (především transferových cen) na konkrétní podnik a jak společnost ovlivňují opatření OECD a dalších nadnárodních organizací. V kapitole se vychází nejprve ze zpráv o činnosti Finanční a Celní správy ČR při analýze daňových výnosů veřejných rozpočtů České republiky, analýze daňových kontrol a doměrků daně v posledních letech. V hlavní části kapitoly se pracuje především s údaji z výročních zpráv společnosti Škoda Auto a vlastní zkušenosti autora práce ze stáže na daňovém oddělení ve zmíněné společnosti.

3.1 Postup výpočtu daňové povinnosti k DPPO v ČR

Na obrázku č. 5 je zjednodušený postup výpočtu daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob. Mezi samostatnou kapitolu patří daňově uznatelné náklady, které snižují základ daně. Tyto náklady (výdaje), které byly prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, lze nalézt v § 24 ZDP. Mezi ně patří např. **odpisy hmotného majetku**, **zůstatková cena hmotného majetku**, **pojistné na sociální zabezpečení** a **příspěvek na státní politiku zaměstnanosti**, **pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem**, **nájemné** s některými výjimkami, **zákonné rezervy** a **opravné položky**, **výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky**, **na pracovní cesty**, **na ubytování**, **na dopravu hromadnými dopravními prostředky**, **na pohonné hmoty spotřebované silničním motorovým vozidlem zahrnutým v obchodním majetku poplatníka nebo v nájmu**, **na zabezpečení požární ochrany** (Chalupa, 2017; Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb., 2019).

Účetní výnosy - účetní náklady
= účetní výsledek hospodaření
+ náklady daňově neuznatelné (dle § 25 ZDP)
- výnosy nezahrnované do ZD
± rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy*
ZD před úpravou
- ztráta z minulých let (položky odčitatelné od ZD dle § 34 ZDP)
- výdaje na výzkum a vývoj (položky odčitatelné od ZD dle § 34 ZDP)
ZD po úpravě
- dary (položky snižující ZD dle § 20 ZDP)
Upravený ZD (zaokrouhlený na celé tisícikoruny dolů)
* sazba daně 19 % (§ 21/1 ZDP)
= DPPO
- slevy na dani dle § 35 ZDP
Daňová povinnost po slevě

Obrázek 5 - Výpočet daňové povinnosti k DPPO
* Jsou-li účetní odpisy vyšší než daňové, rozdíl se přičítá, v opačném případě se odečítá.
Zdroj: vlastní zpracování na základě Chalupa, 2017; Ptáčková Mísařová, 2015; Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb., 2019

Výsledek hospodaření zjištěný v účetnictví se zvýší o daňově neuznatelné náklady uvedené v § 25 ZDP, kterými mohou být např. **výdaje na pořízení hmotného majetku**, **vyplácené podíly na zisku**, **ostatní pokuty a penále** (kromě smluvních), **manka a škody přesahující náhradu** (kromě neznámého pachatele a živelních pohrom), **náklady na reprezentaci** (kromě reklamních předmětů s logem do 500 Kč bez DPH), **dary** (jsou vždy nedaňovým nákladem), **tvorba ostatních rezerv a opravných položek** (jiných než ze zákona), **odpis pohledávky** (pokud nesplňuje podmínky v § 24 odst. 2 písm. y ZDP) aj. Z výsledné částky odečteme výnosy, které nevstupují do základu daně, mezi něž patří výnosy již zdaněné u zdroje **srážkovou daní** (např. přijaté dividendy nebo podíly na zisku). Dále se přičte či odečte rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy (Chalupa, 2017; Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb., 2019).

ZD se dále může upravit o odčitatelné položky. Od ZD lze odečíst **daňovou ztrátu**, kterou lze uplatnit maximálně 5 zdaňovacích období od vyměření. Od ZD lze také odečíst náklady firmy vynaložené při realizaci projektů **výzkumu a vývoje** (Ptáčková Mísařová, 2015).

Další možností je snížit ZD o **poskytnutý dar na účely** vyjmenované v § 20/8 ZDP s min. hodnotou 2000 Kč. Maximálně lze odečíst 10 % ze ZD sníženého o odčitatelné položky dle § 34 ZDP (Ptáčková Mísařová, 2015).

Z upraveného ZD vypočteme **19% sazbu daně**. Z vypočtené daňové povinnosti mohou právnické (i fyzické) osoby odečíst slevy na dani dle § 35 ZDP (např. za zaměstnávání osob se změněnou pracovní schopností). Následně vychází daň z příjmů splatná po slevě (Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb., 2019).

I přes ukázku pouze značně zjednodušeného postupu výpočtu daňové povinnosti k DPPO lze vidět, jak široké možnosti podnik má k legální optimalizaci daňové povinnosti (zejména v oblasti daňově uznatelných nákladů).

3.2 Výnosy z daní a cel veřejných rozpočtů ČR

V tabulce č. 6 jsou vybrané daňové výnosy (konkrétně DPPO a DPFO) a celkové daňové a celní výnosy veřejných rozpočtů České republiky. Lze vidět růstový trend, který byl v roce 2015 způsobený především hospodářským oživením ve většině odvětví české ekonomiky a v dalších letech pokračujícím příznivým ekonomickým vývojem a také intenzivnějším bojem proti daňovým únikům (např. **zvýšená kontrolní činnost** u převodních cen mezi spojenými osobami). Celkový výnos **DPPO** v roce 2017 dosáhl **170,6 mld. Kč** (bez DPPO placené obcemi a kraji). Z celkového výnosu DPPO v roce 2017 bylo na DPPO z přiznání vybráno 161,8 mld. Kč a inkaso daně vybírané srážkou činilo 8,8 mld. Kč (např. výplaty dividend či podílů na zisku nepodléhající osvobození od daně z příjmů vybírané srážkou). DPPO patří do tzv. **sdílených příjmů**. To znamená, že její výnos je rozdělován mezi státní rozpočet a územní rozpočty. To samé platí i u DPFO, která je v tabulce rozdělena na DPFO ze samostatné činnosti (z přiznání), ze závislé činnosti a DPFO vybíraná srážkou podle zvláštní sazby. Celkový výnos **DPFO** v roce 2017 činil **192,8 mld. Kč**, z toho výnos 7,6 mld. Kč z DPFO na základě daňového přiznání, výnos 169,2 mld. Kč ze závislé činnosti a 16 mld. Kč z kapitálových výnosů neboli daň vybíraná srážkou. Lze si všimnout velmi

podobných výnosů u DPPO a DPFO (Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018).

Tabulka 6 - Daňové a celní výnosy veřejných rozpočtů České republiky (v mld. Kč)

	2011	**2015**	**2016**	**2017**
Daň z příjmů právnických osob	124,0	154,3	171,1	177,4
v tom: podávajících daňová tvrzení	109,3	138,1	156,4	161,8
zvláštní sazba	8,8	9,4	8,3	8,8
za obce a kraje	5,9	6,7	6,4	6,7
Daň z příjmů fyzických osob	133,4	154,4	172,4	192,8
v tom: podávajících daňová tvrzení	2,9	2,5	6,8	7,6
ze závislé činnosti	119,4	136,1	149,4	169,2
zvláštní sazba	11,1	15,7	16,1	16,0
Celkové příjmy	**718,9**	**836,7**	**907,8**	**973,9**

Zdroj: vlastní zpracování na základě Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018

3.3 Daňové kontroly a změna DPPO

V následující tabulce č. 7 je počet ukončených daňových kontrol, včetně těch ukončených s rozdílem a podíl daňových kontrol končících nálezem. *„Daňová kontrola je formalizovaným kontrolním postupem, kterým správce daně prověřuje tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti mající vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Za jednu kontrolu se považuje kontrola jedné daně u jednoho subjektu za zdaňovací období.“* (Informace o činnosti FS ČR za rok 2017, 2018, s. 44; Zpráva o činnosti FS ČR a CS ČR za rok 2017, 2018, s. 17). Jak lze vysledovat z tabulky, existuje zde trend snižování počtu ukončených daňových kontrol a zároveň zvyšování podílu daňových kontrol končících nálezem. Zvyšuje se totiž **efektivita kontrol finanční správou**. *„Příčinou poklesu počtu provedených kontrol je zejména zaměření na subjekty, u kterých jsou indicie o krácení a zkreslování daňových povinností např. na řešení řetězových podvodů.“* (Zpráva o činnosti FS ČR a CS ČR za rok 2017, 2018, s. 18). Nelze tak ukončit daňovou kontrolu jednoho subjektu, dokud není prošetřen celý řetězec. Podíl na poklesu počtu daňových kontrol mají i samy daňové subjekty, které na základě neformálního postupu (telefonické konzultace, e-maily) odstraní nesrovnalosti, aniž by bylo nutné zahájit daňovou kontrolu. Nejčastější nedostatky u DPPO bylo nesprávné uplatňování odčitatelných položek či nesoulad mezi

účetními výkazy a daňovým přiznáním. V roce 2017 bylo ukončeno 14 659 kontrol, z toho 8 984 bylo ukončeno s rozdílem. Podíl kontrol s nálezem v roce 2017 činil **61,3 %** (Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018).

