

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Mezinárodní daňové plánování a možnosti jeho eliminace  
Bakalářská práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2021/2022

## **ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE**

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Veronika Sochová**  
Osobní číslo: **E19891**  
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**  
Studijní obor: **Finanční správa**  
Téma práce: **Mezinárodní daňové plánování a možnosti jeho eliminace**  
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

### Zásady pro vypracování

Cílem práce je analýza schémat daňového plánování a navržení možností úprav daňového systému a systému daňových kontrol za účelem eliminace těchto praktik.

Osnova:

- Daně a daňová optimalizace.
- Schémata mezinárodního daňového plánování.
- Analýza legislativy.
- Návrhy změn legislativy.

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran  
Rozsah grafických prací:  
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

#### Seznam doporučené literatury:

- JURČÍK, R. Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2015. 137 s. ISBN 978-80-7418-176-4.  
KLEIN, Š., ŽÍDEK, K. Mezinárodní daňové plánování. 1. vyd. Praha: Grada, 2002. 230 s. ISBN 80-247-0563-X.  
KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 7. vydání. Praha: Waltera Kluwer, 2018. 269 s. ISBN 978-80-7598-165-3.  
NOVOTNÁ, M., JORDANOVÁ, K., KRUPÍČKOVÁ, L., ŠOTNÍK, J. Daňové řízení. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2019. 264 s. ISBN 978-80-7400-730-9.  
SOJKA, V., BARTOŠOVÁ, M., FEKAR, P., MAŠEK, J., NEŠLEHA, M., VAŇOUSOVÁ, I. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. 343 s. ISBN 978-80-7552-688-5.  
ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru. 7. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Leges, 2018. 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Vít Jedlička, Ph.D.**  
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**  
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

**prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.** v.r.  
děkan

LS.

**Ing. Jan Fuka, Ph.D.** v.r.  
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Mezinárodní daňové plánování a možnosti jeho eliminace jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47 b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7 /2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 26.6.2022

Veronika Sochová v.r.

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Vítovi Jedličkovi, Ph.D., za podporu, vstřícný přístup a cenné rady.

V neposlední řadě také děkuji své rodině za celkovou podporu při psaní této práce a během celého studia.

## **ANOTACE**

Tato bakalářská práce se zabývá mezinárodním daňovým plánováním a možnostmi jeho eliminace. Analýza ukazuje, že důležitým aspektem je využití legislativy dle místa jurisdikce. Právě daňové ráje jsou součástí mezinárodního daňového plánování, podle kterých se určuje i daňová zátěž daňového poplatníka. Koordinace daňových systémů je potřebná v rámci mezinárodní daňové spolupráce, kde správná informovanost vede k zamezení daňových úniků a dvojího zdanění. Systém daňových kontrol je důležitým článkem v každém státě. Schémata mezinárodního daňového plánování popisují skupinové financování, kde obchodní korporace využívají offshore a onshore lokality s co nejnižším zdaněním.

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

offshore a onshore podnikání, mezinárodní daňové plánování, půjčky v rámci skupiny, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, daňová kontrola, boj proti daňovým únikům

## **TITLE**

International Tax Planning and Possibilities of Its Elimination

## **ANNOTATION**

This bachelor thesis focuses on international tax planning and the possibility of its elimination. The analysis shows that an important aspect is the use of legislation according to the place of jurisdiction. Tax havens are part of international tax planning, according to which the taxpayer's tax burden is determined. The coordination of tax systems is needed in the framework of international tax cooperation, where sufficient information leads to the prevention of tax evasion and double taxation. The system of tax audits is an important element in every state. International tax planning schemes describe group financing, where business corporations use offshore and onshore locations with the lowest possible taxation.

## **KEYWORDS**

offshore and onshore business, international tax planning, intra-group loans, double taxation treaties, tax control, fight against tax evasion

# OBSAH

|  |    |
|--|----|
| SEZNAM ILUSTRACÍ .....                                       | 8  |
| SEZNAM TABULEK .....   | 8  |
| SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK .....                                | 9  |
| ÚVOD.....  | 10 |
| 1 DANĚ A DAŇOVÁ OPTIMALIZACE.....                            | 12 |
| 1.1 Definice daní .....                                      | 12 |
| 1.2 Původy a principy mezinárodního daňového plánování ..... | 14 |
| 1.3 Offshore a onshore podnikání .....                       | 15 |
| 2 SCHÉMATA MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ .....            | 18 |
| 2.1 Půjčky v rámci skupiny .....                             | 19 |
| 2.2 Varianty schémat mezinárodní daňového plánování .....    | 21 |
| 2.3 Licenční poplatky.....                                   | 23 |
| 3 ANALÝZA LEGISLATIVY .....                                  | 26 |
| 3.1 Místo jurisdikce.....                                    | 27 |
| 3.1.1 Daňové ráje .....                                      | 28 |
| 3.1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění .....               | 29 |
| 3.2 Evropská unie a mezinárodní spolupráce.....              | 30 |
| 3.2.1 Srážkové daně .....                                    | 31 |
| 3.3 Prameny legislativy .....                                | 32 |
| 3.4 Daňová kontrola .....                                    | 32 |
| 4 NÁVRHY ZMĚN LEGISLATIVY .....                              | 36 |
| 4.1 Globální daň pro všechny.....                            | 37 |
| 4.2 Boj proti daňovým únikům .....                           | 37 |
| 4.2.1 Veřejné zakázky.....                                   | 38 |
| 4.3 Změny v daňových kontrolách.....                         | 40 |
| ZÁVĚR .....  | 44 |
| POUŽITÁ LITERATURA .....                                     | 46 |

## SEZNAM ILUSTRACÍ

|   |    |
|---|----|
| <b>Obrázek 1:</b> Struktura daňového plánování s využitím půjčky z offshore jurisdikce .....            | 21 |
| <b>Obrázek 2:</b> Struktura daňového plánování s využitím hybridní půjčky .....                         | 22 |
| <b>Obrázek 3:</b> Struktura daňového plánování s využitím hybridní společnosti .....                    | 23 |
| <b>Obrázek 4:</b> Struktura daňového plánování s využitím IP boxu .....                                 | 24 |
| <b>Obrázek 5:</b> Srážkové daně v členských státech EU ve vztahu k jurisdikcím třetích zemí, 2017 ..... | 31 |
| <b>Obrázek 6:</b> Zaměření daňových kontrol v ČR .....  | 33 |

## SEZNAM TABULEK

|  |    |
|--|----|
| <b>Tabulka 1:</b> Charakteristika onshore a offshore společnosti ..... | 16 |
| <b>Tabulka 2:</b> Kritéria pro daňové ráje .....                       | 29 |
| <b>Tabulka 3:</b> Opatření BEPS .....                                  | 30 |



## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

|       |   |
|-------|---|
| ČNB   | Česká národní banka   |
| ČR    | Česká republika   |
| DAC2  | Oznamovací povinnost finančními institucemi   |
| DAC6  | Oznamovací povinnost ve vztahu k přeshraničním uspořádáním  |
| DPH   | Daň z přidané hodnoty   |
| DŘ    | Daňový řád  |
| BEPS  | Base Erosion and Profit Shifting project  |
| EU    | Evropská unie   |
| FATF  | Mezinárodní organizace Financial Action Task Force  |
| FATCA | Foreign Account Tax Compliance Act  |
| GFŘ   | Generální finanční ředitelství  |
| G20   | Skupina největších ekonomik světa představovaná ministry financí a guvernéry centrálních bank, členi jsou 19 států a jednotný vnitřní trh Evropské unie |
| HDP   | Hrubý domácí produkt  |
| IBC   | International Business Company  |
| MLI   | Mnohostranná úmluva (multilateral instrument)   |
| NSS   | Nejvyšší správní soud   |
| OECD  | Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj   |
| SZDZ  | Smlouvy o zamezení dvojího zdanění  |
| TIEA  | Tax Information Exchange Agreement  |
| USA   | Spojené státy americké  |
| ZDP   | Zákon o dani z příjmů   |
| ZZVZ  | Zákon o zadávání veřejných zakázek  |

## ÚVOD

Na celém světě jsou zachovány možnosti volby kde pracovat, kde nakupovat, kde investovat kapitál financí a následně i ovlivňovat daňové zatížení, jak u fyzické, tak právnické osoby. Vznikají různé názory o tom, jak má daňový systém vypadat, co má být jeho součástí a také vznikají otázky o zavedení nových daní z důvodu preferencí EU. Např. EU se podařily prosadit ekologické daně, jako je daň z elektřiny a daň z plynu. V některých státech se vybírají daně, které nejsou součástí české daňové soustavy, jako např. daň z bohatství, a to ve státě Francie. V rámci finančního práva se považuje nejdůležitější daňové právo, které má vliv na právní rámec pro pokrytí veřejných sektorů a služeb a na veškeré potřeby státu. Každý suverénní stát bude stanovovat v rámci daňových zákonů vybírání daní od daňových subjektů. Avšak smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ) mají v rámci práva aplikační přednost. Cílem této práce je analýza schémat daňového plánování a navržení možností úprav daňového systému a systému daňových kontrol za účelem eliminace těchto praktik.

V ČR je nemalé množství firem se zahraniční majetkovou účastí. Problematika mezinárodního daňového plánování se stává denní náplní práce finančních manažerů, daňových poradců a auditorů rozsáhlých holdingových společností. Mezinárodní zdanění a jeho řešení je každodenní záležitostí daňových subjektů i státních orgánů, jako jsou finanční úřady i ministerstvo financí.

Každý stát má daňový systém a daňovou politiku. EU vytváří debaty o sjednocování daňových soustav. Je potřeba zmínit, že světová harmonizace v oblasti daní prakticky není. Spolupráce členských zemí EU souvisí s poskytováním informací o daních, daně úroků, SZDZ a boji proti daňovým rájům. Na harmonizaci přímých daních, zejména stanovení společného základu daně podnikatelů v EU, je odmítavá reakce již několik let. Harmonizace nepřímých daní se týká zejména daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. EU se touto cestou snaží odstranit překážky pro volný pohyb zboží a osob v rámci území EU. EU se snaží sblížovat daňové systémy i účetní systémy. Daňové zatížení není na stejné bázi a stejné v rámci různých jurisdikcí jednotlivých států celého světa. Daňové úspory jsou největším cílem pro mezinárodní daňové plánování.

V rámci mezinárodní daňové spolupráce je nejdůležitější koordinace daňových systémů obsahující správnou informovanost a zamezení daňových úniků a dvojího zdanění. V každém státě je důležitým článkem i systém daňových kontrol. Korporátní podniky, pohybující se operačně napříč světovým trhem s odlišnými daňovými systémy, si vybírají k přesunu zisku

jurisdikce s výhodnějším daňovým režimem. Proto je náročné zjistit, které ekonomické aktivity slouží k znovurozdělení zisku v jurisdikcích s nízkým daňovým zatížením a které ekonomické aktivity jsou relevantní. Část korporace, která je umístěna v jurisdikci s nižším daňovým režimem bude financována prostřednictvím vlastního kapitálu, zatímco jiná část korporace, která je umístěna v jurisdikci s vyšším daňovým zatížením, bude financována spíše prostřednictvím cizího kapitálu. Je možné eliminovat tyto praktiky? Analýza legislativy a schémat daňového plánování ukazuje, že tyto praktiky jsou používány dle norem, úmluv, směrnic a zákonů. Volba každého daňového subjektu spočívá v tom, jak tyto legislativy umožňující snížení daňové zátěže využívat.

# 1 DANĚ A DAŇOVÁ OPTIMALIZACE

V následující kapitole popisují principy daňové optimalizace a mezinárodního daňového plánování. Ve společnosti jsou daně výraznou zátěží. Daňová optimalizace obsahuje velké množství postupů a procesů, které vedou ke snížení daňové zátěže ve společnosti. Úspěšné využívání mezinárodních daňových struktur vede ke správnému mezinárodnímu daňovému plánování. Nedílnou součástí mezinárodního daňového plánování je využití offshore a onshore podnikání a využití smluv o zamezení dvojího zdanění.

## 1.1 Definice daní

Daně představují příjmy do veřejných rozpočtů. Kubátová (2018, s. 15) popisuje, že daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to neekvivalentní platba a také neúčelová. Daň je pravidelně se opakující položkou v časových intervalech (např. placení každý rok daně z příjmů) a platí se za stanovených okolností. Pro poplatníka neekvivalentnost znamená, že nemá nárok ve výši jeho odpovídající platbě na protihodnotu. Neúčelovostí daně se popisuje fakt, že konkrétní daň předepsaná v určité výši nefinancuje konkrétní vládní projekt, když se stane nedílnou součástí veřejného rozpočtu a jeho celkových příjmů, z něhož budou financovány veškeré a různé potřeby veřejnosti.