Tabulka 7 - Počet ukončených daňových kontrol

	2011	**2015**	**2016**	**2017**
Ukončeno	48 415	28 257	19 710	14 659
Ukončeno s rozdílem	7 176	13 497	10 743	8 984
Kontroly s nálezem (%)	**14,8%**	**47,8%**	**54,5%**	**61,3%**

Zdroj: vlastní zpracování na základě Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018

V důsledku daňových kontrol na DPPO bylo v roce 2017 dosaženo **snížení ztráty** ve výši 2 227 mil. Kč, celkově ve výši 2 369 mil. Kč včetně DPFO podávajících daňová přiznání. U DPPO došlo v roce 2017 v důsledku daňových kontrol ke **změně daňové povinnosti** o 850 mil. Kč, celkově (kam patří veškeré daně kromě daní spadající pod činnost celní správy – tj. daně spotřební a energetické; kontrola po propuštění zboží – clo, DPH), však došlo za rok 2017 k doměření daně ve výši 11 594 mil. Kč. Největší podíl na celkové hodnotě doměřené daně má již tradičně daň z přidané hodnoty (v roce 2017 ve výši 10 388 mil. Kč). Daňové kontroly na DPPO byly v roce 2017 zaměřeny na **odčitatelné položky na výzkum a vývoj, transferové ceny** či na **neoprávněné uplatňování ztrát z předchozích období**. Dle tabulky č. 8 lze říci, že v období mezi 2011 – 2015 došlo ke zvýšení výše změny daňové povinnosti více než dvojnásobně, avšak od roku 2015 do roku 2017 docházelo ke snižování výše změny daňové povinnosti, a to u DPPO i celkově. Ten samý trend však neplatí u snižování ztráty, neboť v období mezi 2011 – 2015 došlo nejprve ke snižování změny ztráty, poté v roce 2016 k velkému nárůstu změny ztráty na 9 230 mil. Kč u DPPO (celkově na 9 423 mil. Kč) a v roce 2017 opět k výraznému poklesu změny ztráty (Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018).

Tabulka 8 - Změna DPPO v porovnání s celkovou změnou v důsledku daňové kontroly (v mil. Kč)

	2011	2015	2016	2017
Změna daňové povinnosti	2 200,4	1 761,0	1 759	850
Snížení ztráty	-2 418,9	-992,7	-9 230	-2 227
Celkem změna daňové povinnosti	6 685,9	15 721,2	14 510	11 594
Celkem snížení ztráty	-2 893,6	-1 258,4	-9 423	-2 369

Zdroj: vlastní zpracování na základě Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018

Jak vyplývá ze zpráv o činnosti Finanční a Celní správy České republiky, finanční správa se v posledních letech mnohem více zaměřila na kontrolu převodních cen. V roce 2016 tak v oblasti úpravy základu daně dodatečně doměřila daň ve výši 886 mil. Kč. Zároveň při kontrole dlouhodobě ztrátových spojených osob došlo ke snížení daňové ztráty o 8 500 mil. Kč. V roce 2017 finanční správa v souvislosti s daňovými kontrolami transakcí mezi spojenými osobami zvýšila ZD o 1 048 mil. Kč. Z důvodu zvýšeného zájmu finanční správy o kontrolu převodních cen došlo ke zvýšení zájmu o závazné posouzení tvorby převodních cen mezi spojenými osobami (Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018).

3.4 Transferové ceny v praxi

3.4.1 Fiktivní nadnárodní společnost využívající transferové ceny k daňové optimalizaci

Následující příklad ukazuje, jak může fungovat daňová optimalizace nadnárodních korporací pomocí transferových cen. Údaje slouží pouze pro potřeby výpočtů a byly náhodně vybrány autorem. Základním předpokladem je holdingová (mateřská) společnost EXPORT, a. s. zaměřená na výrobu a prodej uměleckých výrobků. Součástí koncernu jsou i dceřiné společnosti v Jihoafrické republice (JAR) a ve Spojených arabských emirátech (SAE). Na obrázku č. 6 lze vidět situaci, kdy dceřiná společnost v JAR vyrábí s náklady 150 Kč na 1 výrobek a prodá ho při uplatnění principu tržního odstupu společnosti v České republice za 300 Kč. Tento výrobek se následně prodává v ČR dalším podnikům v ceně 700 Kč za 1 výrobek. Pobočka v JAR má náklady 150 Kč na 1 výrobek a výnosy 300 Kč z 1 výrobku. Sazba DPPO v JAR je 28 %, tato pobočka tak zaplatí daň 42 Kč z každého prodaného výrobku (Corporate tax rates table, 2019). Společnost v ČR má náklady 300 Kč na 1 výrobek a výnosy 700 Kč z 1 výrobku. Sazba DPPO v ČR je 19 %, zaplatí tak

daň 76 Kč z každého prodaného výrobku. Celková DPPO této nadnárodní společnosti je tak v tomto případě **118 Kč** z každého prodaného výrobku konečnému zákazníkovi v ČR.

JAR
Náklady: 150 Kč/1 výrobek
Výnosy: 300 Kč/1 výrobek
DPPO (28 %): **42** Kč/1 výrobek

ČR
Náklady: 300 Kč/1 výrobek
Výnosy: 700 Kč/1 výrobek
DPPO (19 %): **76** Kč/1 výrobek

Obrázek 6 - Uplatnění transferových cen JAR - ČR
Zdroj: vlastní zpracování

Jak si společnost EXPORT, a. s. může snížit svou daňovou povinnost, ukazuje obrázek č. 7. Pobočka v JAR prodá výrobky pobočce v SAE opět při uplatnění principu tržního odstupu v ceně 300 Kč za jeden výrobek. Ta je poté prodá společnosti v ČR v ceně 500 Kč za 1 výrobek, která ho za cenu 700 Kč prodá svým zákazníkům. Pobočka v JAR má opět náklady 150 Kč na 1 výrobek a výnosy 300 Kč z 1 výrobku. Pobočka v JAR zaplatí DPPO 42 Kč z každého prodaného výrobku. Společnost v SAE má náklady na 1 výrobek 300 Kč a výnosy 500 Kč z 1 výrobku. DPPO v SAE však neexistuje, pobočka zde má tedy nulovou daň (Spojené arabské emiráty, c2013-2019). Společnost v ČR má náklady na 1 výrobek 500 Kč a výnosy 700 Kč z 1 výrobku. Oproti předchozímu případu tak zaplatí nižší DPPO, a to pouze 38 Kč z každého prodaného výrobku. Celková DPPO této nadnárodní společnosti je v tomto případě **80 Kč** z každého prodaného výrobku konečnému zákazníkovi v ČR.

JAR
Náklady: 150 Kč/1 výrobek
Výnosy: 300 Kč/1 výrobek
DPPO (28 %): **42** Kč/1 výrobek

SAE
Náklady: 300 Kč/1 výrobek
Výnosy: 500 Kč/1 výrobek
DPPO 0 %

ČR
Náklady: 500 Kč/1 výrobek
Výnosy: 700 Kč/1 výrobek
DPPO (19 %): **38** Kč/1 výrobek

Obrázek 7 - Uplatnění transferových cen JAR - SAE - ČR
Zdroj: vlastní zpracování

Výsledkem těchto převodů, které jsou nedílnou součástí holdingových společností a mezinárodního obchodu, tak může být znatelné ušetření na daních. V posledních letech však vlády jednotlivých států na tyto praktiky korporací přichází a vznikla tak různá opatření

– jedním z nich je např. již zmíněná dokumentace k převodním cenám, která má vysvětlovat důvody zvolení konkrétních transferových cen danou společností.

3.4.2 Reálná nadnárodní společnost a její daňová optimalizace

Z předchozího textu je možné nabýt mylného dojmu, že nadnárodní společnosti běžně plánují různé agresivní daňové optimalizace a využívají veškeré mezery v daňových zákonech pro snížení svých daňových povinností. Zmíněné projekty OECD a dalších mezinárodních organizací (popsané ve druhé kapitole) proti těmto praktikám samozřejmě z těchto důvodů vznikly a vznikají. Praxe nadnárodních společností však může být velmi odlišná. Každá společnost, resp. osoby působící v jejich statutárních orgánech musí jednat s **péčí řádného hospodáře**. Tento pojem lze nalézt v OZ a ZOK. Znamená to, mimo jiné, dodržovat zákony a jednat ekonomicky efektivně. Pokud je tedy obchodní model nastaven neefektivně a dochází např. k nesprávnému daňovému posouzení, nebo ke dvojímu zdanění téže transakce, je zcela legitimní zamýšlet se nad jiným legálním, férovým a společensky odpovědným způsobem nastavení obchodního modelu. Následující část práce je věnována praktickému využití transferových cen ve společnosti **ŠKODA AUTO, a.s.** (Škoda). V prvé řadě je nutné zdůraznit, že Škoda jedná v souladu se **společenskou odpovědností**. Nedílnou součástí společnosti Škoda je tzv. Integrovaný systém řízení s politikou společnosti, ve které jsou zásady jednání všech zaměstnanců společnosti. Tyto zásady, mimo dalších, zdůrazňují odpovědné jednání, s péčí řádného hospodáře, v souladu s „Etickým kodexem skupiny Škoda“ a plnění veškerých závazných požadavků vyplývajících z platných právních a jiných předpisů. Obecně platí, že pouze samotné nařčení z agresivní daňové optimalizace je samo o sobě poškozením dobrého jména společnosti s nedohlédnutelnými finančními ztrátami. Taková situace může vést nejen ke snížení výnosů společnosti (což při stejných nákladech vede ke snížení výsledku hospodaření a následně i základu daně), ale i ke zvýšení nákladů (což opět při stejných výnosech vede ke snížení výsledku hospodaření a základu daně). V tomto případě je důležité seznámení s rolí daňového a celního oddělení ve společnosti Škoda. Základní funkcí tohoto oddělení je **správa běžné daňové a celní agendy**, zaměstnanci mají tedy na starosti administrativu veškerých daní a cel týkajících se podnikání společnosti (např. daň z příjmů právnických a fyzických osob, daně majetkové, daň z přidané hodnoty, daně spotřební, záležitosti ohledně vývozu a dovozu aj.). Jedná se tedy o poskytování daňového servisu (či služeb) na denní bázi. Dále toto oddělení nabízí **poradenství ostatním oddělením** v rámci společnosti v řešení každodenní daňové

problematiky. Dalším úkolem daňového oddělení je **korigovat navrhované obchodní modely** tak, aby byly využity maximální možnosti pro osvobození (např. aktivní či pasivní zušlechťovací styk, investiční pobídky) a zároveň, aby nedocházelo zbytečně k dvojímu zdanění. V tomto bodě je nezbytné zdůraznit pravidlo, kterého se Škoda drží a to, že daňová optimalizace musí následovat podnikatelský plán. Daňové oddělení samo o sobě nenavrhuje nové obchodní modely, které by vedly k agresivnímu daňovému plánování, ale pouze usměrňuje a koriguje nové modely navržené jinými odděleními společnosti. Dalším důležitým úkolem daňového oddělení je koordinace činností souvisejících s **archivací dokumentace**, která je potenciálním důkazním břemenem. Při daňovém plánování lze využít mnoho metod. Nicméně vytváření umělých obchodně-právních konstrukcí za účelem snížení daňové povinnosti, např. umělé předání práv duševního vlastnictví jiné entitě v jurisdikci s osvobozením za platby licencí, je považováno za agresivní daňovou optimalizaci. V případě nadnárodní společnosti Škoda hraje významnou roli při daňovém plánování **cenová politika společnosti.** Standardy v podobě interních směrnic a pokynů určují jednotné způsoby ocenění tak, aby nebylo možné, např. z neznalosti problematiky transferových cen, postupovat nesprávně. Zároveň je pro společnost zásadní zabraňovat dvojímu zdanění. Proto musí své procesy plánovat i s ohledem na optimální odvod daně – nesmí při tom však zastírat skutečný stav věci neboli podstatu obchodu. Společnost tak může navrhnout nový obchodní model a optimalizovat daně (avšak pouze legálně využívat možnosti a nic nepředstírat či nezastírat).

Koncernová směrnice o převodních cenách definuje jednotné a závazné principy pro nejčastější lokální i mezinárodní transakce se zbožím a službami mezi spojenými osobami v rámci koncernu Volkswagen Group. Tato směrnice má za cíl poskytnout podklad pro zúčtování dodávek zboží a služeb, určit a kontrolovat dodavatelsko-odběratelské vztahy či určit principy pro dokumentaci převodních cen, to vše v rámci koncernu. Směrnice je formulována s ohledem na příslušné daňové předpisy. Mezi hlavní transakce obsažené ve směrnici patří: **dodávky interně vyráběných dílů**, **výroba ve smluvním závodě**, **distribuce hotových vozů** a **náhradních dílů** a **služby v oblasti výzkumu a vývoje**. Směrnice rozhodně nemůže výslovně řídit všechny komplexní vztahy související s každodenními dodávkami a službami. Proto její úspěšná realizace je úkolem jednotlivých společností koncernu. Při stanovení koncernových převodních cen je cílem dohodnout se na ceně, která zohledňuje interní ekonomické zájmy koncernu a zároveň je v souladu s principem tržního odstupu (tak aby bylo dosaženo přiměřeného daňového základu v každé

společnosti koncernu). Aplikace principů směrnice snižuje riziko dvojího zdanění, pokut i správních řízení v souvislosti s finančními přestupky. Výkony realizované v rámci koncernu jsou hrazeny podle **individuální úhrady** (na základě principu tržního odstupu) a **přiřazení nákladů** (na základě dohody o přiřazení nákladů). Dohoda o přiřazení nákladů je smlouva, která rozděluje mezi smluvní strany náklady a rizika spojená s vývojem, výrobou, pořizováním zboží, služeb či práv. Smluvní strany se mohou sdružovat v tzv. **poolech** a spojovat své zdroje za účelem dosažení výhod prostřednictvím účasti v tomto poolu (tzn. dosažení úspor nákladů či snížení rizik). Z důvodu akceptace tohoto postupu z daňového hlediska je nezbytné, aby členy těchto poolů byly pouze společnosti, které využívají nebo poskytují služby ve společném zájmu a při vzájemně přijatém riziku a které využívají výsledky činností takového sdružení. V dohodě je podíl jednotlivých zúčastněných stran na celkových nákladech vyjádřen jejich podíly na celkovém předpokládaném využití. Pool může také využívat služeb spřízněných podniků (které jsou mimo pool), např. na bázi tzv. výzkumu na zakázku. Tyto služby musí být účtovány v obvyklých cenách. Nejvýznamnější z hlediska dohod o přiřazení nákladů v rámci koncernu je oblast výzkumu a vývoje, na kterou je zaměřen následující odstavec. Důležité je také zmínit, že smlouvy uzavřené mezi zúčastněnými společnostmi koncernu tvoří základ **dokumentace** tvorby převodních cen. Dokumentace by měla být vytvořena v co nejkratší době od okamžiku platnosti smlouvy a zahájení realizace transakcí týkající se dodávek zboží a služeb. Doba archivace dokumentace je stanovena na 15 let (Koncernová směrnice o převodních cenách, 2005).

Tato část práce je zaměřena na **služby v oblasti výzkumu a vývoje**. Výzkum představuje činnosti vedoucí k získání nových vědeckých či technických znalostí v rámci celé palety výrobků a výrobních postupů koncernu. Naopak vývoj uplatňuje výsledky výzkumu a zaměřuje se na konkrétní výrobky, materiály, procesy s cílem využít výsledky pro sériovou výrobu. Výzkumné či vývojové subjekty, provádějící výzkum a vývoj, jsou veškeré provozní jednotky společností koncernu. Při rozlišování mezi nimi se vychází z jejich **funkcí**, **rizik** a jimi používaných **prostředků**. V rámci koncernu mohou být úkoly v oblasti výzkumu a vývoje realizovány jako **společné aktivity** nebo jako **smluvní činnost**. Rozlišují se tři formy služeb: **základní výzkum**, **společný vývoj**, **smluvní výzkum / vývoj**. V následujícím textu je podrobněji rozebrán případ společného vývoje (tzv. **vývojového poolu**). Do této oblasti patří vývoj nových platforem, modulů, motorů a komponent. Značky, které mají zájem na využití výsledků tohoto vývoje, se zúčastní společného vývoje a zakládají sdružení

(neboli pool). Celý projekt je koordinován jedním z členů poolu – koordinátorem vývoje (**pool leader**). Členové poolu jsou rovnocenní partneři se společným **cílem** a zájmem a společně sdílejí **rizika** i šance na dosažení **zisku**. Spojují tedy své zdroje za účelem dosažení společných výhod prostřednictvím účasti v poolu. Z daňového hlediska nedochází k žádné výměně zboží a služeb – náklady přiřazené jednotlivým členům poolu jsou považovány za jejich vlastní původní výdaje. Všichni členové jsou **společnými vlastníky výsledků** a mají tak nárok je neomezeně využívat pro své vlastní výrobky. Pokud tyto výsledky bude chtít využívat jiná společnost z koncernu (která není součástí poolu), je to možné na základě licence. Držitel licence nezískává vlastnictví výsledků vývoje a je povinen (za oprávnění používat tyto výsledky) platit majiteli licence licenční poplatky (na základě tržního odstupu). Úhrady za základní výzkum / společný vývoj jsou však na bázi sdílení nákladů. V případě sdílení nákladů je princip tržního odstupu zaměřen především na otázku, jak by **nespřízněný subjekt zaznamenával a přiřazoval náklady s ohledem na budoucí výhody a očekávané přínosy.** Subjekty, které jsou součástí poolu, stanovují své náklady na základě úplných nákladů (tedy všech přímých a nepřímých nákladů). Skutečné náklady se porovnávají s původními plánovanými rozpočtovanými náklady projektu a případné nedoplatky či přeplatky musí být na konci projektu mezi smluvními stranami uhrazeny. Vzniklé náklady jsou **bez jakékoli ziskové marže** sdíleny členy sdružení na základě příslušného **alokačního klíče**. Přidělované náklady jsou sdíleny podle **očekávaného přínosu** pro vlastní společnost každého člena poolu. Přínosy pro členy poolu závisí na výhodách, které daný člen očekává od své účasti na poolu (**úspory nákladů**, **snížení rizik**). Tyto výhody musí být určeny na základě ekonomických zásad prostřednictvím **analýzy výhody**. Účast na dohodě o sdílení nákladů není akceptována, pokud se na základě analýzy zjistí, že přidělené náklady jsou pro členy poolu méně výhodné než výdaje na pořízení srovnatelných služeb (nákup či licence). Alokační klíč by měl u každého člena poolu odrážet jeho podíl na očekávaném přínosu (zvýšené příjmy, uspořené náklady). Alokační klíče mohou být rozdílné v závislosti na okolnostech daného případu. Základem přidělovacího mechanismu může být strávený čas, využívané, vyráběné či prodané kusy konkrétního výrobku, přímý materiál, počet strojových hodin, počet zaměstnanců, celkové vyplácené mzdy, přidaná hodnota, investovaný kapitál a prodej. Příkladem je např. vývoj platformy, u které jsou náklady v rámci koncernu přidělovány na základě objemu vozů vyráběných na dané platformě (Koncernová směrnice o převodních cenách, 2005).