Jurčík (2015, s. 11-14) popisuje různé druhy daní v České republice. Základním členěním je na daně nepřímé a přímé. Druhy daní jsou záležitostí relativně složitou, ale zákonodárce nabízí určitý systém. Pro každou daň existuje speciální zákon *de facto* a *de iure*, který upravuje podrobnější podmínky jejího uplatnění a její podstatu. Druhy daní jsou řádně děleny do dvou základních sfér, a to dle vlivu na daňovou politiku a dle charakteru zdanění. Rozdělení daní na nepřímé a přímé má dlouhou tradici a je vysvětlováno a popisováno v mnoha publikacích. Přímá daň je určená povinná platba do státního rozpočtu, která se řídí zákonem a která se od daně nepřímé odděluje skutečností určité přesné a jasné definice subjektu, který tuto daň bude platit. Její výše bývá vypočítávána z příjmů daňového subjektu nebo z jeho majetku. Vládní snahou na celém světě je prostřednictvím daňových reforem snižovat daňové zatížení na úkor podílu daní nepřímých, jenž se zvyšuje. Nepřímá daň je určitá daň, kterou jiná osoba (plátce) platí státu než ta, která je této dani podrobena a na kterou dopadají účinky této daně (poplatník). Stanovuje se také jako daň ze spotřeby, jelikož daň je zahrnuta v cenách služeb nebo zboží, které jsou nakupovány poplatníkem hradící tuto daň v souvislosti uhrazení své spotřeby (příslušný obchodník pak zaplatí státu daň). Opakem daně nepřímé je daň přímá, u které figuruje poplatník přímo plátcem: spotřebu nezdaňuje přímá daň, ale poplatníkovi příjmy.

Přímé daně jsou definovatelné tím, že jsou spojené s důchodem ve smyslu majetku či příjmu. Další charakteristikou je fakt, že si je poplatník platí na vlastní účet a sám.

Daňová soustava v ČR:

1. daň z příjmů: daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob,
2. daně majetkové: daň z nemovitosti, silniční daň.

Nepřímé daně, jinými slovy též daně ze spotřeby, jsou zahrnuty v ceně služeb či zboží, které jsou placené při jejich koupi poplatníkem; naopak přímé daně charakterizují zdanění příjmů poplatníka. Daňová teorie však poslední dobou ukazuje pořad více důvodů pro přecházení v souvislosti daňového mixu od daní přímých k nepřímým, které v dnešní tzv. globalizované společnosti výhodnější vlastnosti plynoucí z toho, že se jim nelze vyhnout přesunem do daňového ráje a provádět daňovou optimalizaci tímto způsobem.

Nepřímé daně následně charakterizují stav, kdy plátce daně platí, nýbrž na účet poplatníka, od kterého danou daň vybral před tím, prostřednictvím přírážky k cenové hodnotě zboží.

Daně nepřímé:

1. univerzální daň – daň z přidané hodnoty (DPH),
2. selektivní daň – spotřební daň,
3. ekologické daně (daň z elektřiny, daň z plynu a další).

Nepřímé daně:

1. jsou nenápadné, tzn. skryté v ceně služeb a zboží,
2. představují relativně stabilní a dobře předvídatelný zdroj příjmů,
3. vedou k jednorázovému zvýšení cen a krátkodobě k vyšší inflaci,
4. jejich zvyšování lze obvykle snáze prosadit než u daní z příjmů,
5. jsou potencionálně neutrální, každý občan platí stejně daň bez rozdílů,
6. při splnění určitých pravidel se jim nelze vyhnout změnou chování nebo např. bydliště,
7. umožňují plíživé zvyšování daňové zátěže,
8. pokud země zvládne základní principy účetnictví, stane se vybírání nepřímých daní jednodušší než daní přímých,

9. v období informačních technologií jsou přes svou administrativní náročnost čím dál lépe zvládnutelné,
10. deformují cenové signály, statky v nižší sazbě mají nižší ceny než v základní sazbě.

## 1.2 Původy a principy mezinárodního daňového plánování

V 19. století Velká Británie a po ní další státy začaly zavádět legislativu pro založení společnosti, kde pro investora ztráta byla omezena množstvím akcií, za které investor zaplatil. Toto zavedení legislativy vedlo k podpoře investic a podnikání. Pokud by společnosti s omezeným ručením nebyly k dispozici, investorovi hrozil úplný krach v případě úpadku jeho podnikání. Ručení bylo omezeno zavedením principu, kde je společnost z hlediska práva jiná osoba než její vlastník. Věřitelé jsou schopni uspokojit své nároky z majetku společnosti, nikoliv z majetku osoby, která do společnosti investovala. Zavedením zásady, že společnost a její vlastník jsou jiné osoby, se okamžitě naskytla příležitost pro daňové plánování. Morální oprávnění daňového plánování vychází z premisy, že žádný člověk není povinen plnit své záležitosti tak, aby platil co nejvyšší daně. Podnikatelé považují za povinnost legálně minimalizovat daňové zatížení své či jiné společnosti, kterou reprezentují tak, aby bylo dosaženo co nejvyšší míry akumulace kapitálu. Tato minimalizace vede k uspořádání majetkových, obchodních a statutárních záležitostí v souladu s právem (Klein, 1998, s. 7).

Příležitostí pro daňovou optimalizaci příjmů jsou různé daňové režimy různých států. Daně jsou pro nás výdajem vždy a cílem každé podnikající osoby je právě snížení nákladů. Správné využití daňové optimalizace s offshore oblastmi spočívá v kvalitní právní informovanosti a také v neidentifikování skutečných vlastníků příjmů a jejich reálné směry a podstaty ekonomiky a financí. Vzniká tu tlak velkých světových ekonomik na daňové ráje, protože tu hrozí jak ekonomická, tak politická izolace.

Sojka et al. (2017, s. 220) popisuje, že úspěšné využívání daňových struktur mezinárodních předpokládá jak dobré daňové plánování, tak také zásahy do podnikání organizace. Pokud podnikatelský model má obstát takovým způsobem, nevyžadující zastírání žádného aspektu transakcí, které se realizují, nebude dostačující „papírová firma“ se zmocněným zástupcem. Nutné je podřízení budované nadnárodní struktury podnikání daňovým hlediskům. Proto se zakládají ve státech s výhodným režimem v daních zcela reálné subjekty, ve kterých jsou reálně fyzicky přítomní vedoucí a řídicí pracovníci. Perfektně promyšlené umístění investic je nejlepším způsobem využití daňově zvýhodněných lokalit. Již při přípravě záměru podnikatele je třeba uskutečnit výběr lokality jak z hlediska provozní praktické potřeby, tak i z pohledu

optimalizace zdanění příjmů v budoucnosti. Pokud se daň z příjmů právnických osob vyčísluje kolem 20 % a níže, většinou není odůvodnitelné v ekonomice tvořit účelové organizační konstrukce jen z daňových důvodů. Při snaze dospět k ještě nižšímu zdanění ve vzdáleném státě naprosto bývá provázána dalšími náklady (personálními, transportními apod.), stírající efekt úspory v daních. Mezinárodní daňová konkurence přináší snižování daní přímých v ČR i v jiných tradičních ekonomicky vyspělých průmyslových státech.

### **1.3 Offshore a onshore podnikání**

Jurčík popisuje (2015, s. 79), že offshore podnikání je podnikání prováděné v jedné zemi a týkající se majetku či podnikatelů v zemi jiné, avšak úřady v prvně uváděné zemi na toto podnikání nevalují z různých a mnohých důvodů daňovou povinnost ani jej vůbec nezatěžují. Zjednodušeně jde tedy o offshore podnikání prováděné prostřednictvím od daně osvobozené nebo společnosti zahraniční, které jsou jiným způsobem zvýhodněné. Mezi takové společnosti může patřit buď tzv. onshore rezidentní společnost ve vyspělých státech jako je například Nizozemsko, Kypr, Velká Británie, Malta, Lucembursko, Švédsko a další nebo offshore klasická společnost, která je založená v daňovém ráji.

Lichtenštejnsko, Bermudy a Lucembursko patří mezi pět prvních zemí světa, co do HDP na jednu hlavu obyvatele. Nadnárodní společnosti jsou pro daňové ráje výhodné. I pouhé 1 % získané formou daní ze zisků dosažených na jejich území pro většinu z nich představuje velmi významnou položku, protože jejich malá populace a skromná rozloha vyžadují veřejné výdaje nižší než v zemích velkých. Během finanční krize se ocitly na hranici bankrotu Kajmanské ostrovy. I daňové ráje se pohybují na tenkém ledě, který se může kdykoliv pod nimi prolomit. Tyto ekonomiky se zdají být zranitelné pro ty, kdo je uskutečňují a využívají a zároveň k jejich území nemají žádné vazby, nepředstavuje určitý problém, v případě nějaké potřeby, přesunout majetek či fiktivní dceřiné společnosti jinam (Merckaert et al. 2012, s. 45).

**Tabulka 1:** Charakteristika onshore a offshore společnosti

| <b>Charakteristika onshore společnosti</b>  | <b>Charakteristika offshore společnosti</b>   |
|---|---|
| - jsou povinny hradit daně z příjmů právnických osob v místě své rezidence                          | - platí v dané zemi pouze roční poplatky  |
|   | - výnosy z obchodních aktivit dané společnosti nejsou v této zemi zdaněny                           |
| - jsou založeny na základně místních zákonů a můžou obchodovat s jakýmikoli subjekty z různých zemí | - jsou založeny na základě místních zákonů, avšak nevyvíjí aktivity podnikání na území daného státu |
| - musí evidovat účetnictví, podávat daňová přiznání a zpravidla podléhají auditu                    | - zpravidla nemusí předkládat žádné účetnictví ani podávat daňová přiznání                          |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Offshore společnosti jsou firmy, které často sídlí v exotických destinacích, kterým říkáme daňové ráje. V dané lokalitě pouze sídlí a působí jinde po světě. Tím se liší od onshore společností, které sídlí v zemi, kde působí. Onshore firmy odvádí daně v zemi, kde sídlí, zatímco offshore společnosti se platbě daní v domácí ekonomice vyhýbají. Překlad slova offshore v ekonomickém pojetí je “umístěný v zahraničí”. Tento anglický pojem pochází z Normanských ostrovů, které jsou odděleny od Velké Británie a původní překlad slova je tedy “poblíž pobřeží” nebo “příbřežní”. V daňových rájích nejčastěji vznikají společnosti s označením International Business Company (IBC). Pod tímto názvem najdeme mezinárodní obchod, poradenské služby, elektronické služby, poradenství a další. Ačkoliv offshore může pomoci malým rozvojovým zemím nastartovat jejich ekonomiku, přináší s sebou řadu rizik celosvětově. Díky anonymitě se v daňových rájích skrývají nelegálně získané finance. Zároveň se odtud snadno financují například teroristické skupiny nebo organizovaný zločin. Využívání offshore společností je snadný způsob pro politiky, kteří se snaží zakrýt svůj skutečný majetek a slouží také k praní špinavých peněz. Nedá se říct, že všechny finance ukryté v daňových rájích jsou nelegální. Například společnosti, které působí celosvětově, mají nejvýhodnější podmínky pro své sídlo v daňových rájích. Těžko se u takových společností určuje jejich domácí ekonomika. Takovým příkladem je společnost Pokerstars, která sídlí na Maltě, ale své služby nabízí téměř po celém světě (GTO Solution, s.r.o. 2021).

Konto v offshore bance je nejjednodušším způsobem využití způsobu daňového ráje, většina světových bank má své offshore pobočky. Nejlepším způsobem daňového plánování je využití dohod o zamezení dvojího zdanění, tzv. „treaty shopping“, např. srážková daň dle smlouvy mezi ČR a Kypru je 10 %, nebo mezi ČR a Nizozemím je 0 %. Je potřeba zmínit, že tuto



metodu využívá hodně nadnárodních korporací, je legální, a i když jsou daně placeny, tak v podstatně menší výši.

## 2 SCHÉMATA MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ

Následující kapitola se zabývá formou přesunu prostředků-zahraníčními půjčkami a jejich schémata mezinárodního daňového plánování. Pokud má sídlo mateřská společnost v jedné onshore jurisdikci a správně zvolí a nastaví strukturu snížení daňového zatížení vlivem držení podílů v dceřiných společnostech, může v některých případech docílit až nulového daňového zatížení. Nestačí však pouze založit ekonomický subjekt ve správné jurisdikci, ale zároveň výborně znát účetní, daňové a právní prostředí nejen v ČR, ale i v zahraničních zemích.

Klein (1998, s. 116-117) uvádí, že půjčky ze zahraničí jsou oblíbenou formou prostředků k přesunu z oblasti offshore do zemí s daňovou zátěží, která je vysoká. Mají však určitá omezení. Hlavně je třeba upozornit, že offshore společnost nesmí své organizační složce poskytnout úvěr (tedy sama sobě). Tímto způsobem poskytnuté prostředky jsou stanovovány za příspěvek k činnosti, který však není zdanitelných příjmem, nýbrž může za konkrétních okolností podléhat dani z přidané hodnoty. U půjček přijatých ze zahraničí se využívá ustanovení, které omezuje uznávání úroků placených za výdaje, které snižují základ daně a dvojnásobek zdanění určité části úroků, která se považuje jako náklad nedaňový. V praxi se mohou uskutečnit tyto následující případy:

subjekt ze zahraničí, poskytovatel úvěru, se nepodílí na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru a nejedná se o úvěry a půjčky, které se do úhrnu úvěrů a půjček vůbec nezahrnují. V tom případě úroky z části poskytnutých úvěrů, které přesahují desetinásobek vlastního jmění nezahrnují do výdajů snižujících základ daně,

subjekt ze zahraničí, poskytovatel úvěru, se podílí na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru a nejedná se o úvěry a půjčky, které se do úhrnu úvěru a půjček vůbec nezahrnují. V tom případě se úroky z části poskytnutých úvěrů, které přesahují šestinásobek vlastního jmění (je-li příjemcem úvěru banka či pojišťovna) nebo čtyřnásobek vlastního jmění (u ostatních příjemců úvěru) nezahrnují do výdajů snižujících základ daně,

jedná se o úvěry a půjčky, z nichž úroky jsou součástí vstupní ceny majetku, nebo o prokazatelně bezúročné půjčky. Tyto půjčky a úvěry nejsou součástí úhrnu půjček, který je rozhodný pro určení, která část úroků bude uznána jako výdaj k dosažení, udržení a zajištění příjmů.