Při daňové kontrole převodních cen finančními úřady je kontrolováno, zda se dodržuje princip tržního odstupu. Finanční úřady se nejčastěji zaměřují na tyto transakce:

- **transakce s hmotným majetkem** (např. prodej výrobků či zboží mezi spojenými osobami, materiálové zajištění ve skupině podniků, prodej dlouhodobého majetku),
- **transakce s nehmotným majetkem** (např. sdílení nákladů na logo využívané ve skupině podniků, sdílení nákladů na výzkum a vývoj ve skupině podniků, ocenění licencí a licenčních poplatků),
- **poskytování služeb** (např. poskytování podpůrných vnitroskupinových služeb – účetnictví, daňové služby; sdílení nákladů na servisní střediska ve skupině, poskytování manažerských služeb),
- **financování ve skupině** (poskytování půjček a úvěrů, dluhopisy, jiné formy financování) (Novela Směrnice OECD, 2017).

Pokud po oslovení finančním úřadem není poplatník schopen dostatečně doložit nastavení cen mezi spojenými osobami, vystavuje se riziku doměření daně finančním úřadem. Pro společnosti, které jsou součástí skupiny podniků, je proto často nezbytné, aby měly převodní ceny řádně nastavené a zdokumentované. Určitou možností, jak předcházet daňové kontrole, jsou **závazná posouzení** způsobu tvorby převodních cen mezi spojenými osobami. Finanční úřady se při kontrole zaměřují na správné posouzení **funkcí, rizik a aktiv** dané společnosti. Společnost totiž může být v pozici podnikatele (tzv. **entrepreneur**), kdy nese i riziko ztráty nebo **smluvního výrobce**, který má pouze omezená rizika. Při daňové kontrole zaměřené na převodní ceny mohou mít finanční úřady mnoho dotazů ke správnému pochopení nastavení cen mezi spřízněnými podniky. V oblasti výzkumu a vývoje se mohou finanční úřady dotazovat např. na otázky, zda existují zpracované podrobné výkazy a zprávy nezávislými subjekty tak, aby byly srovnatelné, zda existují interní analýzy úspor nákladů, zda jsou výsledky výzkumu a vývoje využívány pouze českou obchodní společností nebo také zahraničními podniky ze skupiny spřízněných podniků apod.

Ministerstvo financí a Generální finanční ředitelství pravidelně oceňuje **nejvýznamnější plátce daně z příjmů právnických osob** a Škoda mezi ně dlouhodobě patří. V roce 2018 získala Škoda ocenění za umístění v „TOP 20 plátců roku 2017“, neboť v tomto období byla společnost nejvýznamnějším plátcem DPPO. Škoda uhradila na této dani o více než 4 mld. Kč navíc (celkem 8 338 122 599 Kč) oproti druhému nejvýznamnějšímu plátci DPPO.

Žebříček společností se sestavuje dle výše plateb provedených na účet DPPO v průběhu roku do veřejných rozpočtů. Z celkové částky vybrané daně z příjmů právnických osob (více než 161 mld. Kč.) v roce 2017 pocházelo téměř 14 % od TOP 20 plátců (Tiskové zprávy GFŘ, 2018).

Na tomto místě je vhodné seznámit se strukturou vztahů společnosti Škoda v rámci koncernu. Škoda je součástí koncernu **VOLKSWAGEN** (VW) a je nepřímo ovládána společností **VOLKSWAGEN AG** prostřednictvím společnosti **VOLKSWAGEN FINANCE LUXEMBURG S.A.**, která je jediným akcionářem společnosti Škoda. Škoda má zároveň podíly v několika dceřiných a přidružených společnostech (viz tabulka č. 11 na str. 64). Úlohou společnosti Škoda v rámci koncernu je vývoj, výroba a distribuce vozů značky ŠKODA, dílů a příslušenství a vývoj a výroba komponentů pro ostatní členy koncernu. Společnosti Škoda plynou z účasti v koncernu zejména výhody – a to především v podobě úspor z rozsahu (dosažené prostřednictvím společných platforem a moderních technologií), sdílení know-how a distribučních kanálů (Výroční zprávy ŠKODA, 2019).

K získání lepšího obrazu o společnosti Škoda je vhodné zanalyzovat její hospodářskou situaci. V následující tabulce č. 9 jsou vybrané položky výkazu zisku a ztráty této společnosti v období let 2014–2018 dle výročních zpráv společnosti. Z údajů je patrné, že tržby společnosti rok od roku rostou. Po odečtení nákladů a zahrnutí ostatních provozních a finančních výnosů a nákladů do výsledku hospodaření se zjistí zisk před zdaněním. Ten ve sledovaném období neměl neustále rostoucí tendenci právě z důvodu proměnlivých nákladů a výnosů. Náklady na daň z příjmů v období let 2014–2017 každoročně rostly, v roce 2018 tyto náklady v důsledku snížení zisku před zdaněním klesly. Ovšem dle výkazu peněžních toků za rok 2018 byla skutečně zaplacená daň z příjmů z provozní činnosti mnohem vyšší, a to 9 256 mil. Kč. Značně proměnlivá byla i efektivní daňová sazba[12], tedy podíl nákladů na daň z příjmů na zisku před zdaněním.

[12] V roce 2015 byla efektivní daňová sazba ovlivněna prodejem 100% podílu dceřiné společnosti ŠKODA AUTO Deutschland GmbH společnosti, která je spřízněnou stranou společnosti Škoda. Zisk z prodeje dceřiné společnosti byl zahrnut v rámci provozního výsledku do položky Ostatní provozní výnosy. Při výpočtu nákladů na daň z příjmů byl zisk z prodeje dceřiné společnosti zahrnut do položky Trvalé rozdíly vyplývající z příjmů osvobozených od daně z příjmů.

Tabulka 9 - Vybrané položky výsledovky Škoda v letech 2014–2018 (v mil. Kč)

	2014	**2015**	**2016**	**2017**	**2018**
Tržby	299 318	314 897	347 987	407 400	416 695
Náklady na prodané výrobky, zboží a služby	254 944	268 184	295 232	347 519	359 421
Hrubý zisk	44 374	46 713	52 755	59 881	57 274
Provozní výsledek	21 598	35 154	30 892	40 531	33 840
Zisk před zdaněním (po zohlednění finančního výsledku)	21 349	34 238	30 849	39 125	35 131
Daň z příjmů	**2 928**	**3 422**	**5 686**	**7 284**	**6 239**
Zisk po zdanění	18 421	30 816	25 163	31 841	28 892
Efektivní daňová sazba	**13,71%**	**9,99%**	**18,43%**	**18,62%**	**17,76%**

Zdroj: vlastní zpracování na základě Výroční zprávy ŠKODA, 2019

Vzhledem k oboru podnikání společnosti Škoda je nezbytné vynakládat značné prostředky do oblasti výzkumu a vývoje ke zvyšování konkurenceschopnosti produktů. Navíc ČR tyto aktivity podniků podporuje a po splnění podmínek dle § 34 ZDP můžou být výdaje vynaložené na výzkum a vývoj odčitatelnou položkou od ZD[13]. V roce 2018 zahrnula společnost Škoda náklady na výzkum a vývoj do výkazu zisku a ztráty v částce 17 568 mil. Kč.

Na následující tabulce č. 10 jsou detailně rozebrány celkové tržby Škoda. Lze z ní zjistit, že největší tržby plynou společnosti z prodeje vozů, dodávek komponentů v rámci koncernu a náhradních dílů a příslušenství.