## 2.1 Půjčky v rámci skupiny

Půjčky (intercompany loans) jsou oblíbeným nástrojem dočasného přesouvání finančních prostředků v rámci skupiny tam, kde jsou momentálně potřeba. ČR zdaňuje úroky z půjček sazbou ve výši 15 %, ve SZDZ bývá často nižší sazba (až 0 %). Je tedy uskutečnitelné dočasně prostředky, které jsou volné, poskytnout ostatní společnosti, která započte úroky do daňově uznatelných nákladů ke snížení svého daňového břemena. Předmětem daně z příjmů není samotná jistina. Ke snížení zdanění je možné využít efektivně smluv o zamezení dvojího zdanění. Placené úroky jsou každopádně považovány za příjem ze zdroje na území státu, odkud jsou placeny. Aby nebylo možné zneužívání půjček ke skrývání kapitalizace, může být stanovena daňová uznatelnost úroků z půjček ovlivněním v souvislosti ke kapitálu společnosti. To představuje, že část úroků, která odpovídá té části jistiny, která přesahuje stanovený limit, není součástí položky snižující základ daně. Takto to existuje i v ČR, limit je stanovován jako násobek vlastního jmění. Úroková míra, která je sjednaná, musí být obvyklá v místě, čase, stanovující vztahu smluvních stran. U společnosti, které vykazují záporné vlastní jmění, nejsou úroky z půjček uznatelné nikdy. Je-li banka nacházející se v zemi, se kterou má ČR uzavřenou SZDZ, dochází potom při náležitém uspořádání k obejití ustanovení o „limitation of benefits“. Půjčky poskytované v rámci skupiny je možné výrazně zlepšit tím, že jistina je bance poskytnuta jako zástava proti půjčce poskytnuté do domácí jurisdikce. Je možné docílit s bankou individuální podmínky, pokud se jedná o úrokovou míru. Výhoda se opírá o to, že půjčka, kterou poskytuje banka, nebude s velkou pravděpodobností v žádném případě zpochybněna, nadto v bilanci vypadá lépe (Klein a Židek, 2002, s. 45-46).

Srážková daň z úrokových příjmů není aplikována podle stávající úpravy ZDP, u právnických osob, které jsou rezidenty ČR. Úrokové příjmy ze zahraničí stanovují jako výnos a stanou se nezbytnou součástí jejich základu daně. Daň, která je zaplacená v zahraničí, je uvedena v souvislosti s příslušnou SZDZ metodou zápočtu. U právnických osob není možné úrokové příjmy zohledňovat do samostatného základu daně podle § 20 b ZDP. Při vyplacení úroků daňovým rezidentům musí mít k dispozici plátce úrokových příjmů dokázání o tom, že se vztahuje příslušná SZDZ na příjemce, nejlépe v podobě potvrzení daňového domicilu, který je vydán správcem daně ze zahraničí. Srážku je plátce podle § 38 d odst. 1 ZDP „*Daň se vybírá srážkou z příjmů, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Je-li plnění hrazeno formou záloh, je samostatným příjmem každá záloha i doplatek z vyúčtování celkového plnění. Srážku je povinen provést plátce daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm.*

c), f) a g) bodech 1, 2, 5, 6 a 12 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých zápůjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, nejpozději v den, kdy o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem“ (Zákon č. 586/1992 Sb.) je povinen avšak nejpozději v den, kdy plátce o závazku účtuje v souladu s účetními předpisy, provést při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Pro provedení srážky, které je správné, je tedy velmi podstatné ujednání smluvní týkající se způsobu výpočtu úroků. V praxi se hlavně mezi spojenými osobami občas objevuje úročení závazku, u kterého není zcela jasně daná jeho výše a zúčtovací období. Může se tak stát, že český dlužník nemá jinou možnost na konci zdaňovacího období než účtovat v nákladech o úrocích s využitím časového rozlišení jako o dohadné pasivní položce. Bývají vznášeny požadavky při daňových kontrolách, aby i z těchto potenciálních závazků byla daň sražena. Součástí pokynu GFŘ D-22, podle výkladu GFŘ, se za závazky nepovažují dohadné pasivní položky pro účely vybírání daně srážkou podle § 38 d ZDP. Metodika finanční správy tedy počítá s tím, že daň bude teprve sražena až v okamžiku vyúčtování úroků (Sojka et al. 2017, s. 167-169).

ZDZ uvádí v § 19 odst. 1 písm. zk) „úrok z úvěrového finančního nástroje plynoucí obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, od stálé provozovny obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie než České republiky, umístěné na území České republiky, nebo od obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky; úvěrovým finančním nástrojem se pro účely tohoto zákona rozumí závazkový právní vztah, jehož předmětem je poskytnutých vrácení přenechaných peněžních prostředků nebo vrácení přenechaných peněžních prostředků; úvěrovým finančním nástrojem je vždy:

1. zápůjčka,
2. úvěr,
3. směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky,
4. vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a
5. dluhopis“

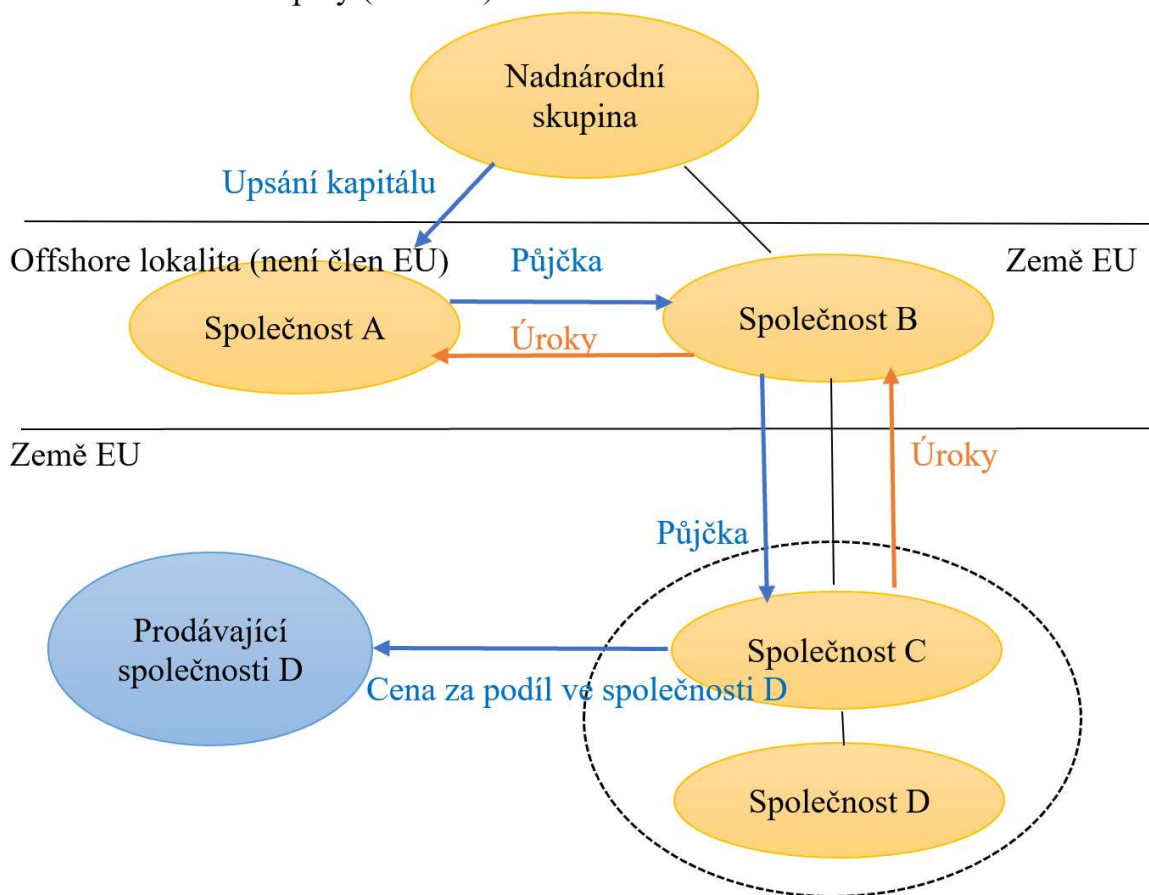
(Zákon č. 586/1992 Sb.).

Když zdroj úroků vyplácené spojenými právníckými osobami na území členského státu EU, ESVO a Švýcarska, který zdaňuje vybrané úrokové příjmy státu, kde je věřitel neboli příjemce daňovým rezidentem, se objevuje zvláštní režim dle směrnic EU.

## 2.2 Varianty schémat mezinárodní daňového plánování

Existuje několik variant schémat mezinárodního daňového plánování. První varianta je na obrázku č. 1, kde nadnárodní skupina sídlící v EU, zakládající společnost v offshore lokalitě, tedy daňovém ráji (Společnost A), a upisuje Společnosti A vlastní kapitál. Společnost B, také členem EU a součástí skupiny si vezme bezúročnou půjčku od Společnosti A. Kromě toho je poskytnuta půjčka Společnosti C, která nakoupí podíl ve Společnosti D. Nejpodstatnější je legislativa cílové země, která umožňuje skupinové zdanění. Společnost C bez žádných příjmů, pouze vlastní Společnost D, úroky jsou odečteny ze základu v dané zemi v rámci skupinového zdanění. V cílové zemi jsou úroky uplatněny jako náklad, rezidentní společnosti B a zdaněny v offshore jurisdikci, nejlépe kde zdanění je ve výši minimální či nulové.

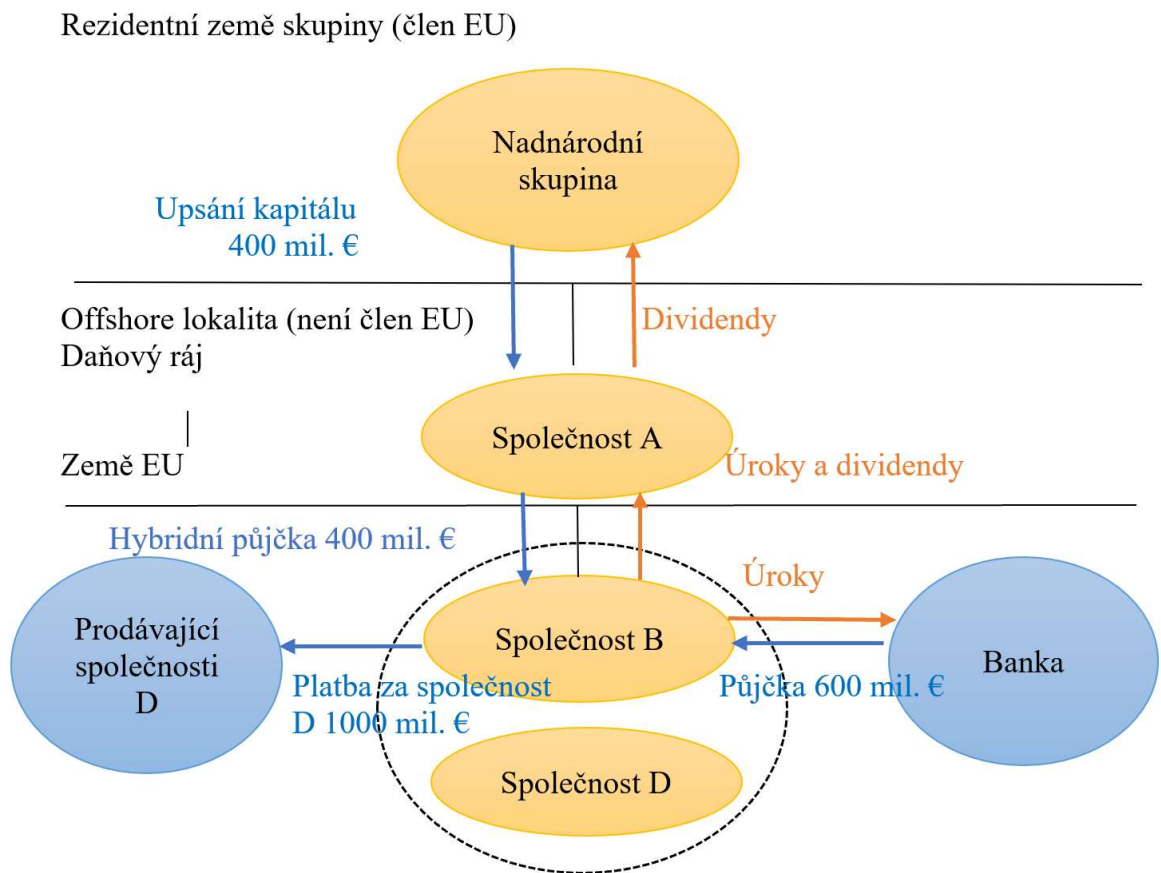
Rezidentní země skupiny (člen EU)



**Obrázek 1:** Struktura daňového plánování s využitím půjčky z offshore jurisdikce

*Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016)*

Další možnost využití skupinového financování a úroků k přesunu zisků je vidět na obrázku č. 2. Společnost A založí nadnárodní skupina v offshore lokalitě tady daňovém ráji s upsáním vlastního kapitálu. Společnosti B poskytne hybridní půjčku Společnost A, kde v offshore jurisdikci svědčí o investici do akcií a o půjčce se jedná v zemi příjemce. Z toho vyplývá důsledek, že Společnost B si může uplatnit nákladové úroky jako u obrázku č. 1 se Společností D v rámci společného zdanění a Společnost A vykazuje příjmy ve formě dividend, které jsou daňově osvobozené. Externí banka figuruje jako poskytovatel Společnosti B na část finančních prostředků na pořízení Společnosti D.

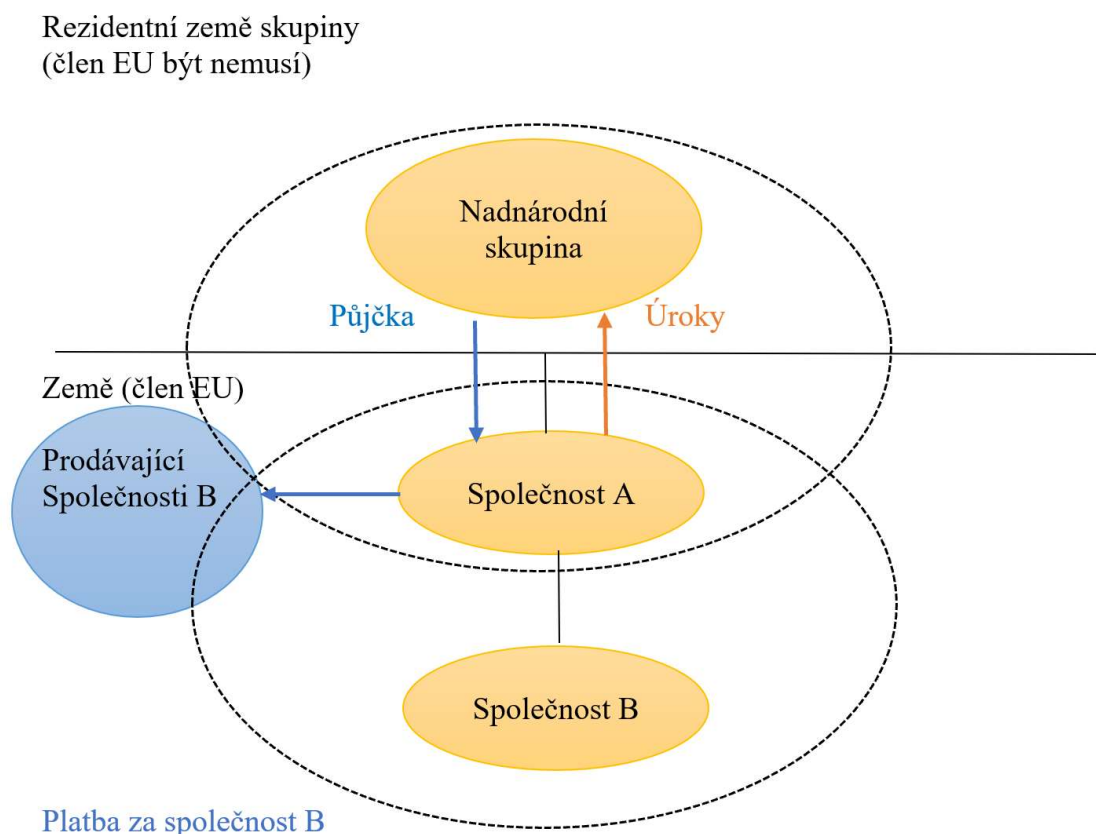


**Obrázek 2:** Struktura daňového plánování s využitím hybridní půjčky

*Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016)*

Další metodu vidíme na obrázku č. 3 využívající úroky. Je založena Hybridní společnost A, které získala od matky v zahraničí úvěr. Společnost B vystupující na příslušném trhu nakoupí Hybridní společnost A z tohoto úvěru. Daňovým subjektem je hybridní společnost A, tedy nárokuje daňový odečet úroků. Hybridní společnost A neuskutečňuje žádné zdanitelné příjmy a skupinové zdanění jurisdikce na daném území je možné, tj. společný základ daně, potom odpočty na úroky jsou součástí zohlednění na příjmy Společnosti B. Ve státě vlastníka je

hybridní společnost A považována za součást skupiny, z toho vyplývá, že úroky jsou příjmem od vlastníka, a tedy nejsou považovány za zdanitelný příjem korporace. Jsou od daně osvobozeny, pokud jsou považovány za zdanitelný příjem. Úrokové příjmy nejsou zdaněny u matky v rámci skupiny, jako definitivního příjemce, korporace tedy daňový základ své dceřiné společnosti snížila.



**Obrázek 3:** Struktura daňového plánování s využitím hybridní společnosti

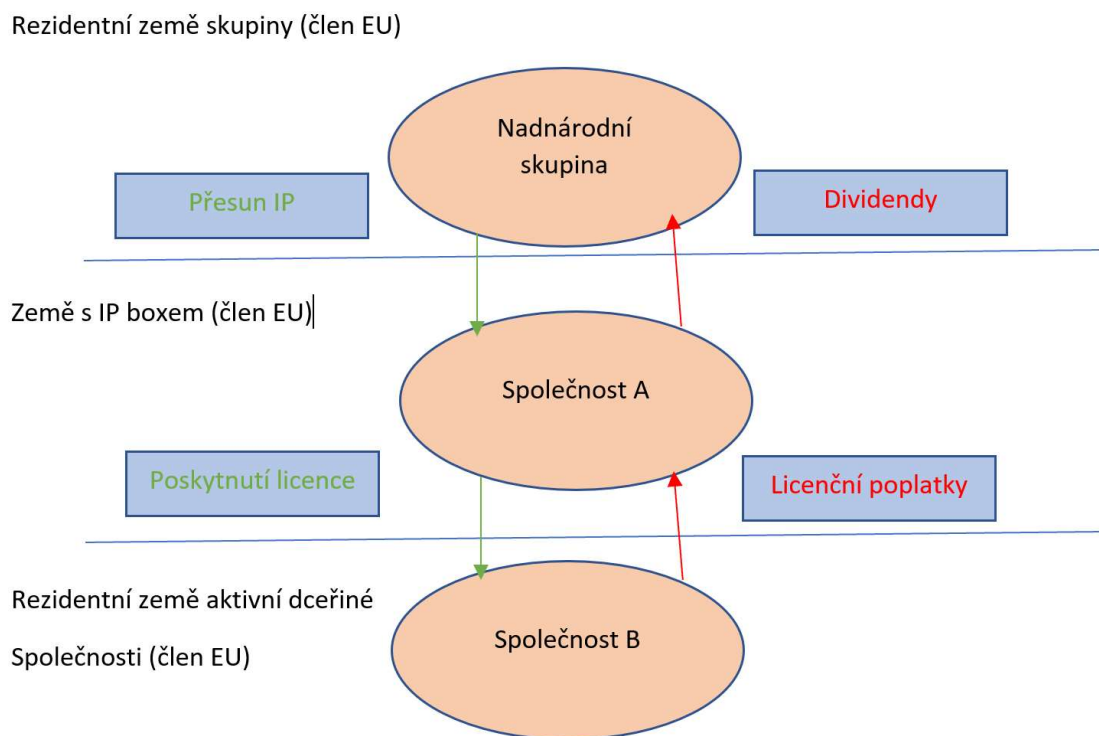
*Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016)*

### 2.3 Licenční poplatky

Mezi licenční poplatky jsou uváděny především tzv. průmyslové licenční poplatky (patenty, průmyslové vzory apod.), dále potom tzv. kulturní licenční poplatky (autorská práva). Je třeba zdůraznit, že licenční poplatky nemůže zúčtovat zahraniční osoba své organizační složce (tedy sama sobě). Licenční poplatky ve SZDZ jsou obsaženy v článku 12. S rozdílem od zákona o daních z příjmů představující licenční poplatky samostatně, mezi průmyslové licenční poplatky jsou stanovovány např. splátky finančního leasingu a platby za užití zařízení (pronájem). Není významné, zda se plnění provádí jako odškodné (náhrada) v případě zneužití nebo porušení práva nebo na základě smluvního závazku (licenční smlouvy). Není také

významné, zda zkušenosti a znalosti nebo práva byly zapsány do patentového nebo jiného úředního rejstříku nebo zda jsou pro takový zápis vhodné a způsobilé. Podobně u softwaru není významné, zda je chráněn právem autorským či podléhá ostatnímu typu ochrany nebo je pro takovou ochranu způsobilý. Od placení licenčních poplatků musíme upravit platby za služby, které jsou poskytnuty. Smlouvy by měly být standardně stanoveny tak, aby z nich bylo možno objevit dani podrobený příjem příjemce ze zahraničí. Pokud smlouva jednoznačně neuvádí jednotlivé platby a daňový subjekt z České republiky neuskuteční potřebné údaje, potom může finanční úřad stanovit základ daně dle pomůcek. V případě, že kontrakt, který je sjednán mezi subjektem z České republiky a dodavatelem ze zahraničí obsahuje jak uvedení informací (know-how), tak dodání strojů, zařízení, služeb, i licenci na užití průmyslových práv, podléhá dani srážkové jen ta část ceny celkové, která se vztahuje na poskytnutou licenci, která je zdrojem příjmu v České republice podrobeného zdanění (Klein a Židek, 2002, s. 113-114).

S tzv. IP boxem přichází řada zemí, kde příjmy z intelektuálního kapitálu jsou daněny výhodně s porovnáním zdanění ostatních příjmů. Nejjednodušší IP box je znázorněn na obrázku.



**Obrázek 4:** Struktura daňového plánování s využitím IP boxu

*Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016)*



Přesunutí aktiv nehmotných mateřskou společností do Společnosti A, která má sídlo v zemi s IP Boxem popisuje obrázek č. 4. Licence na využívání patentů a dalších aktiv podobné povahy, které nebyly přesunuty, je poskytována do Společnosti B Společností A. Zaplacený licenční poplatek dostává Společnost A za tuto dohodu, které daní v rámci IP boxu s podmínkami, které jsou preferenční. Společnost A platí následně dividendy matce, kde tedy dochází k uskutečnění přesunutí zisků mateřské společnosti.

Sojka et al. (2017, s. 174) popisují nezabránění nepříjemného omylu v praxi u plátce. Dojde k uzavření smlouvy o nabytí určitého práva (např. práva vyrábět náhradní díl k automobilu), která nasvědčuje znaky úplného převodu práva. Vychází potom z předpokladu, že úhrada není v režimu licenčních poplatků. Za převod není stanovena úhrada jednorázová, ale platby pravidelné a odvozené např. z objemu dosahovaných prodejů. Když taková smlouva převodci dovoluje při jejím porušení (např. z důvodu nedodržení úhrad, které jsou sjednané), aby od ní odstoupil a zase nabyl oprávnění vyrábět náhradní příslušný díl, nelze ji stanovovat za převod práv, který je úplný. Převodce si totiž dále uchovává možnost vstoupit nazpět do svých práv. Takovéto kontrakty potom mohou být finančními orgány oprávněně vyhodnoceny jako kontrakty, které podléhají srážkové dani v režimu licenčních poplatků. Česká republika, v souladu s výhradami, které vznesla OECD, dále mezi licenční poplatky prosadila do všech uzavřených SZDZ (s výjimkou Irska) příjmy za užití movitých věcí v podobě obchodního, průmyslového nebo vědeckého zařízení. Ve většině smluv jsou nadále mezi licenční poplatky striktně zahrnuty i příjmy za poskytnutí softwaru, což je také projevem jedné z výhrad, které si ČR uschovala k modelové smlouvě OECD. V některých smlouvách jsou nadále pod režim licenčních poplatků uváděny tzv. technické služby.

### 3 ANALÝZA LEGISLATIVY

Následující kapitola popisuje analýzu legislativy z pohledu místa jurisdikce, protože právě od místa jurisdikce se odvíjí daňová zátěž každého daňového poplatníka, právnické i fyzické osoby. Využití jednotlivých daňových systémů v efektivní míře v souladu s co nejnižšími náklady.

Kubátová (2018, s. 125) uvádí, že dosáhnout daňového systému, který je ideální, není v praxi uskutečnitelné. V systému existují stále nějaké deformace. Teorie zdanění pak vede k závěru, že snaha pro nastolení optimálního daňového systému „za každou cenu“ a odstraňování všech rozpoznávaných a odstranitelných deformací mohou být nežádoucí a škodlivé. Minimalizace sporných bodů v daňovém systému nepřispívá k minimalizaci všech škod na společenském blahobytu.