[13] Problematikou výpočtu ZD se zabývá kapitola 3.1

Tabulka 10 - Detailní přehled tržeb Škoda v roce 2018 (v mil. Kč)

Vozy	347 256
Náhradní díly a příslušenství	21 459
Dodávky komponentů v rámci koncernu VOLKSWAGEN	34 249
Výnosy z licencí	2 307
Tržby za prodej služeb	3 338
Ostatní *	4 544
Výnosy ze smluv se zákazníky celkem	**413 153**
Zisky z derivátových operací – zajištění pohledávek **	3 542
Celkem	**416 695**

* položka se vztahuje zejména k tržbám z prodeje ojetých vozů, šrotu a nářadí

** položka představuje efekt z vypořádání finančních instrumentů na zajištění měnového rizika při prodeji cizích měn

Zdroj: Výroční zprávy ŠKODA, 2019

Tabulka č. 11 zobrazuje tržby se spřízněnými podniky společnosti Škoda v období let 2015–2018. V tabulce jsou zahrnuty pouze tržby z prodeje vozů, náhradních dílů a dodávek komponentů vozů, což vzhledem k oboru podnikání společnosti představuje největší objem transakcí. Jak lze vidět v tabulce, celkový objem tržeb se spřízněnými stranami v absolutních číslech rok od rok roste, což souvisí i s růstem společnosti. Zároveň si lze všimnout, že objem transakcí se spřízněnými podniky v daném období představoval každoročně kolem 70 % celkových tržeb společnosti. To je způsobeno především distribucí hotových vozů importérům.

Tabulka 11 - Tržby se spřízněnými stranami společnosti Škoda v letech 2015–2018 (v mil. Kč)

	2015	2016	2017	2018
Mateřská společnost				
VOLKSWAGEN FINANCE LUXEMBURG S.A.	-	-	-	-
Vrcholová mateřská společnost				
VOLKSWAGEN AG	7 681	6 333	1 803	6 222
Dceřiné společnosti (100 % majetkového podílu)				
ŠKODA AUTO India Private Ltd.	2 043	2 351	2 341	1 874
ŠKODA AUTO Slovensko s.r.o.	6 102	6 964	7 936	8 252
ŠKODA AUTO DigiLab s.r.o. *	-	-	-	-
Přidružené společnosti				
OOO Volkswagen Group Rus (16,8 %)	8 734	6 817	12 802	12 039
ŠKO-ENERGO s.r.o. (44,5 %)	-	-	-	-
ŠKO-ENERGO-FIN s.r.o. (31,25 %)	-	-	-	-
Digiteq Automotive s.r.o. (49 %)	-	-	-	-
Společnosti kontrolované vrcholovou mateřskou společností	**194 535**	**218 336**	**270 319**	**274 804**
Ostatní spřízněné strany	**1 620**	**1 536**	**1 307**	**782**
Celkem	**220 715**	**242 337**	**296 508**	**303 973**

* založena v roce 2017

Zdroj: Výroční zprávy ŠKODA, 2019

Tabulka č. 12 zobrazuje nákupy od spřízněných podniků společnosti Škoda v období let 2015–2018. V tabulce jsou zahrnuty pouze nákupy související s obchodní činností, a to zejména náklady na pořízení materiálu, zboží a služeb, které představují největší objem transakcí. I v celkovém objemu nákupů od spřízněných podniků lze zaznamenat rostoucí trend v absolutních číslech. V daném období objem transakcí se spřízněnými podniky představoval každoročně kolem 30 % celkových nákladů společnosti.

Tabulka 12 - Nákup od spřízněných stran společnosti Škoda v letech 2015–2018 (v mil. Kč)

	2015	**2016**	**2017**	**2018**
Mateřská společnost				
VOLKSWAGEN FINANCE LUXEMBURG S.A.	-	-	-	-
Vrcholová mateřská společnost				
VOLKSWAGEN AG	46 251	57 954	57 569	66 218
Dceřiné společnosti (100 % majetkového podílu)				
ŠKODA AUTO India Private Ltd.	486	477	268	316
ŠKODA AUTO Slovensko s.r.o.	58	66	75	84
ŠKODA AUTO DigiLab s.r.o. *	-	-	-	203
Přidružené společnosti				
OOO Volkswagen Group Rus (16,8 %)	513	625	5 317	760
ŠKO-ENERGO s.r.o. (44,5 %)	-	-	2 373	2 407
ŠKO-ENERGO-FIN s.r.o. (31,25 %)	-	-	-	1
Digiteq Automotive s.r.o. (49 %)	-	-	341	424
Společnosti kontrolované vrcholovou mateřskou společností	**28 124**	**26 610**	**30 591**	**32 754**
Ostatní spřízněné strany	**468**	**508**	**666**	**700**
Celkem	**75 900**	**86 240**	**97 200**	**103 867**

* založena v roce 2017

Zdroj: Výroční zprávy ŠKODA, 2019

V předchozích tabulkách je ukázáno, že objem transakcí se spřízněnými osobami je ve společnosti značný. Z toho vyplývá, že Škoda musí důkladně dbát na dodržování pravidel v oblasti transferových cen. Navíc finanční správa se v posledních několika letech právě na tuto oblast velmi soustředí. Pokud by ve společnosti proběhla daňová kontrola finančním úřadem a ten zpochybnil část transakcí se spřízněnými osobami, mohlo by to mít obrovský dopad na hospodaření společnosti.

Pokud finanční úřad zjistí, že u určitých transakcí není dodržen princip tržního odstupu (sjednané ceny se liší od cen obvyklých), upraví ZD poplatníka o zjištěný rozdíl a z tohoto rozdílu doměří daň. Zpochybnění pouhého 1 % z celkového objemu transakcí se spřízněnými podniky by mělo ve společnosti Škoda výrazný vliv na doměřenou daň. Jak lze vidět v tabulce č. 13, pokud by Škoda nebyla při daňové kontrole schopna obhájit výši

sjednaných transferových cen u pouhého 1 % transakcí, může to vést k doměření daně finančním úřadem v částce přes 770 mil. Kč.

Tabulka 13 - Výpočet doměrku daně při zpochybnění 1 % transakcí se spřízněnými stranami (v Kč)

Celkový objem transakcí se spřízněnými stranami (z tabulky č. 10+11)	407 840 000 000
Zpochybnění 1 % transakcí	4 078 400 000
Doměřená daň (19 %) ze zpochybněných transakcí	**774 896 000**

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 14 představuje situaci, pokud by Škoda nebyla při daňové kontrole schopna obhájit výši sjednaných transferových cen u 5 % transakcí se spřízněnými podniky. To by vedlo k výraznému doměření daně finančním úřadem, a to ve výši přes 3 874 mil. Kč (to k porovnání představuje více než 60 % ročních nákladů na daň z příjmů v roce 2018).

Tabulka 14 - Výpočet doměrku daně při zpochybnění 5 % transakcí se spřízněnými stranami (v Kč)

Celkový objem transakcí se spřízněnými stranami (z tabulky č. 10+11)	407 840 000 000
Zpochybnění 5 % transakcí	20 392 000 000
Doměřená daň (19 %) ze zpochybněných transakcí	**3 874 480 000**

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 15 představuje souhrn finančních ukazatelů Škoda a porovnání skutečného stavu v roce 2018 se situací doměření daně při zpochybnění 1 a 5 % transakcí se spřízněnými podniky. Pokud by Škoda nebyla schopna při daňové kontrole řádně obhájit výši sjednaných cen, může to mít velice negativní vliv na daňové zatížení a ziskovost společnosti. Efektivní daňová sazba by se při zpochybnění 1 % transakcí zvýšila o více než 2 %, při zpochybnění 5 % transakcí o více než 11 %. Zisk společnosti po zdanění by se snížil při zpochybnění 1 % transakcí o více než 2,5 %, při zpochybnění 5 % transakcí o více než 13 %. Zároveň by doměření daně vedlo k poškození dobrého jména společnosti a možnému snížení počtu zákazníků a tedy i tržeb.

Tabulka 15 - Porovnání dopadů na finanční ukazatele Škoda po doměrku daně (v Kč)

	Skutečnost 2018	**Zpochybnění 1 % transakcí**	**Zpochybnění 5 % transakcí**
Zisk před zdaněním	35 131 000 000	35 131 000 000	35 131 000 000
Náklady na daň z příjmů	6 239 000 000	7 013 896 000	10 113 480 000
Zisk po zdanění	28 892 000 000	28 117 104 000	25 017 520 000
Efektivní daňová sazba	**17,76%**	**19,96%**	**28,79%**

Zdroj: vlastní zpracování

Tato kapitola byla zaměřena převážně na daňovou optimalizaci a transferové ceny společnosti Škoda. Jak z ní vyplývá, společnost musí skloubit nejen jednání s péčí řádného hospodáře (tzn. soustředit se na to, aby veškeré procesy ve firmě byly ekonomicky efektivní), ale také dodržovat zákony všech zemí, ve kterých působí. Na základě zkoumaných dat bylo zjištěno, že transferové ceny v nadnárodní společnosti Škoda hrají významnou roli. Tyto ceny však souvisí s hlavní činností podnikání, kterým je vývoj, výroba a distribuce vozů. Navíc ze zkoumaných dat a zároveň ze zkušenosti autora z daňového oddělení rozhodně nelze činit závěry, že by se společnost zabývala agresivním daňovým plánováním. Naopak nesprávné používání transferových cen představuje pro společnost velké riziko při případné daňové kontrole finančním úřadem. Toto riziko bylo vyčísleno v předchozím příkladu na fiktivní situaci případného zpochybnění 1 a 5 % transakcí se spřízněnými podniky. Co se týče dopadu projektu BEPS, neustálé změny a nárůst regulací vede ke zvýšení administrativní zátěže společnosti. Škoda však již několik let zpracovává dokumentaci převodních cen i přesto, že v ČR to není závazné. Finanční úřad však při daňové kontrole vyžaduje doložení nastavení převodních cen, proto je více než vhodné mít dokumentaci připravenou. Navíc v mnoha zemích, ve kterých Škoda působí, je zpracování dokumentace povinné. Příkladem může být Slovensko, Německo či Indie.