Kubátová (2018, s. 146-148) se zabývá faktory ovlivňující daňové systémy. Ekonomické faktory, kde ekonomická struktura a její vývoj ovlivňují daňový systém. Struktura daňových výnosů závisí na takových faktorech v ekonomice, jako je geografická a odvětvová struktura, míra inflace, struktura pracovních sil, hospodářský růst, míra zapojení ekonomiky do mezinárodního obchodu apod. V období hospodářského poklesu daňová kvóta většinou klesá, v období konjunktury naopak roste. Faktory historicko-kulturní jsou velmi významné. Způsobují, že ačkoli je v EU žádoucí v zájmu fungování jednotného trhu daňové systémy sjednotit a sladit, postupuje tento proces pomalým trendem. Politické faktory prosazující daňová opatření přes politický systém, neboť každou daň ukládá zákon. Každá země má své zautomatizované a vžitě způsoby zdanění, daňovou morálku a také tradici fungujícího státního aparátu, který vybírá daně atd. Je např. známo, že v zemích jižní Evropy se častěji vyskytují úniky v oblasti daní. Obrana vlády spočívá ve zvyšování daní nepřímých, kde se vyskytují úniky obtížnější a složitější. Faktory institucionálně-administrativní, kde ukládané daně zákonem působí: vláda (prezident), parlament, byrokracie (experti). Faktor technického pokroku, který se vždy odráží i v daních. Například zavedení DPH souviselo s rozvojem výpočetní technologie, bez něhož si neumíme představit fungování této složité daně. Na daňové systémy má v současné době velký vliv rozvoj techniky umožňující dokonalejší formy obchodu. Stále intenzivněji se v daňových systémech projevuje faktor globalizace. Žádná vláda dnes už nemůže udržovat a budovat svůj daňový systém bez návaznosti na mezinárodní podmínky. Jako individuální akty jednotlivých vlád zemí neprobíhají reformy daňových

systemů, ale probíhají jako vlny, které se při menší či větší míře přelévají ze země do země a dochází ke vzájemné koordinaci.

Daňoví rezidenti – fyzické osoby dle § 2 ZDP a odst. 4 ZDP jsou:

*„(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.“*

Dále jimi jsou poplatníci, kteří se zdržují, pobývají na území ČR alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce. Byt poplatníka, ve kterém se trvale zdržuje, se považuje za jeho bydliště. Každý den pobytu se započítává do doby 183 dnů.

### **3.1 Místo jurisdikce**

Mezi nejdůležitější rozhodnutí klienta jako beneficiáta, kdy beneficiát je subjektem mezinárodního daňového plánování, také jako „oprávněný“, kdy je jím fyzická osoba, která je vlastníkem společnosti bez ohledu na zapsání v registru společnosti, dávající veškeré instrukce na správce společnosti přes své právníky či poradce, je směrodatné k určení daňové rezidence. Různým zákonům v dané lokalitě podléhá na základě místa jurisdikce, které ovlivňují offshore společnosti, přikazují nebo omezují povolovací řízení v různých formách či různé oznamovací povinnosti.

Legální cestou, jak snížit daňovou povinnost, je právě daňová optimalizace v rámci zákona. Prostřednictvím daňových zákonů česká legislativa umožňuje redukovat základ daně a tím i ovlivňovat daň z příjmu fyzických i právnických osob.

Klein a Židek (2002, s. 17) uvádějí, že může nastat např. devizová regulace. Při devizové regulaci a držení akcií subjektu ze zahraničí je podmíněno oznamovací povinností či obdržení povolení. V takovémto případě může klient uvažovat o využití subjektu, který nepodléhá takové regulaci. Dalším příkladem je např. zavedení agresivní legislativy, která umožňuje zdanění všech plateb směřující do offshore jurisdikcí zvláštní srážkovou daní. Následně je třeba zvolit jinou alternativní jurisdikci, kde srážková daň nebude podléhat zdanění. Byla to např. Austrálie, kde Centrální banka zakázala provádět platby do určitých jurisdikcí, daňových rájů. Tato praxe se však stala neudržitelnou. Litevská republika, kde Ministerstvo Financí vydalo seznam s více než 50 zemí, do kterých jsou uvaleny srážky za transfery. Mohutná vlna eskalace byla výsledkem daňového plánování prostřednictvím zemí, které nejsou součástí seznamu. Dle

dostupných informací i Slovenská republika, kde byla uzákoněna srážková daň na platby do vyjmenovaných jurisdikcí, konečný seznam jurisdikcí není pořád dopracován.

### **3.1.1 Daňové ráje**

Daňový ráj je země, kde jsou daňově zahraniční daňové subjekty zvýhodňovány. Zisky těchto firem jsou minimálně daněny a zdaněny nejsou vůbec dividendy. Od daně z příjmu mimo danou zemi jsou firmy osvobozeny a získávají i jiné výhody v daních jako je např. osvobození cla při dovozu nehmotného a hmotného majetku, který je většinou nezbytný na provoz společnosti. Offshore banka v offshore jurisdikci je velkou výhodou. Utajení o bankovních informacích, snadnost otevření bankovního účtu a požadavky na minimální zůstatky je výhodou konta u offshore banky. Offshore banky můžeme často využívat v rámci internetového bankovníctví, což nám šetří čas i peníze. Další výhodou je vyplácení výnosů bez srážky z důvodu nezavedení srážkových daní. Mezi nevýhody offshore banky patří určitě vzdálenost v případě osobní návštěvy a někdy i nedohled nad bankovním sektorem v dané zemi. Největší nevýhodou je fakt, že každá platba do offshore jurisdikce může být nápadná. Mezi typické offshore jurisdikce jsou např. Bahamy a Karibik, ale také Lichtenštejnsko, Kypr či Malta. Onshore banky umístěné v jurisdikcích, kde mají správné zákony a ustanovení o utajování bankovních informací a poskytování bankovních služeb nerezidentům můžou poskytnout stejné služby jako offshore banky, někdy však i lepší služby. Onshore banky poskytují svým klientům servis a služby v rámci private banking. Klient nemá internetové bankovníctví, ale ovládá své účty pomocí přihlašovacích kódů. I onshore banky mohou svým nerezidentním klientům vyplácet výnosy bez srážek. Velkou výhodou je provádění transakcí v domácí zemi klienta, a tedy nevznikají kurzová rizika s tím spojená.

Jurčík (2015, s. 78) popisuje, že „daňovým rájem“ je každá země, která poskytuje výrazné výhody daní alespoň některým státům. Tedy téměř každá z vyspělých zemí. Např. Česká republika je daňovým rájem v oblasti investičních pobídek pro vybranou skupinu podnikatelů. Nizozemsko, Kypr, Malta, Švédsko lze označit za daňový ráj pro holdingové společnosti. Nelze tedy zjednodušeně tvrdit, že offshore země jsou v podstatě daňové ráje. Offshore země jsou potom státy, které umožňují offshore podnikání. Onshore podnikání a země se charakterizuje standardním zdaněním a daňovým systémem.

**Tabulka 2:** Kritéria pro daňové ráje

| Kritérium   | Popis   |
|---|---|
| Počet daňových přiznání a hlášení za rok                | ve Velké Británii se podává souhrnné daňové přiznání, v ČR se daňové přiznání (různé povahy), podává téměř každý měsíc  |
| Splatnost daně  | dopředu či bezprostředně ČR, odložená – Velká Británie (ve Velké Británii se daň hradí až s ročním odkladem a daň z přidané hodnoty na rozdíl od ČR se hradí pouze z uhrazených faktur)                         |
| Počet daňových kontrol                                  | nižší Praha, vyšší jiné regiony v rámci ČR  |
| Složitost a stabilita daňového systému                  | kritériem je zejména počet paragrafů, v ČR je nepřehledné označování, např. §38fa zákona o daních z příjmů, v tomto směru je daňová legislativa zejména angloamerická charakteristická menším počtem ustanovení |
| Administrativní systém dané země                        | zde jde zejména o vymahatelnost práva a rychlost soudního rozhodování   |
| Daňová optimalizace                                     | Jde o výše daní, v ČR na rozdíl od angloamerických zemí máme nízké daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí od roku 2021 není. Z pohledu těchto daní je ČR daňový ráj                                     |
| Ochrana majetku a anonymita vlastnictví                 | Jde o to, v dané zemi mohou působit společnosti s utajenými vlastníky   |
| Využívání výhod odlišného právního prostředí            | např. jurisdikce soudů  |
| Dokonalá image a firemní prestiž mezinárodního holdingu | věc prestiže je zejména u společností se sídlem v angloamerických zemích  |
| Vyhnutí se regulaci některých podnikatelských aktivit   | např. regulace hazardu  |

*Zdroj: vlastní zpracování dle (JURČÍK, 2015)*

### 3.1.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Neexistuje vztahová hierarchie mezi smlouvou o zamezení dvojího zdanění a ZDP, neboť ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají toliko aplikační přednost před ZDP. Vztah smlouvy o zamezení dvojího zdanění a ZDP tak daleko lépe vystihuje zásada *lex specialis derogat generali* – v případě naplnění podmínek aplikace konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění se ustanovení ZDP nepoužije v rozsahu, v jakém je v rozporu se

smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Nekodifikovanou podmínkou aplikace mezinárodních smluv dle ustanovení § 37 ZDP i čl. 10 Ústavy ČR je i schopnost použitelnosti přímé (self-executing). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a jejich ustanovení jsou zpravidla dostatečně určitá, takže z nich lze dovozovat práva a povinnosti jednotlivých subjektů a jsou tedy přímo použitelná (Sojka et al. 2017, s. 228).

Široký (2018, s. 117-120) uvádí, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou však důležitými předpisy koordinující politiky daní členských států v oblasti daňového rezidenství, které není jednotné. Mezinárodní vícenásobné zdanění příjmů a mezinárodní dvojí zdanění příjmů a majetku vzniká na základě kolize dvou nebo více daňově-právních systémů různých států (státu zdroje a státu, v němž je příjemce daňovým rezidentem) a je nežádoucí, neboť zisk nemotivuje a snižuje ekonomické subjekty k aktivitám na území ostatních států. To se týká samozřejmě i EU. Zpočátku se smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavíraly bez jednotné koncepce, nahodile. Praxe však ukázala, že je potřeba zajištění i jednotného výkladu mezinárodních daňových smluv a jednotné terminologie. Cílem mezinárodních organizací bylo vytvoření určitého vzoru smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým by se řídily smluvní státy. Po zpracování různých námětů a doporučení došlo v roce 1963 na půdě OECD k přijetí rozsáhlé vzorové dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku.

### 3.2 Evropská unie a mezinárodní spolupráce

Evropská unie a její pravomoc spočívá v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní, kdy v rámci vnitřního trhu harmonizuje právní předpisy v oblasti nepřímých daní formou vydávání nařízení a směrnic, sblížuje právní předpisy v oblasti vnitřního trhu formou směrnic Rady Evropy. Vytváří také podpůrnou, doplňkovou a koordinační spolupráci. Důležitým projektem je BEPS projekt, který zamezuje eroze základu daně a vyvádění zisků.

**Tabulka 3:** Opatření BEPS

|                              |  |
|------------------------------|--|
| 1. Digitální ekonomie        | 8.- 10. Převodní ceny – nehmotná aktiva, rizika a kapitál, vysoce rizikové transakce |
| 2. Hybridy                   |  |
| 3. CFC pravidla              | 11. Analýza dat BEPS   |
| 4. Srážky úroků              | 12. Odhalování agresivního daňového plánování  |
| 5. Škodlivé daňové praktiky  | 13. Dokumentace k převodním cenám  |
| 6. Zneužití smluv            | 14. Řešení sporů   |
| 7. Status stálých provozoven | 15. Mnohostranný nástroj   |

*Zdroj: vlastní zpracování*

Důležitým nástrojem v rámci mezinárodního daňového plánování jsou mnohostranné dohody a úmluvy. V boji proti přesouvání zisků a snižování daňového základu vstoupila v ČR v roce 2020 v platnost Mnohostranná úmluva (dále MLI). MLI obměňuje část dvoustranných SZDZ, které jsou uzavřeny mezi konkrétními státy. SZDZ již byly modifikovány např. s Kyprem, Švýcarskem, Francií, Polskem, Ruskem, Maltou, Japonskem, Velkou Británií, Lucemburskem, Slovenskem a jinými zeměmi. Informace k těmto modifikacím je aktuálně zveřejňována ve Finančním zpravodaji a také na webu Ministerstva financí je doplňován přehled SZDZ. ČR zvolila režim minimální standardů, který obsahuje test prvotního účelu, kde se zjišťuje, zda transakce a organizační uspořádání měly i jiný důvod než jen ten daňový, např. ekonomický důvod.

V důsledku pandemie COVID-19, byla na úrovni Rady EU přijata tzv. směrnice COVID-19 DAC, která mj. posunuje lhůty pro plnění oznamovací povinnosti dle směrnice DAC6 přibližně o 6 měsíců. Jak je uvedeno v informaci k výměně informací DAC6 ze dne 17. června, Ministerstvo financí doplnilo novelu daňových předpisů (zákonem č. 299/2020 Sb.) o zmocňovací ustanovení do zákona č. 164/2013 Sb., na jehož základě může vláda, prostřednictvím nařízení vlády, implementovat uvedené prodloužení lhůt. Nabytí účinnosti nařízení vlády, které posouvá lhůty pro plnění oznamovací povinnosti dle směrnice DAC6, bylo v září v roce 2020.

### 3.2.1 Srážkové daně

Některé členské státy již zavedly srážkové daně vůči třetím zemím. Některé členské státy je však zavedeny nemají. Mohly by vést k ochraně jejich systémů daní před praktikami agresivního daňového plánování, které využívá toky úroků, dividend anebo licenčních poplatků (European Commission, 2017).

|                   | HU | MT | CY | EE | LU | NL | IE | SK | UK | AT | DE | FI | SE | BE | BG | CZ | DK | EL | ES | FR | HR | IT | LT | LV | PL | PT | RO | SI |
|-------------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|
| Licenční poplatky | x  | x  | ✓  | ✓  | x  | x  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  |
| Úroky             | x  | x  | x  | x  | x  | x  | ✓  | ✓  | ✓  | x  | x  | x  | x  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  |
| Dividendy         | x  | x  | x  | x  | ✓  | ✓  | x  | ✓  | x  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  | ✓  |

**Obrázek 5:** Srážkové daně v členských státech EU ve vztahu k jurisdikcím třetích zemí, 2017

*Zdroj: European Commission, 2017*

Výše uvedená tabulka se zaměřuje na sazby srážkové vnitrostátní daně, tj. sazby stanovené v právních vnitrostátních předpisech o daních z příjmů právnických osob. Proto sazby srážkové daně uvedené ve SZDZ neodráží.