Kapitola byla zaměřena především na DPPO, nicméně při vlivu společnosti na příjmy státního rozpočtu je však nutné vzít v úvahu kromě DPPO také DPFO, pojistné na sociální zabezpečení, DPH a další spotřební a majetkové daně. Výsledný dopad na příjmy státního rozpočtu je tak mnohem vyšší.

4 Budoucnost daňové optimalizace

Vzhledem k výrazným změnám v oblasti daňové optimalizace v posledních několika letech se nabízí otázka, jaká je budoucnost daňové optimalizace. Nadnárodní organizace OECD a skupina G20, které přišly s projektem BEPS si stanovily velmi idealistický cíl. Tím je zabránit nadnárodním společnostem vyhýbání se daňovým povinnostem pomocí eroze základu daně a přesouvání zisků mezi dceřinými společnostmi. Projekt stále pokračuje a změny nastávají postupně, proto se výsledek ke zhodnocení vlivu změn dostaví až za několik let. Nicméně je jisté, že se vždy najde někdo, kdo bude chtít snížit daňovou povinnost za každou cenu a najde si např. legální způsoby k nové agresivní daňové strategii. Větší dopad by měl tento projekt, pokud by se do něj zapojily všechny země světa a vytvořily se tak globální pravidla. Nicméně to je v dnešním světě, ve kterém se rozšiřují známky protekcionismu, velmi idealistická představa. Přínosem v rámci principu tržního odstupu je rozhodně dokumentace převodních cen, která je v mnoha zemích již delší dobu zcela běžná. Nedávné zavedení CbCR může být také velmi účinný nástroj pro boj s daňovými úniky, neboť poskytuje finančním správám množství důležitých informací o nadnárodních společnostech. Další opatření, které vychází ze směrnice EU a které může být vhodné pro odhalení skutečných vlastníků firem (kteří se skrývají za jinými osobami, různými prostředníky, anonymními firmami, trusty aj.) je zavedení Evidence skutečných majitelů. Druhou stránkou nových projektů proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům je narůstající byrokracie, která zvyšuje administrativní zátěž nejen nadnárodním společnostem, ale také finanční správě.

Díky investigativním žurnalistům a organizacím, zabývajícími se daňovými ráji, daňovými úniky a korupcí se čas od času na veřejnost dostanou informace typu Paradise Papers. Je to jedna z cest, jak lze nastartovat veřejnou diskusi a dosáhnout většího úspěchu v oblasti boje proti daňovým únikům.

Další možností k boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem je zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, tak jak jej navrhuje Evropská unie. EU se návrhem CCCTB zabývá již od roku 2011. Směrnice byla zatím schválena Evropským parlamentem a v legislativním procesu postoupila dál k Evropská radě a Evropské komisi. Dle plánů EU by se nejprve měla zavést společná pravidla ke stanovení základu daně pro právnické osoby v EU a až poté by se měl implementovat CCCTB.

Problematika sjednocení základu daně z příjmů právnických osob na úrovni EU je velmi komplexní a prozatím je obtížné se domluvit napříč všemi státy Evropské unie. EU si od návrhu slibuje snížení administrativní zátěže, neboť by nadnárodním společnostem stačilo vyplnit pouze jedno daňové přiznání a jednat s jednou daňovou správou. Pravidla CCCTB by platila pro nadnárodní společnosti s konsolidovanými celkovými příjmy nad 750 mil. EUR. Dle návrhu by se konsolidovaný základ daně vynásobil se třemi faktory mající ve výpočtu stejnou váhu – tržby, aktiva a práce. Po výpočtu základu daně pro konkrétní stát si již daná země bude sama určovat výši daňové sazby (Návrh směrnice Rady o CCCTB 2016/0336, 2016). Takto je navrhován vzorec pro výpočet základu daně v zemích EU:

$$\boldsymbol{Základ\ daně\ v\ dané\ zemi} = konsolidovaný\ základ\ daně * \left(\frac{1}{3} * \frac{tržby\ společnosti\ v\ dané\ zemi}{celkové\ tržby\ (skupina)} + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} * \frac{mzdové\ náklady\ v\ dané\ zemi}{celkové\ mzd.nákl.(skupina)} + \frac{1}{2} * \frac{počet\ zaměstnanců\ v\ dané\ zemi}{celkové\ počet\ zaměstnanců\ (skupina)}\right) + \frac{1}{3} * \frac{aktiva\ společnosti\ v\ dané\ zemi}{celková\ \text{aktiva}\ (skupina)}\right)$$

V následujícím příkladu je aplikován tento vzorec na společnost Škoda. K tomuto výpočtu jsou použity údaje z výročních zpráv Škoda a VW. Pro přepočet EUR na CZK byl použit jednotný kurz měn (25,68 CZK/EUR) dle pokynu GFŘ č. D – 40 vydaného Ministerstvem financí ČR. Výpočet je však založen na odhadech, neboť jeden údaj – celkové mzdové náklady VW nejsou veřejně dostupné. Tento údaj byl pro potřeby výpočtu odhadnut následujícím způsobem: podíl nákladů na zaměstnance VW je 17,5 %. Pro výpočet celkových mezd ve skupině VW je použito 17,5 % z nákladů na prodané výrobky, zboží a služby skupiny VW (4 866 360 mil. Kč). Mzdové náklady celé skupiny jsou tedy odhadem 851 613 000 000 Kč (Finanční zpravodaj číslo 2/2019, 2019; Výroční zprávy ŠKODA, 2019; Volkswagen Group Annual Report 2018, 2019).

$$\boldsymbol{Základ\ daně\ v\ ČR\ (v\ Kč)}$$

$$= konsolidovaný\ základ\ daně$$

$$* \left(\frac{1}{3} * \frac{tržby\ společnosti\ v\ ČR}{celkové\ tržby\ (skupina)} + \frac{1}{3} \right.$$

$$* \left(\frac{1}{2} * \frac{mzdové\ náklady\ v\ ČR}{celkové\ mzd.nákl.\ (skupina)} + \frac{1}{2} \right.$$

$$\left. \left. * \frac{počet\ zaměstnanců\ v\ ČR}{celkové\ počet\ zaměstnanců\ (skupina)} \right) + \frac{1}{3} \right.$$

$$\left. * \frac{aktiva\ společnosti\ v\ ČR}{celková\ aktiva\ (skupina)} \right)$$

$$= 401\ 712\ 240\ 000$$

$$* \left(\frac{1}{3} * \frac{416\ 695\ 000\ 000}{6\ 056\ 602\ 320\ 000} + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} * \frac{32\ 670\ 000\ 000}{851\ 613\ 000\ 000} + \frac{1}{2} * \frac{35\ 355}{664\ 500} \right) \right.$$

$$\left. + \frac{1}{3} * \frac{219\ 318\ 000\ 000}{11\ 765\ 446\ 080\ 000} \right)$$

$$= 401\ 712\ 240\ 000$$

$$* \left(\frac{1}{3} * 0.0688 + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} * 0.0384 + \frac{1}{2} * 0.0532 \right) + \frac{1}{3} * 0.0186 \right)$$

$$= \mathbf{17\ 836\ 023\ 500\ Kč}$$

Z výpočtu základu daně pro Českou republiku po zohlednění faktorů souvisejících s ekonomickou činností v dané zemi (dle parametrů CCCTB) vyplývá, že by společnost Škoda měla v roce 2018 nižší základ daně než za současných podmínek. Po výpočtu DPPO při 19% sazbě daně by Škoda měla náklady na daň z příjmů v roce 2018 v částce 3 388 844 465 Kč. Je tedy otázkou, zda je skutečně CCCTB pro ČR tou správnou cestou pro boj s daňovými úniky. Harmonizace daní na úrovni Evropské unie je stále sporné téma, neboť mnoho států si chce zachovat daňovou konkurenci. Ostatně několik zemí EU patří mezi tzv. onshore jurisdikce nabízející různé daňové výhody (např. Nizozemsko, Lucembursko, Malta aj.).

Je zcela jisté, že se nedá zamezit absolutně všem daňovým únikům. Každý má totiž jiný pohled na oblast daní. Fyzické a právnické osoby chtějí především zvyšovat zisky, naopak stát chce zvyšovat příjmy státního rozpočtu. Pokud chce stát navýšit své příjmy, měl by hlavně přijít s důvodem, díky kterému by lidé a firmy byli ochotni daně platit. Stát by měl jednat s péči řádného hospodáře, stejně jako mají povinnost chovat se společnosti a

hospodařit s nabytými prostředky efektivně. S tím souvisí i morálka společnosti. Zároveň by stát měl vytvářet vhodné podmínky pro podnikání a vytvářet srozumitelné zákony. Určitou možností ke zlepšení situace by bylo přepracování daňových zákonů do jasnější formy bez spletitého množství nejrůznějších výjimek. To bude však s postupující regulací a zvyšování byrokracie mnohem složitější. Pro stát by tedy bylo vhodné stanovit určité cíle, čeho chce v oblasti daní dosáhnout (zda větší regulaci nebo uvolnění podmínek pro podnikání, avšak při stanovení jasných pravidel hry). V nejbližší budoucnosti hrozí spíše první možnost, tedy že se budou postupně zavádět do národní legislativy nová nařízení a zákony navržené Evropskou unií, které budou trh čím dál více regulovat, zvyšovat náklady firem a eventuálně snižovat jejich konkurenceschopnost.

Určitou pomocí v komplexnosti daňových systémů by mohlo být využití technologie blockchain v oblasti daní. Dle poradenské společnosti EY má tato technologie potenciál změnit daňové transakce, vedení jejich záznamů a dokonce zautomatizovat spoustu procesů v oblasti transferových cen. Hlavní výhodou blockchainu je transparentnost a nezávislost na centrální autoritě. V současnosti se tato technologie testuje na nepřímých daní (konkrétně na DPH), které zahrnují mnoho transakčních dat. Vzhledem ke komplexnosti vnitropodnikových transakcí a daňové správě, která požaduje transparentnost, je automatizace procesů zavedení, dokumentace a obhajoba transferových cen velmi lákavá. S technologií blockchain může být však i proveditelná. Blockchain může být využit pro monitorování vnitropodnikových transakcí a provádění plateb po splnění předem daných podmínek tržního odstupu (pomocí tzv. smart kontraktů). Nehmotná aktiva by mohla být tokenizována (token by představoval celé nehmotné aktivum či pouze jeho část). To by se hodilo především u transakcí zahrnující sdílené vlastnictví, smlouvy o sdílení nákladů a aplikace metody rozdělení zisku. Tato technologie má tak potenciál zautomatizovat a zpřehlednit mnoho procesů nejen v podniku, ale i ve finanční správě (Blockchain relevant for tax and transfer pricing, 2018).

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo zhodnotit, jaký skutečný dopad má daňová optimalizace na konkrétní společnost a z toho vyplývající důsledky pro stát. Dále bylo cílem objasnit, jak státy bojují proti agresivnímu daňovému plánování a hlavně jak předcházet daňovým únikům a zlepšit výběr daní. S tím souvisí i predikce vývoje v oblasti daňové optimalizace v následujících letech.

Na základě dat ze zemí OECD se ukázalo, že většina států přistupuje k postupnému snižování daně z příjmů právnických osob a naopak chybějící příjmy státního rozpočtu nahrazují nepřímými daněmi (např. DPH). Ze srovnání složené daňové kvóty v zemích OECD se ukázalo, že většina států má své příjmy státního rozpočtu pokryty hlavně z daní z příjmů fyzických osob, pojistného na sociální zabezpečení a nepřímých daní. Česká republika v tomto není výjimkou.

Díky postupující globalizaci v druhé polovině 20. století začaly vznikat nadnárodní společnosti s množstvím dceřiných společností, které však mají společný cíl a to maximalizovat zisk celé skupiny. Do popředí se dostaly transferové ceny, které vznikají při obchodování mezi spřízněnými podniky. Vnitropodnikové ceny mohou znatelně ovlivňovat základ daně pro výpočet daně z příjmů právnických osob, proto se pro tyto ceny nastavila pravidla díky Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a správu daní. Tato směrnice přinesla zásady a metody při stanovení převodních cen. Ukázalo se však, že i přes nastavená pravidla můžou korporace využívat agresivní daňové plánování k erozi základu daně a přesouvání zisků do jurisdikcí s nižším zdaněním. Proto díky organizaci OECD a skupině G20 vznikl projekt BEPS, kterým se snaží těmto praktikám zamezit. Vzniklo tak několik nových pravidel a povinností, mezi něž patří např. automatická výměna informací pomocí Country by Country Reporting, vznik úmluvy MLI či směrnice ATAD nebo zavedení Evidence údajů o skutečných majitelích. Tato zavedená i teprve chystaná opatření by měla přispět k narovnání podmínek mezi lokálními a nadnárodními společnostmi. Na hodnocení dopadů je však zatím velmi brzy, neboť opatření začala být účinná teprve v nedávné době a hodnotit jejich efektivnost bude možné až za několik let. Jedno je však jisté – daňové správy začaly získávat mnohem více informací od daňových poplatníků a učí se s nimi správně pracovat. Daňové kontroly tak budou mnohem efektivnější a cílené na konkrétní podezřelé subjekty a transakce, což se potvrdilo i v analýze

daňových kontrol Finanční správou České republiky v kapitole 3. Analýza ukázala, že počet daňových kontrol se snižuje, avšak od roku 2011 do 2017 se procentuálně zvýšily kontroly s nálezem ze 14,8 % na 61,3 %. Zmíněná pravidla mají však zároveň i jiný efekt, a to zvyšování regulace. Je tedy otázkou, kam až toto postupné omezování podmínek trhu dojde. Daňovému systému v České republice by totiž spíše mohlo pomoct přepracování daňových zákonů do srozumitelnější formy a zbavení se spletitého množství výjimek.

Zároveň se z analýzy ukázalo, že samotná daňová sazba korporátní daně nehraje při daňovém plánování hlavní roli. Mnohem důležitější pro společnosti je stabilita a srozumitelnost daňového systému. Pak přichází na řadu otázka výhodnějšího zdanění (např. některých příjmů od zahraničních dceřiných společností, osvobození výplat dividend, preferenční zdanění licencí a patentů aj.). U této problematiky navíc významnou roli hrají smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Proti jejich zneužívání vznikla výše zmíněná úmluva MLI.

Na příkladu společnosti Škoda Auto byl rozebrán skutečný dopad transferových cen na danou společnost. Ukázalo se, že společnost má důkladně nastaveny procesy tvorby a dokumentace převodních cen. A to nejen z toho důvodu, že se daňová správa v posledních letech na transferové ceny začala mnohem více soustředit, ale také z důvodu, že transferové ceny hrají v této společnosti významnou roli (to je podrobněji ukázáno v kapitole 3). Podíl tržeb se spřízněnými podniky dosahuje kolem 70 % celkových tržeb společnosti a podíl nákupu od spřízněných podniků kolem 30 % celkových nákladů společnosti. Na příkladu zpochybnění 1 a 5 % transakcí se spřízněnými stranami finanční správou je dokázáno, jak je pro společnost důležité mít správně ošetřena všechna rizika (co se týče správného nastavení cen podle principu tržního odstupu, dokumentace a archivace). Dle výpočtů se totiž ukázalo, že zpochybnění malého % transakcí může vést k znatelnému doměření daně (téměř 775 mil. Kč) a mít tak velký vliv na efektivní daňovou sazbu a ziskovost společnosti.

Na úrovni Evropské unie vzniká návrh společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, od kterého si zákonodárci slibují snížení administrativní zátěže a zdanění na základě skutečné ekonomické podstaty. Je však zatím složité domluvit se napříč všemi státy EU na harmonizaci daní. Z výpočtů na příkladu společnosti Škoda se zároveň ukázalo, že by se podniku díky tomu snížil základ daně a s ním i výsledná daň z příjmů právnických osob (přes 3,3 mld. Kč) oproti skutečně zaplacené dani v roce 2018 (přes 6,2 mld. Kč).

Je tedy otázkou, zda by toto opatření bylo pro Českou republiku ekonomicky výhodné a zda si raději nezachovat daňovou konkurenci a pokračovat ve sjednocování pravidel na základě projektu BEPS.

Aby měla veškerá nová opatření proti agresivnímu daňovému plánování skutečný efekt, je nezbytné, aby se do projektů zapojilo co nejvíce států světa. Zároveň by bylo naivní si myslet, že dojde k vymýcení daňového plánování. Každý racionálně uvažující ekonomický subjekt se snaží maximalizovat svůj užitek - v oblasti daní tedy ušetřit na daních (v situaci domácností a firem) či zvýšení příjmů státního rozpočtu (v případě státu). Zmíněná opatření tak budou především zvyšovat administrativní zátěž a regulovat trh, nicméně stále budou vznikat nové možnosti, jak daňově optimalizovat.

Seznam použité literatury

Knižní zdroje

CHALUPA, Rostislav, Jiří KADLEC, Jana PILÁTOVÁ, et al., 2017. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2017*. 15. Olomouc: ANAG. Účetnictví, daně. ISBN 978-807-5540-683.

JANSKÝ, Petr, 2016. Estimating the costs of international corporate tax avoidance: the case of the Czech Republic. *IES Working Paper 21/2016* [online], IES FSV. Charles University. [vid. 2019-03-31]. Dostupné z: http://ies.fsv.cuni.cz/sci/publication/show/id/5529/lang/cs

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

Koncernová směrnice o převodních cenách, 2005. ŠKODA AUTO a.s., tř. Václava Klementa 869, 293 01 Mladá Boleslav.

KUTERA, Małgorzata, 2017. A model of aggressive tax optimization with the use of royalties. *Journal of Economics & Management* [online], vol. 30, s. 85-98 [vid. 2019-03-12]. ISSN 17321948. Dostupné z: https://search.proquest.com/docview/1983632383/fulltextPDF/5D6786AD4F304667PQ/1?accountid=17116

OECD - Developing Capacity in BEPS and Transfer Pricing [online], 2016. [vid. 2019-04-04]. Dostupné z: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/developing-capacity-in-beps-and-transfer-pricing.pdf

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ, 2015. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.