V § 36 ZDP se uvádí zvláštní sazba daně. Pro poplatníky, kteří nejsou daňovými rezidenty je stanovena sazba daně ve výši 35 %:

1. „jiného členského státu Evropské unie nebo dalšího státu tvořícího Evropský hospodářský prostor“,
2. nebo jurisdikce a třetího státu, se kterými má ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění, platnou a účinnou mezinárodní smlouvu a dohodu o výměně informací z daňového hlediska.

### **3.3 Prameny legislativy**

Mezi prameny mezinárodního práva patří Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech tzv. Štrasburská úmluva, která spočívá ve správní spolupráci, pomoci při vymáhání a doručování. Dalším pramenem jsou SZDZ, dále Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech, kam patří TIEA. A dále i Dohoda se Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act (72/2014 Sb.), tzv. Dohoda FATCA.

Mezi prameny české legislativy patří Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. V roce 2020 byl ve Sbírce zákonů vyhlášen zákon č. 343/2020, který, mimo jiné, novelizuje zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní a zavádí tak novou oznamovací povinnost ve vztahu k přeshraničním uspořádáním (tzv. DAC6). Zákon č. 343/2020 Sb. nabyl účinnosti dne 29. 8. 2020.

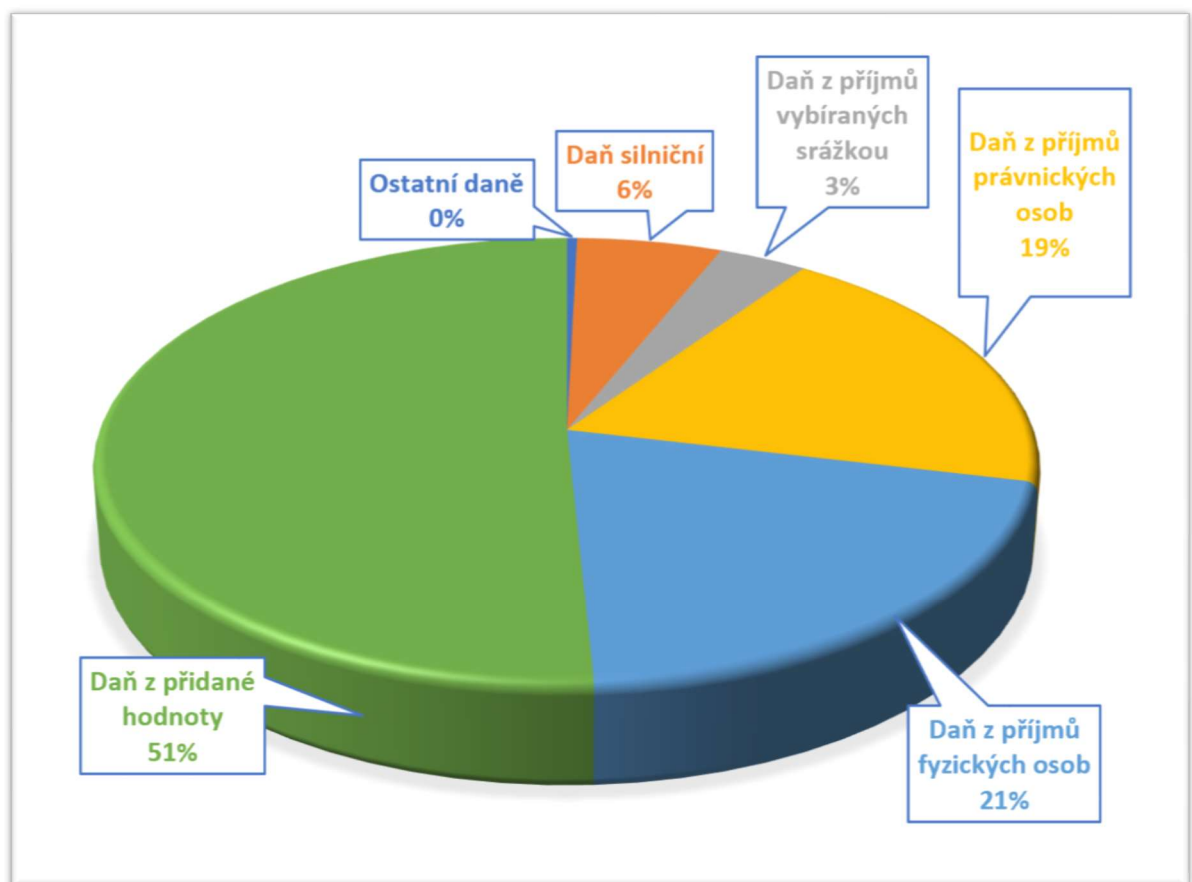
### **3.4 Daňová kontrola**

Daňová kontrola představuje jeden z nejvýznamnějších procesních postupů, který opravňuje správce daně k provádění zevrubné kontroly, zda daňové subjekty plní své daňové povinnosti. Institut daňové kontroly prošel v minulosti zásadním judikатурním vývojem, jehož věcné dopady se projeví ve znění stávajícího DŘ. Daňovou kontrolu nelze zaměňovat s daňovým řízením, protože se jedná o dílčí procesní postup, který se odehrává v rámci daňového řízení. Tomu odpovídá zakotvení daňové kontroly mezi postupy při správě daní v rámci DŘ (hlava IV díl 2), z čehož vyplývá, že daňová kontrola může být zahájena a prováděna pouze v rámci daňového řízení, nikoliv mimo něj (Novotná et al. 2019, s. 93).



NSS opakovaně judikuje, že prostředkem ochrany proti nezákonně vedené daňové kontrole je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, kterou může daňový subjekt za splnění zákonných předpokladů podat již v průběhu daňové kontroly a nemusí tedy čekat na její ukončení (Novotná et al. 2019, s. 137).

Berní úředníci v době pandemie omezili svoji kontrolní činnost, v roce 2020 v květnu pak vláda dokonce zastavila elektronickou evidenci tržeb, která je pro finanční správu důležitých zdrojem informací. Už před pandemií přitom bylo zvyšování výběru daní celoevropskou prioritou. Evropská unie přijímala předpisy, které umožňovaly zlepšit výměnu daňových informací mezi členskými státy, a lépe tak bylo možné odhalit ty podvodníky, kteří se snaží své zisky a výdělky přesouvat do zemí s nižší daňovou sazbou. Díky novele daňového řádu od 1. 1. 2021 odpadá předběžné avízo e-mailem či telefonicky a domluva ústního jednání, na kterém bude daňová kontrola zahájena, po novele mohou úředníci zahajovat kontroly i na dálku. Správce daně vydá oznámení o zahájení daňové kontroly a doručí ho zpravidla do datové schránky (Ekonom 2021, s. 27).



**Obrázek 6:** Zaměření daňových kontrol v ČR

*Zdroj: vlastní zpracování dle Ekonom (2021)*

Existují i tzv. simultánní daňové kontroly, které se dějí mezi dvěma smluvními státy. Daňové kontroly se provádí u vybraných daňových poplatníků, skupin či osob, které provozují činnost v obou státech. Česká republika má sjednané ujednání např. s Belgií, že je možné uskutečnit simultánní daňové kontroly. Důvodem je zvýšení efektivnosti při řešení nedodržování daňových zákonů. Proto se oba dva státy dohodly na postupech těchto daňových kontrol. Tuto kontrolu je možné činit na území jednoho státu, vztahuje se na nezávislé daňové záležitosti nebo souběžné daňové záležitosti daňových poplatníků, na kterých mají stejný či společný zájem. Příslušné orgány jednotlivých států si vyměňují potřebné informace. Účelem těchto kontrol je i odhalení transakcí s daňovými ráji nebo transakcí, které vedou k daňovým únikům či vyhýbání se zdanění celkově. Důležitá je zde podpora výměny informací, a to hlavně v mezinárodních podnikatelských praktikách, kontrol daňových akcí v možném nedodržování pravidel a složitých transakcích.

Analýza legislativy ukazuje, že potřebnou změnou jurisdikce je jednotnost daňových zákonů. Ani ve státech EU není jednotnost zákonů zachována. Tato nejednotnost vede k obcházení daňových povinností, protože každý daňový subjekt má za cíl snižovat své náklady tedy i daňovou zátěž. V případě nezachování daňové morálky daňového poplatníka, vede to k agresivnímu daňovému plánování a k přesouvání dluhů, kdy do jurisdikce s nízkým zdaněním přesouvá zisk z jurisdikce s vysokým zdaněním. Dalším strategickým nástrojem v jurisdikci s daňovým plánováním, které je agresivní, je strategie umístění práv nehmotného majetku a duševního vlastnictví. Zde se vyskytují vysoce mobilní nehmotná aktiva, která jsou uměle přemísťována do jurisdikcí s nízkým zdaněním. Základy daní v jurisdikcích s nízkým zdaněním jsou uměle navyšovány v rámci jurisdikcí s vysokým zdaněním. Znamená to zneužívání převodních cen. Korporace, které jsou v nadnárodním měřítku mohou využívat SZDZ, které vedou k minimalizaci daní a nákladů na návratnost příjmů (dividend) zahraničních dceřiných společností jejich mateřským společností v zemi původu.

Srážkové daně by měly být součástí každé daňové soustavy v zemi ve velmi podobné výši. Srážkové daně odrazují od agresivního daňového plánování a brání k přesouvání zisků do jurisdikcí zemí mimo EU.

Velké riziko nejednotné legislativy států spočívá, že nadnárodní společnosti přelévají investice do třetích zemích, kde využívají smluvní dohody, úmluvy, daňové zákony v dané třetí zemi. Členské státy EU by měly nadále podporovat jednotnost právního a daňového systému, posilovat právní rámec daňových zákonů k posílení spolupráce a transparentnosti.

Pokud budou existovat různé metody daňových režimů, různé daňové sazby stejných daní ve státech celého světa, daňový poplatník si vždy najde cestu, jak platit co nejmenší daň.

Českým firmám umožňuje odečítat až 100 % nákladů na inovaci od základu daně daňové zvýhodnění výzkumu a vývoje. Společnosti, které toto daňové zvýhodnění využily, narážejí na různé výklady finančního úřadu a následně přicházejí doměření daně nebo úroky z prodlení. Vzniká tu problém, jak správně posoudit projekt, který patří do výzkumu a vývoje. V praxi mnohé společnosti raději neušetří z důvodu riskování kontroly z finančního úřadu a doměření penále. Podnikatel se dozví předem, jestli má nárok na odpočet. Bohužel daňová kontrola stále objevuje inovativní firmy, které si nemohou odepisovat výdaje na inovaci z daňového zatížení, ale tím bohužel brzdí jejich technologický pokrok a rozvoj. I v tomto směru by se měla objevit jednotná snaha a přístup, kdy společnost si může odečíst až 100 % nákladů ze základu daně, aby nevznikaly při finančních kontrolách brzdy v rámci technologických rozvoje firem a v podpoře podnikání.

## 4 NÁVRHY ZMĚN LEGISLATIVY

Nedílnou součástí každé státu je jeho jurisdikce. Praktiky agresivního daňového plánování vedou ke ztrátě daňových příjmů. Vyhnutí snížení příjmů, z kterých vlády zemí financují reformy ekonomický růst a přerozdělovací politiky, musejí příjmy zvyšovat z jiných daní. Daňové plánování, které je agresivní využívá mezer v daňových systémech a záměrně snižuje daňovou povinnost daňových subjektů.

Nezbytný je boj proti daňovému plánování, které je agresivní, spočívající v zachování daňové morálky u daňových poplatníků, zajištění rozdělení daňové zátěže, které je spravedlivé a zajištění zdravotní a sociální péče, potřebných příjmů na veřejné investice, vzdělávání a zajištění omezení soutěží v hospodářství mezi společnostmi.

Agresivní daňové plánování narušuje podmínky rovnosti mezi společnostmi, které se dokážou vyhýbat úhradě svého spravedlivého daňového podílu, a jinými společnostmi, které nemají přístup ke stejným možnostem daňového plánování přes hranice (většinou menší a/nebo domácí firmy). Ze studií vyplývá, že nadnárodní podniky a korporace v zemích s vysokým zdaněním platí asi o 30 % menší daně než srovnatelné domácí firmy. Vyhýbání daňových povinností stojí každý rok miliardy eur. Odhady EU jsou takové, že ztráty příjmů v důsledku přesouvání zisku v rámci EU činí přibližně 50 až 70 miliard EUR. To znamená 17 % příjmů z daně z příjmu právnických osob (v roce 2013) a 0,4 % HDP (na spodní hranici). Vlády zemí, jejichž základ daně je narušován, jsou nuceny zvyšovat příjmy z daní jiných, aby se vyhnuly snížení příjmů, kterými financují reformy podporující růst a přerozdělování. Praktiky agresivního daňového plánování na jednom území mají nepřímé dopady i na jiná území. Zisky přesunuté do jednoho členského státu nebo jeho prostřednictvím znamenají ztrátu základu daně pro jiný členský stát. Pro Unii jako celek to určuje jednoznačnou ztrátu příjmů z daní, i když jednotlivě může u některých členských států nastat zvýšení daňových příjmů z důvodu zvětšení daňové základny v návaznosti na přesouvání zisku (European Commission, 2017).

Je nutné zmínit mezinárodní organizaci Financial Action Task Force, přidruženou k OECD, zabývající se monitorování finanční kriminality a praní špinavých peněz. FATF vydává doporučení, které následně konzultuje i se zeměmi daňových rájů. FATF vydává seznam nespolupracujících států daňových rájů, které pravidelně aktualizuje. Offshore země by měly dodržovat pravidla boje proti praní špinavých peněz a také hlásit podezřelé transakce. Ve většině daňových rájů nejsou uvaleny žádné daně, tedy neznají daňové trestné činy, a jak je

usuzováno z mezinárodního trestního práva, nemohou tedy v oblastí trestné činnosti daní spolupracovat.

#### **4.1 Globální daň pro všechny**

Významný výsledek jednání zemí G20 je shoda na minimální globální dani. Na té se již počátkem října 2021 dohodla OECD. Podle ní nadnárodní korporace mají od roku 2023 platit sazbu ve výši nejméně 15 procent. OECD odhaduje, že díky minimální dani získají státy jako celek dodatečné daňové příjmy v hodnotě kolem 150 miliard dolarů (zhruba 3,3 bilionu Kč) ročně. Změnu daňového systému po čtyřech letech jednání na úrovni OECD schválilo 136 zemí a jurisdikcí včetně České republiky, jež vytvářejí více než 90 procent globálního HDP. Ministři financí a šéfové centrálních bank zemí G20 dohodu schválili v polovině října 2021. Nová pravidla mají pomoci v boji proti daňovým rájům. Mnozí proto změnu daňového systému označují za přelomovou (Fintag, 2021).

Globální daně povedou ke spravedlivému a solidárnímu přístupu zdanění, avšak nepotěší právě daňové ráje celého světa. Zemím přivede zisk z velkých korporací a příjmy z daní se zemím zvýší. Jakmile dojde k alokaci některých daňových povinností nadnárodních korporací z jejich obchodních aktivit, kde generují zisky, i když tam společnosti fyzicky nesídlí, budou odvádět globální daň z příjmů v minimální výši 15 %. Tento přístup povede k spravedlivějšímu mezinárodnímu daňovému systému. Tento mezinárodní spravedlivější daňový systém povede i k neustálému vývoji a reagování na digitální a vývojové trendy v oblasti daní. Zabrání přesouvání zisků do daňových rájů a podpoří spravedlivou alokaci daňových výnosů. Daňový systém má být pružný a je nutné, aby uměl reagovat na vývoj světové ekonomiky.

#### **4.2 Boj proti daňovým únikům**

Právě boj proti daňovým únikům patří dlouhodobě mezi zásadní priority Ministerstva financí. Předložený návrh z 082021 implementuje novelu směrnice o správních daňové spolupráci (tzv. směrnici DAC 7). Díky návrhu z dílny Ministerstva financí získá správce daně informace o příjmech dosažených v rámci sdílené ekonomiky. Důležitou částí návrhu je rozšíření stávajícího rámce mezinárodní automatické výměny informací o oblast digitální ekonomiky. Správce daně bude díky tomu pravidelně získávat informace o prodejcích digitálních platforem, kteří na nich dosahují příjmů z pronájmu nebo jiného poskytnutí nemovitostí nebo dopravních prostředků, poskytnutí osobní služby nebo prodeje zboží. Pokryty jsou mimo jiné například přepravní nebo ubytovací služby. Zahraniční i domácí provozovatelé budou vybrané informace

oznamovat jednou ročně Specializovanému finančnímu úřadu, a to do 31. ledna za uplynulý kalendářní rok. Konkrétně se jedná o údaje, které se týkají identifikace daného prodejce a informace o celkových příjmech a výdajích vygenerovaných prostřednictvím digitální platformy. Součástí novely je rozšíření institutu kontrolních nákupů i na oblast digitální ekonomiky. Oznamovací povinnost se nebude týkat prodejců zboží malého rozsahu, kteří nepřekročí částku ve výši zhruba 50 000 Kč nebo 30 transakcí ročně. Na zákazníky těchto digitálních platform se vztahovat nebude. Předloha také umožní Finanční správě získat informace týkající se zahraničních i českých rezidentů a nemovitostí, které se pronajímají a nacházejí v Česku. Díky tomu se zlepší pozice obcí jako správců místního poplatku z pobytu při kontrolních činnostech zaměřených na řádný výběr a odvádění těchto poplatků. Návrh dále obsahuje vylepšení stávajících institutů mezinárodní spolupráce. Jedná se například o vyjasnění podmínek hromadné žádosti o informace. Novela upřesňuje, že lze požadovat informace, které se týkají skupiny daňových poplatníků, které nelze jednotlivě určit. Předloha dále umožní příslušným daňovým orgánům dvou nebo více členských států EU provádět společné daňové kontroly. Vyjasnění podmínek účasti úředních osob jednoho členského státu na území jiného členského státu během kontroly zajistí, že kontroloři budou moci přímo pokládat otázky jednotlivým osobám a nahlížet do záznamů. To zjednoduší řešení některých situací a přispěje rovněž k efektivnější správě daní. Nová pravidla mají nabýt účinnosti 1. ledna 2023, ustanovení o společné daňové kontrole 1. ledna 2024 (MFČR, 2021).

#### **4.2.1 Veřejné zakázky**

Dle zákonné definice obsažené v § 2 ZZVZ se „*zadáním veřejné zakázky pro účely tohoto zákona rozumí uzavření úplatné smlouvy mezi zadavatelem a dodavatelem, z níž vyplývá povinnost dodavatele poskytnout dodávky, služby nebo stavební práce.*“

Pouze u veřejného zadavatele se objevuje speciální úprava. Obecný pojem zadavatel se používá u ostatních případů. Veřejným zadavatelem je Česká národní banka, státní příspěvková organizace, Česká republika, jiná právnická osoba, či územní samosprávný celek nebo jeho příspěvková organizace, pokud byla založena nebo zřízena za účelem uspokojování potřeb veřejného zájmu. Organizace, které nemají obchodní nebo průmyslovou povahu a jsou příspěvkové a převážně ji financuje jiný veřejný zadavatel, může v ní uplatňovat rozhodující vliv nebo volí nebo jmenuje více než polovinu členů v jejím statutárním nebo kontrolním orgánu. Zadavatelem je osoba, která k uhrazení podlimitní nebo nadlimitní veřejné zakázky potřebuje více než 200 000 000 Kč, nebo více než 50 % peněžních prostředků, které jsou

poskytnuty z rozpočtu Evropské unie nebo veřejného zadavatele. Svoji úpravou se blíží dotovanému zadavateli, jak jej známe z dosavadní právní úpravy. Zadavatelem je dále ten, kdo vykonává zadávání sektorové veřejné zakázky. Zvláštním druhem zadavatele je i centrální zadavatel. Centralizované zadávání obsahuje provádění zadávacího řízení, ve kterém se pořizují služby či dodávky. Tyto služby či dodávky se následně přenechají jednomu nebo více zadavatelům za cenu nikoliv vyšší, než za kterou byly pořizeny. Jako příklad lze uvést situaci, kdy Ministerstvo financí jako centrální zadavatel nakoupí pro všechna ministerstva kancelářské potřeby (Hospodářská komora České republiky, 2016).

Zadavatel musí dodržovat zásady proporcionality a transparentnosti, zároveň zásadu rovného přístupu včetně zákazu diskriminace. Zadavatel nesmí omezovat účast dodavatelům v zadávacím řízení, kteří mají sídlo v EU nebo jiném státě, mající s ČR nebo s EU uzavřenou mezinárodní smlouvu zaručující přístup dodavatelům z těchto států k zadávané veřejné zakázce.

Existují veřejné zakázky ve třech druzích, jsou malého rozsahu s limitem do dvou mil., velkého rozsahu s limitem do pěti mil. a nadlimitní veřejné zakázky, které disponují s limitem nad pět mil. Jiná kritéria jsou stanovena u staveb. Systém veřejných zakázek má zajišťovat transparentnost výběrového řízení. Zveřejněním finančních zdrojů, uveřejněním technických specifikací včetně definice ceny servisních prací apod. je cesta, jak regulovat veřejné zakázky. Na druhé straně stojí účastníci, kteří si nastudují požadovaná kritéria a stanoví cenu v souladu se zadávací dokumentací veřejných zakázek. Stanovuje se předpokládaná hodnota parametrů. Překročení parametrů vede k vyloučení účastníka bez náhrady škody. Pokud je účastník způsobilý k realizaci veřejné zakázky, rozhodne se o podání nabídky do soutěže veřejných zakázek. Tento účastník musí doložit dokumenty, jako je oprávnění z živnostenského rejstříku, evidenci skutečných majitelů firmy, při společnosti a. s. doložit zaknihované akcie za x let zpětně. Uvádí se i číslo účtu, které je veřejné v souladu s veřejnou dokumentací. Probíhá kontrola finančního toku s pořízením veřejné zakázky. Účastník uvádí i bezdlužnost vůči státu. Účastník splňuje předpoklady technické s uskutečněním prohlášení o shodě, že se může např. výrobek v EU nabízet. Každý vybraný účastník musí doložit výpis z obchodního rejstříku. Pokud se jedná o tendr v desítkách milionů musí i účastník doložit zpětně seznam veřejných zakázek, které již proběhly a byly účastníkem realizovány.

Pokud by se systémem veřejných zakázek byl spojen i registr bankovních účtů v daňových rájích, znamenalo by to celkovou kontrolu a propojenost finančních toků k realizaci veřejné zakázky. Pokud by účastník měl zřízen účet v daňovém ráji, nemohl by se k soutěži veřejné

zakázky přihlásit. I to by mohlo pomoci ke spravedlivějšímu přístupu zdanění v jednotlivých státech.

### 4.3 Změny v daňových kontrolách

Daňová kontrola je pro poplatníky výjimečnou situací, která se odehrává jednou za několik let. Chyba poplatníků při daňové kontrole je taková, že nekomunikují své kroky včas s odborníky. Tvzení, které není vhodné či předložení nevěrohodného důkazního prostředku může vést k doměření daně. Novela daňového řádu z roku 2021 přinesla řadu změn týkající se daňové kontroly. Zahájení daňové kontroly se provádí doručením oznámení. Správce daně vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení či dodatečného vyúčtování v případě, že důvodně předpokládá doměření daně. Při zahájení daňové kontroly bez doručení výzvy, tak nevzniká penále daňovému subjektu. Ukončení daňové kontroly se provádí na základě doručení oznámení o ukončení daňové kontroly. K tomuto oznámení se příkládá zpráva o daňové kontrole. Ke zprávě o daňové kontrole může být ze strany správce daně přiložen i dodatečný platební výměr. Úroková sazba k úrokům prodlení činí 8 % p. a. a repo sazba ČNB. Je správné, že daňový řád přináší novely, které zjednoduší celkový proces daňové kontroly.

Správci daně zahájení daňové kontroly a ukončení daňové kontroly zjednodušuje tento proces, povede k rychlejšímu přístupu správce daně na celou daňovou kontrolu, a zároveň k momentu překvapení u daňového subjektu. Společnosti by se měly na tyto změny připravit a nastavit tak vhodné interní procesy. Správce daně může i doručit oznámení o daňové kontrole při ústním jednání. Faktická kontrolní činnost se zahajuje korespondenčně např. vyžádáním konkrétních informací nebo účetních záznamů nebo fyzicky u daňového subjektu. Potom by nemělo docházet ke zneužití institutu zahájení daňové kontroly ze strany správce daně. Kontrolní činnost by měla být prováděna neprodleně bez zbytečných časových průtahů. Správce daně nemusí uvádět důvod zahájení daňové kontroly.

Dle zákonné definice obsažené v § 86 DŘ „*daňový subjekt má v rámci daňové kontroly právo*

- a) *být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti,*
- b) *předkládat důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici,*
- c) *vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.“*



Daňové kontroly by měly umět reagovat na daňové úniky. Daňový únik tvoří daňová zátěž daňové subjektu, která je v minimálním rozsahu, a která je v rozporu s právními a daňovými předpisy. Kontrolní činnost správce daně má vést k odhalení protizákonného jednání nebo daňového úniku daňového subjektu.

Generální finanční ředitelství má ve své organizační struktuře odbor daňové kontroly. Odbor se zabývá koordinací a řízením kontrolních postupů v působnosti celého státu. Je součástí tvorby strategie a pravidel výkonu finanční správy. Aplikuje moderní metody do praxe pro provádění kontrolních postupů k efektivitě. Dohlíží na efektivní využívání zdrojů a na časový průběh daňových kontrol.

Oddělení metodické podpory kontroly poskytuje metodickou podporu pro oblast kontrolních postupů. Připravuje metodické materiály pro vyhledávací kontrolní postupy pro oddělení řízení přímých a nepřímých daní včetně celostátních kontrolních akcí při zamezování daňových úniků. Podílí se na přípravě legislativy v oblasti své působnosti a také na zpracování podnětů a odpovědí na věcné dotazy od veřejnosti, jiných útvarů orgánů finanční správy, orgánů veřejné moci a jiných osob. Vyhodnocuje informace získané z oblasti vyhledávacích a kontrolních činností postupů. V rámci vlastní vyhledávací činnosti získává a zpracovává informace relevantní pro správu daní. Spolupracuje s orgány veřejné moci a dalšími osobami v rámci vykonávané agendy (Finanční správa, 2022).

Finanční úřad nevybírá daňové subjekty k daňové kontrole náhodně. Důvodem mohou být kritéria výběru odvětví daňových subjektů, na které se správce daně zaměřuje. Správce daně se také zaměřuje na nesrovnalosti v daňových přiznáních či na určité profese. Kontroly finančního úřadu jsou ovládnuty rozsáhlou zákonnou úpravou a k jejich procesu je vytvořena rozsáhlá judikatura. Úřední osoba může do daňového řízení vznést i nesprávný názor, nebo i sám daňový subjekt si komplikuje situaci tím, že sdělí správci daně nepravdivé či nepřesné údaje. Proto je v praxi důležité se včas obrátit na daňového poradce, který pomůže s celým procesem daňové kontroly. Namátkové daňové kontroly jsou v současné době ojedinělé.

Schválení nového zákona o účetnictví, který má být účinný od roku 2024 dle legislativního procesu. Pro podnikatele nová legislativa znamená hlavně změny v uplatňování mezinárodních účetních standardů namísto českých účetních standardů a možnost namísto české měny používat jinou než českou měnu dle účetních předpisů. I daňové kontroly by na tyto změny měly být připraveny a zaměřit se na daňové subjekty, které uvádějí ve svých daňových tvrzeních spojené osoby. Dále by se daňové kontroly měly zaměřit na daňové subjekty, které

podléhají auditu a tvoří konsolidovanou účetní závěrku. Daňové kontroly by měly mít také pozornost na právnické osoby a soustředit se na možné daňové úniky v rámci objemu zisků. Daňové kontroly zaměřené na fyzické osoby jsou také důležité. Každý daňový subjekt může být součástí zahájení daňové kontroly.

Mezinárodní daňové kontroly jsou významné proti boji daňovým únikům přesahující hranice více států. Úřady by měly tyto mezinárodní daňové kontroly maximálně využívat. V rámci EU státy spolupracují hlavně ve výměně informací z oblasti příjmů z podnikání, licenčních poplatků, výnosů z kapitálu, provizí a jiných podobných plateb. Tyto informace zahrnují i daňová identifikační čísla daňových poplatníků, daňových nerezidentů a jiných údajů např. datum a místo narození. V případě poskytnutí neúplných či nepravdivých informací kontaktuje orgán jednoho státu orgán druhého státu.

V případě mezinárodní jurisdikce by měl existovat světový jednotný software pro daňová tvrzení daňových subjektů. Pokud by tento software dokázal spojit veškerá daňová tvrzení celého světa se zaměřením propojenosti informací v jednotlivých daňových tvrzení, velmi by to pomohlo k odhalení možných daňových úniků. Jednotný formulář, jednotná koncepce daňové databáze daňových subjektů s nastavením interní kontroly softwaru v datech by vedlo k ulehčení procesu daňových kontrol v mezinárodním měřítku. Každá judikatura v zemi by musela na tento mezinárodní daňový software reagovat pozitivním přístupem. Každý daňový subjekt podáním svého daňového tvrzení by souhlasil s poskytnutím veškerých údajů v daňových tvrzení do světového daňového systému. V ČR se jedná o DŘ, který by konkretizoval tuto povinnou návaznost z podaného daňového tvrzení u správce daně. Problémem jsou ovšem země, kde žádný daňový zákon či judikatura není. Je těžká mezinárodní domluva s daňovými ráji týkající se oblasti daní, daňové spolupráce a také mezinárodní daňové kontrolní činnosti. Pokud by daňová legislativa obsahovala povinnost uvádět oznámení, kde by daňový subjekt musel vyplnit formulář do světového softwaru, že využívá daňovou optimalizaci přes daňové ráje, vedlo by to k celkové kontrole daňové povinnosti daňových subjektů ve světě. Tato oznamovací povinnost by se propojila s veškerými daty jednotného daňového světového softwaru a pomohla by ukázat možný daňový únik. Tímto způsobem by se daňové kontroly lépe cílily na daňové plánování. Jednotný mezinárodní daňový systém a aktuální informovanost podáním daňových tvrzení a propojenost s daty oznamovacích povinností využití daňové optimalizace v daňových rájích by vedlo k celosvětové kontrole daní a zjednodušení postupu daňových kontrol celého světa.

Důležité kroky vykonává i vláda, která schvaluje potřebné zákony a směrnice pro mezinárodní spolupráci při správě daní. Nedávná novela zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní nastavuje možnost provádět společné daňové kontroly s účastí více orgánů členských zemí EU. Cílem je modernizace a zefektivnění mezinárodní spolupráce při správě daní v posílení digitalizace ekonomiky. Orgány finanční správy v současné době nemají dostatek informací k provedení správného vyměření daně z příjmů v rámci obchodních činností prováděných prostřednictvím digitálních platforem. Zavádí se oznamovací povinnost daňových subjektů na vybrané informace za uplynulý rok, jejich příjmů, výdajů v souvislosti s používáním digitální platformy (MFČR, 2022).

Proces daňových kontrol by měl být nadále zjednodušován a zaměřován jak na právnické osoby s propojenými osobami a velkým obratem dle daňového tvrzení, tak na fyzické osoby i do obratu 1 mil. Kč. Pokud se daňové kontroly budou zaměřovat na veškeré neúplnosti v daňových tvrzení daňových poplatníků a zároveň na jejich oznamovací povinnosti, povede to k eliminaci praktik daňových subjektů vedoucí ke snížení daňové zátěže.

## ZÁVĚR

Správné mechanismy pro daňové plánování a jejich nastavení, které jsou zabudovány v daňových zákonech je součástí daňové optimalizace každého daňového poplatníka a subjektu. Nejvíce se to dotýká firem, které disponují s velkými zisky. V rámci ekonomického zájmu společnosti dochází k využití velkého objemu finančních prostředků na podnikání s nižším odvodem daní. Společnosti si nejen snižují základ daně, ale i díky daňové optimalizaci mohou získat výhodu konkurenční na trhu. Každá společnost využívá daňové poradce k minimalizaci daňové povinnosti. Bohužel v některých firmách se snaží daňovou povinnost snížit tak hodně, jež se již uchylují k nelegálním praktikám. Na tyto nelegální praktiky pak zákon nahlíží jako obcházejí daní na hraně legality.

Efektivní řízení velikosti daňového základu nebo přenesení sídla podnikání mimo území ČR do země s přívětivější daňovou politikou je legální cesta, jak snížit daňovou zátěž. Proto je třeba největší pozornost věnovat výběru právní formě podnikání a vhodné jurisdikce, aby podnikání bylo i zároveň bezpečné. S největší pravděpodobností se daňová zátěž firem bude nadále zvyšovat z důvodu současného nedostatku financí rozvinutých ekonomik.

Důležitou součástí mezinárodního daňového plánování je i výměna informací pro správu daní. Jak podle druhu příjmu a majetku, oznamované finančními institucemi (DAC 2), o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem (DAC 3), oznamované nadnárodními skupinami podniků (DAC 4), daňově optimalizační schémata (DAC 6), v oblasti DPH a spotřebních daní (příslušná nařízení). Výměna informací o finančních účtech (USA: FATCA, OECD: Společný standard pro oznamování, EU: DAC 2, Švýcarsko, Lichtenštejnsko, .... Zvláštní mezinárodní smlouva s EU). Tyto informace jsou využívány při správě daní, a to hlavně ke zjištění, stanovení a zabezpečení daní, ale také ke správním i trestním a soudním řízením, které mohou porušovat daňové předpisy.

Přemístění daňového rezidenství, a tedy i změna jurisdikce je cesta pro mezinárodní daňové plánování, a tedy i harmonizaci daní. Daňový rezident podléhá zdanění ze svých světových příjmů v ČR. Daně potom snižují aktuální zůstatek jmění daňového rezidenta. Přemístění sídla společnosti se uskutečňuje v případě právnické osoby změnou daňového domicilu. Přemístění rodiny a jednotlivce se určuje daňové rezidenství dle zákonů ČR nebo dle SZDZ, které mají aplikační právní přednost.

Analýza legislativy ukazuje nejednotnost jurisdikce v rámci daňových zákonů ani mezi členskými státy EU. Každý daňový subjekt má za cíl snižování nákladů i daňové zátěže.

Daňový subjekt v rámci využití správné jurisdikce dokáže snížit daňovou povinnost. Daňoví poradci, auditori určují daňovému subjektu harmonizaci daní. SZDZ pomáhají korporátním podnikům snižovat daňové zatížení. Výběr místa jurisdikce jako jsou daňové ráje přispívají k nízké daňové povinnosti. V daňových rájích je daňové zatížení minimální či nulové. Jak eliminovat mezinárodní daňové plánování? Stanovením daňových povinností na stejné bázi pro všechny státy nejen EU, ale světa. Bohužel v realitě je toto nepředstavitelné z důvodu různých ekonomických zájmů, politik, hospodářské vyspělosti státu, sociální a zdravotní situace v zemi.

Je možná využitelnost a propojenost jiných systémů v návaznosti na daňový systém. Např. systém veřejných zakázek umožňuje uvádět konkrétní data účastníka včetně jeho bankovního spojení k možnosti realizaci veřejné zakázky a přihlášení do její soutěže. Pokud by systém veřejných zakázek kontroloval i návaznosti informací s daňovými ráji, účastník by vždy musel využívat bankovní spojení a zdroj financování bez daňových rájů k získání veřejné zakázky. I toto je cesta, jak eliminovat využívání daňových rájů a místa jurisdikce s nižší daňovou zátěží. Jednotný přístup daňových kontrol při posuzování daňových zatížení firem je nedílnou součástí spravedlivého daňového systému, který vede k eliminaci mezinárodního daňového plánování.

## POUŽITÁ LITERATURA

*Ekonom*, 2021. Praha: *Economia*, roč. LXV, č. 41. ISSN 1210-0714.

European Commission, 2016. *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. DOI: 10.2778/59284.

European Commission, 2017. *Omezení agresivního daňového plánování*, 2017[online]. European Commission. [cit. 20.11.2017]. Dostupné z: [europeansemester\\_thematic-actsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_cs.docx](#) (europa.eu).

Finanční správa, 2022. *Organizační struktura Generálního finančního ředitelství*, [online]. FS [cit. 01.04.2022]. Dostupné z: Odbor daňové kontroly | Sekce daňové kontroly a analytiky | Organizační struktura GFŘ | Generální finanční ředitelství | Finanční správa | Finanční správa (financnisprava.cz).

Fintag, 2021. *G20 schválila globální daň i urovnala spor o cla mezi USA a EU*, 2021[online]. Fintag [cit. 31.10.2021]. Dostupné z: <https://www.fintag.cz/2021/10/31/g20-schvalila-globalni-dan-i-urovnala-spor-o-cla-mezi-usa-a-eu/z>.

GTO Solution, s.r.o., 2021. *Jak fungují offshore firmy a daňové ráje*, 2021[online]. GTO Solutions, s.r.o. [cit. 08.10.2021]. Dostupné z: [https://www.skutecnost.cz/rubriky/finance/jak-funguji-offshore-firmy-a-danove-raje\\_958.html](https://www.skutecnost.cz/rubriky/finance/jak-funguji-offshore-firmy-a-danove-raje_958.html).

Hospodářská komora České republiky, 2016. *Veřejné zakázky*, 2016 [online]. Hospodářská komora České republiky [cit. 30.04.2022]. Dostupné z: [https://www.khkpcce.cz/uploads/files/169\\_Příručka-VZ.pdf](https://www.khkpcce.cz/uploads/files/169_Příručka-VZ.pdf).

JURČÍK, R., 2015. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. 1. vyd. Ostrava: Key Publishing, s. 137. ISBN 978-80-7418-176-4.

KLEIN, Š., 1998. *Daňové ráje... aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch-Sagit, s. 197. ISBN 80-7208-074-1.

KLEIN, Š. a ŽÍDEK, K., 2002. *Mezinárodní daňové plánování*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., s. 232. ISBN 80-247-0563-X.

KUBÁTOVÁ, K., 2018. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Waltera Kluwer, s. 272. ISBN 978-80-7598-165-3.

MERCKAERT, J. aj., 2012. *Ekonomika v pohybu nadnárodní společnosti, daňové ráje a přelétavé bohatství*. 1. vyd. Praha: Educon, o.s., s. 45. ISBN 978-80-905286-0-4.

MFČR, 2021. *Nová pravidla daňové transparentnosti pro digitální platformy*, 2019 [online]. MFČR [cit. 02.09.2021]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/nova-pravidla-danove-transparentnosti-pr-42910>.

MFČR, 2022. *Směrnice DA7 umožní lepší daňovou kontrolu podnikání na digitálních platformách*, 2022 [online]. MFČR [cit.13.04.2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/smernice-dac-7-umozni-lepsi-danovou-kont-47149/>.

NOVOTNÁ a kol., 2019. *Daňové řízení*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, s. 264. ISBN 978-80-7400-730-9.

SOJKA, V. a kol., 2017. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 360. ISBN 978-80-7552-688-5.

ŠIROKÝ, J., 2018. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. 7. aktualizované a přepracované vyd. Praha: Leges, s. 382. ISBN 978-80-7502-274-5.

Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.