ROUN, Vlastimil, 2007. Předací ceny v podnikových uskupeních. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze. **2**(2): 17-27 [vid. 2018-02-09]. ISSN 1802-2200. Dostupné z: https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=218.pdf

STOICA, Emilia Cornelia, 2017. Tax Evasion Between Fraud And Optimization. *Challenges of the Knowledge Society* [online], s. 821-825 [vid. 2019-03-11]. ISSN 20687796. Dostupné z: https://search.proquest.com/docview/1973331319/fulltextPDF/6AC00D687EB4400EPQ/1?accountid=17116

ŠVIHLÍKOVÁ, Ilona, 2015. *Jak jsme se stali kolonií*. V Praze: Rybka Publishers. ISBN 978-808-7950-173.

ZUCMAN, Gabriel, Teresa Lavender FAGAN a Thomas PIKETTY. 2015. *The hidden wealth of nations: the scourge of tax havens.* Chicago: The University of Chicago Press. ISBN 978-0226245423.

Bibliografie

Atraktivita offshore center pro české exportní podniky, 2016. Liberec. Bakalářská práce. Technická univerzita v Liberci.

HNÁTEK, Miloslav, 2016. Zcela legální daňové triky: pro podnikatele, svobodná povolání, pronajímatele, zaměstnance, studenty, seniory. Praha: ESAP. ISBN 978-809-0589-933.

Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017. *OECD.org* [online]. [vid. 2019-04-09]. Dostupné z: https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017. *OECD.org*[online]. [vid. 2019-04-09]. Dostupné z: https://www.oecd.org/ctp/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm

Internetové zdroje

Arm's length price, c2013-2019. *Akont* [online]. [vid. 2019-03-15]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovnik-nejdulezitejsich-pojmu.html/128_709-arms-length-price

BEPS Actions - OECD, 2019. *OECD.org* [online]. [vid. 2019-02-26]. Dostupné z: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm

BEPS Webcast 8 - Launch of the 2015 Final Reports, 2015. *SlideShare* [online]. [vid. 2019-02-26]. Dostupné z: https://www.slideshare.net/OECDtax/beps-webcast-8-launch-of-the-2015-final-reports

Blockchain relevant for tax and transfer pricing, 2018. *EY's Tax Insights* [online]. [vid. 2019-03-31]. Dostupné z: https://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/blockchain-relevant-for-tax-and-transfer-pricing.aspx

CbC Reporting, 2018. *DReport - To nejnovější z Deloitte* [online]. [vid. 2019-02-25]. Dostupné z: https://www.dreport.cz/blog/cbc-reporting-prvni-mezinarodni-vymena-zprav-podle-zemi-se-blizi/

Co je to BEPS?, 2016. *Fučík & partneři* [online]. [vid. 2019-02-25]. Dostupné z: https://www.fucik.cz/publikace/mezinarodni-zdaneni-beps/

Corporate tax rates table, 2019. *KPMG International* [online]. [vid. 2019-04-12]. Dostupné z: https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html

Doing Business 2019, 2018. *World Bank Group* [online]. [vid. 2019-02-24]. Dostupné z: http://www.doingbusiness.org/en/reports/global-reports/doing-business-2019

Domestic Rates - Corporate Tax, 2019. *Deloitte International Tax Source* [online]. [vid. 2019-02-22]. Dostupné z: https://dits.deloitte.com/#DomesticRatesSubMenu

Effective Tax Rate, 2019. *Investopedia* [online]. [vid. 2019-03-18]. Dostupné z: https://www.investopedia.com/terms/e/effectivetaxrate.asp

Finanční zpravodaj číslo 2/2019, 2019. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [vid. 2019-03-31]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2019/financni-zpravodaj-cislo-2-2019-34011

Informace o činnosti FS ČR za rok 2017, 2018. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha [vid. 2019-03-24]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401

Lafferova křivka, 2018. *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation [vid. 2019-02-15]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Lafferova_křivka

Mezinárodní daňové plánování, c2013-2019. *Akont* [online]. [vid. 2019-02-26]. Dostupné z: https://www.akont.cz/reseni/mezinarodni-danove-planovani.html

Mezinárodní spolupráce v oblasti daní, c2005-2013. *Ministerstvo financí ČR* [online]. [vid. 2019-02-25]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani

MLI, 2017. *EPRAVO.CZ* [online]. [vid. 2019-02-26]. Dostupné z: https://www.epravo.cz/top/clanky/mli-jak-a-kdy-budou-modifikovany-smlouvy-o-zamezeni-dvojimu-zdaneni-106346.html

Návrh směrnice Rady o CCCTB 2016/0336, 2016. *Právo EU - EUR-lex* [online]. Štrasburk [vid. 2019-03-31]. Dostupné z: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1554027464155&uri=CELEX:52016PC0683

Novela Směrnice OECD, 2017. *Schaffer & Partner* [online]. [vid. 2019-02-25]. Dostupné z: https://www.schaffer-partner.cz/cs/aktualita/4079-novela-smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-aktualizovane-prehledy-dle-jednotlivych

Novela ZDP, 2019. *Fučík & partneři* [online]. [vid. 2019-02-26]. Dostupné z: https://www.fucik.cz/publikace/novela-zakona-o-dani-z-prijmu-1/

OECD Tax Database, 2018. *OECD.org* [online]. [vid. 2018-02-10]. Dostupné z: https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm

OECD Tax revenue, 2018. OECD Data [online]. [vid. 2019-02-15]. Dostupné z: https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm

Pokyn D – 332, 2010. *Finanční správa - Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností* [online]. Praha [vid. 2019-02-22]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti

Pokyn D – 334, 2010. *Finanční správa - Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností* [online]. Praha [vid. 2019-02-28]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti

Pokyn GFŘ D – 10, 2012. *Finanční správa - Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností* [online]. Praha [vid. 2019-04-05]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti

Pokyn GFŘ D – 32, 2018. *Finanční správa - Převodní ceny, zdaňování nadnárodních společností* [online]. Praha [vid. 2019-03-01]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti

Právnická osoba, 2018. *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation [vid. 2019-02-17]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Právnická_osoba

Právnická osoba – význam termínu, ©2019. *Profi-kancelář* [online]. [vid. 2019-02-17]. Dostupné z: https://www.profi-kancelar.cz/vyznam-terminu-pravnicka-osoba/

Přehled platných smluv, 2018. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [vid. 2018-02-22]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv

Převodní ceny v roce 2019, 2019. *Accace Česká republika / Poradenství a outsourcing* [online]. [vid. 2019-02-22]. Dostupné z: https://accace.cz/prevodni-ceny-v-cr-ebook/

Převodní ceny (transfer pricing), c2013-2019. *Akont* [online]. [vid. 2019-02-22]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovnik-nejdulezitejsich-pojmu.html/128_2047-prevodni-ceny-transfer-pricing

Spojené arabské emiráty, c2013-2019. *Akont* [online]. [vid. 2019-03-15]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/spojene-arabske-emiraty.html

Stálá provozovna, c2013-2019. *Akont* [online]. [vid. 2019-02-19]. Dostupné z: https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovnik-nejdulezitejsich-pojmu.html/128_2052-stala-provozovna-permanent-establishment

Tiskové zprávy GFŘ: Finanční Resort financí ocenil dvacet nejvýznamnějších plátců daně z příjmů právnických osob, 2018. *Finanční správa - Tiskové zprávy 2018* [online]. [vid. 2019-03-18]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/tz-2018/resort-financi-ocenil-20-nejvyznamnejsich-platcu-dppo-9239

Taxing corporations, 2014. *Tax Justice Network* [online]. [vid. 2019-03-12]. Dostupné z: https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/taxing-corporations/

Transfer Pricing, 2010. *Tax Justice Network* [online]. [vid. 2019-03-12]. Dostupné z: https://www.taxjustice.net/topics/corporate-tax/transfer-pricing/

Volkswagen Group Annual Report 2018, 2019. *Volkswagen Group Homepage* [online]. [vid. 2019-03-31]. Dostupné z: https://annualreport2018.volkswagenag.com/servicepages/filelibrary/files/collection.php

Výroční zprávy ŠKODA, 2019. *ŠKODA Storyboard* [online]. [vid. 2019-03-24]. Dostupné z: https://www.skoda-storyboard.com/cs/vyrocni-zpravy/

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích): ČÁST PRVNÍ - OBCHODNÍ KORPORACE, 2018. Zákony pro lidi [online]. [vid. 2018-02-09]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90#cast1

Zákon o daních z příjmů - č. 586/1992 Sb., 2019. *Zákony pro lidi* [online]. [vid. 2019-02-10]. Dostupné z: https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586

Zpravodaj dReport: březen 2019, 2019. *Deloitte Česká republika* [online]. [vid. 2019-03-29]. Dostupné z: https://www.dreport.cz/

Zpráva o činnosti FS ČR a CS ČR za rok 2017, 2018. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha [vid. 2019-03-24]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2017/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-32401

Zprávy o činnosti Finanční a Celní správy ČR 2011-2017, 2018. *Ministerstvo financí ČR* [online]. Praha [vid. 2019-02-11]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav