

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Schémata daňového plánování a jejich dopad na ČR
Bakalářská práce

2024

Tereza Jedličková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2023/2024

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Tereza Jedličková**
Osobní číslo: **E21811**
Studijní program: **B0488A050001 Hospodářská politika a veřejná správa**
Specializace: **Finanční správa**
Téma práce: **Schémata daňového plánování a jejich dopad na ČR**
Zadávající katedra: **Ústav správních a sociálních věd**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je identifikace škodlivosti jednotlivých schémat daňového plánování z pohledu České republiky.

Osnova:

- Daňový systém v České republice a daňové plánování.
- Schémata daňového plánování.
- Dopad daňových schémat na ČR – případová studie.
- Zhodnocení výsledků.

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

Seznam doporučené literatury:

European Commission. Study on structures of aggressive tax planning and indicators [online]. Publication office, 2016 [cit. 2023-08-06]. DOI: 10.2778/59284. Dostupné z: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/59284>

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie: úvod do problematiky. Praha: ASPI, 2005. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 80-7357-092-0.

NOVOTNÁ, Monika, Kateřina JORDANOVÁ, Lenka KRUPÍČKOVÁ a Jakub ŠOTNÍK. Daňové řízení. V Praze: C.H. Beck, 2019. Právní praxe. ISBN 978-80-7400-730-9.

OECD. Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database [online]. Paris: OECD Publishing, 2017 [cit. 2023-08-06]. DOI: 10.1787/9ea89b4d-en. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9ea89b4d-en>

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA, et al. Mezinárodní zdanění příjmů: smluvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně. ISBN 978-80-7552-688-5.

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

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

Datum zadání bakalářské práce: 1. září 2023
Termín odevzdání bakalářské práce: 30. dubna 2024

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

L.S.

doc. Ing. Jolana Volejníková, Ph.D. v.r.
garant studijního programu

V Pardubicích dne 1. září 2023

Prohlašuji:

Práci s názvem Schémata daňového plánování a jejich dopad na ČR 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 § 47b 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 20. 4. 2024

Tereza Jedličková v. r.

PODĚKOVÁNÍ

Touto cestou bych ráda poděkovala vedoucímu práce Ing. Vítovi Jedličkovi, Ph.D. za jeho trpělivost a připomínky, které mi věnoval. Také bych chtěla poděkovat mým blízkým za oporu, kterou jsem v nich měla a za čas, který jsem po dobu celého studia nemohla strávit s nimi.

ANOTACE

Bakalářská práce si klade za cíl identifikovat škodlivost schémat daňového plánování z pohledu České republiky. První část práce se věnuje daňovému systému v České republice, klasifikaci daní a daňovému plánování. Jsou zde představeny i offshore a onshore společnosti. Další část práce je zaměřena na jednotlivá schémata daňového plánování, která mohou být využita k optimalizaci daně. V případové studii jsou získané informace aplikovány do modelových situací, ze kterých jsou následně odvozeny výsledky, jež jsou v závěru práce srovnány a zhodnoceny.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z příjmů právnických osob, daňové plánování, offshore a onshore společnosti, schémata daňového plánování, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, škodlivost daňových schémat

TITLE

Tax Planning Schemes and Their Impact on The Czech Republic

ANNOTATION

The bachelor thesis aims to identify the harmfulness of tax planning schemes from the perspective of the Czech Republic. The first part of the thesis addresses the tax system in the Czech Republic, the classification of taxes and tax planning. It also introduces offshore and onshore companies. The next part of the thesis focuses on separate tax planning schemes that can be used for tax optimization. The obtained information is applied to model situations in the case study, which are then compared and evaluated in the conclusion of the thesis.

KEYWORDS

corporate income tax, tax planning, offshore and onshore companies, tax planning schemes, double taxation treaties, harmfulness of tax schemes

OBSAH

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK	9
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK.....	10
ÚVOD.....	11
1 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČESKÉ REPUBLICE A DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ.....	12
1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY.....	12
1.1.1 Definice daně.....	12
1.1.2 Funkce a klasifikace daní	13
1.2 ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	15
1.2.1 Subjekt a předmět daně	15
1.2.2 Stanovení a úprava základu daně	17
1.2.3 Výpočet daňové povinnosti PO	19
1.3 DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ.....	20
1.3.1 Offshore a onshore společnosti	21
1.3.2 Aktuálně nespolupracující jurisdikce	22
1.3.3 Holdingová struktura organizace.....	23
1.3.4 Přínosy a rizika spojená s holdingem	24
2 SCHÉMATA DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ.....	26
2.1 METODY ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	27
2.2 TRANSFEROVÉ (PŘEVODNÍ) CENY A METODY JEJICH STANOVENÍ.....	29
2.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP).....	30
2.2.2 Metoda opětovného prodeje (RP).....	30
2.2.3 Metoda přírážky k nákladům (C+)	31
2.2.4 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)	31
2.2.5 Metoda rozdělení zisku (Profit Split)	32
2.3 ÚVĚRY MEZI SDRUŽENÝMI SUBJEKTY	33
2.3.1 Půjčka od společnosti v offshore jurisdikci – Offshore loan.....	34
2.3.2 Hybridní půjčka – Hybrid loan.....	35
2.3.3 Hybridní společnost – Hybrid entity	36
2.3.4 Bezúročná půjčka – Interest-free loan.....	38

2.3.5	Testování daňové účinnosti úroků	39
2.4	LICENČNÍ POPLATKY	40
2.4.1	Patentový box – Patent box	41
2.4.2	Dvoustvrvá struktura duševního vlastnictví – Two-tiered IP structure	42
2.4.3	Dohody o duševním vlastnictví a nákladech – IP and cost-contribution agreements	43
3	DOPAD DAŇOVÝCH SCHÉMÁT NA ČR – PŘÍPADOVÁ STUDIE.....	46
3.1	DEFINICE FIKTIVNÍHO PODNIKU	46
3.2	VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI SPOLEČNOSTI XXX, S. R. O.	48
3.3	VÝBĚR STÁTŮ PRO ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTÍ	48
3.4	VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI S VYUŽITÍM VYBRANÝCH DAŇOVÝCH SCHÉMÁT	50
3.4.1	Transferové ceny	50
3.4.2	Úvěry	51
3.4.3	Licenční poplatky	53
4	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ	57
4.1	POSOUZENÍ VÝSLEDKŮ PŘÍPADOVÉ STUDIE	57
4.2	VÝSLEDKY PŘÍPADOVÉ STUDIE Z POHLEDU ČR.....	58
	ZÁVĚR.....	61
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....	62

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1 - Rozdělení daní	13
Obrázek 2 - Rozdělení daní podle vztahu.....	14
Obrázek 3 - Rozdělení daní podle daňového určení.....	15
Obrázek 4 - ATP struktura Offshore loan	34
Obrázek 5 - ATP struktura Hybrid loan	35
Obrázek 6 - ATP struktura Hybrid entity	37
Obrázek 7 - ATP Struktura Interest-free loan	39
Obrázek 8 - ATP struktura Patent box	42
Obrázek 9 - ATP struktura Two-tiered IP	43
Obrázek 10 - ATP struktura IP and cost-contribution agreements	44
Tabulka 1 - Rozdíl mezi metodami zápočtu	28
Tabulka 2 - Výchozí hodnoty příkladu Profit Split	33
Tabulka 3 - Odpisy dlouhodobého hmotného majetku (v Kč)	47
Tabulka 4 - Výpočet úroku a úmoru úvěru (v Kč)	47
Tabulka 5 - Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2023	48
Tabulka 6 - Počet firem v daňových rájích.....	49
Tabulka 7 - Výkaz zisků a ztrát za rok 2023 – transferové ceny	51
Tabulka 8 - Výpočet úroku a úmoru od offshore sdružené společnosti (v Kč)	52
Tabulka 9 - Výkaz zisků a ztrát za rok 2023 – úvěry	53
Tabulka 10 - Výsledek zisků a ztrát k 31.12.2023 - licenční poplatky.....	55
Tabulka 11 - Komparace daňové povinnosti	57

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

ATP	Aggressive Tax Planning
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BV	Besloten Vennootschap
C+	Cost Plus Method
CFC	Controlled Foreign Company
CTHI	Corporate Tax Haven Index
CUP	Comparable Uncontrolled Price
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
DŘ	Daňový řád
EU	Evropská Unie
FO	fyzická osoba
IBC	International Business Company
LLC	Limited Liability Company
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
p. j.	peněžní jednotky
PO	právnická osoba
RP	Resale-Price Method
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
Směrnice	Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky
Smlouvy ZDZ	smlouvy o zamezení dvojího zdanění
TNMM	Transactional Net Margin Method

VH	výsledek hospodaření
ZD	základ daně
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZK	základní kapitál
ZOK	Zákon o obchodních korporacích

ÚVOD

Daně jsou pojem, který jistě každý zná, ale ne každý se shodne na jeho významu pro společnost. Zatímco pro stát daně znamenají nenahraditelný nástroj, jak usměrňovat ekonomiku a vést celá společenství, pro prostého občana nebo velkou průmyslovou společnost jsou daně výdajem, o kterém přemýšlí, jak ho snížit. Mohou uplatnit zákonem stanovené slevy, výhody či pobídky nebo využít jiné metody, které mohou vést k většímu snížení daňové povinnosti.

Snaha zredukovat daň na minimum se objevuje u společností všude ve světě, a proto se není čemu divit, když se tyto metody přizpůsobují i jiným daňovým systémům než jen tuzemskému. Různé státy mají různé daňové výhody, a proto některé firmy přesouvají své zisky právě do těchto zemí. Čím propracovanější a komplikovanější strategie, tím více se společnosti daří vyhnout placení daní v jejím rezidentském státě.

Bakalářská práce se zabývá právě těmito strategiemi, také nazývané jako schémata, která mohou využívat jak domácí, tak mezinárodní společnosti operující na českém trhu. Mohou být využívána se začleněním daňových rájů, tj. států, které nabízejí výhodnější podmínky zdanění, jako je třeba nižší sazba daně, ale i bez nich. Avšak ne vždy se vyplatí tyto jurisdikce použít, jelikož i smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které obvykle daňové ráje s jinými státy neuzavírají, poskytují společnosti určité možnosti, jak snížit svou daňovou povinnost.

První část práce definuje strukturu a principy českého daňového systému, ve které je úvod zaměřen na základní terminologii a postupy, včetně vysvětlení pojmu daňového ráje. V další části jsou popsány metody zamezení dvojímu zdanění a základní schémata daňového plánování, jako jsou transferové ceny, úvěry mezi spojenými osobami a licenční poplatky. Složitější části obsahují i praktické příklady. Také je zde vysvětlen princip tržního odstupu, který je podstatný pro určování cen mezi podniky. Tyto informace jsou nezbytné pro pochopení následujících kapitol.

V případové studii jsou tyto poznatky aplikovány do vybraných modelových situací, aby bylo zřejmé, jak daňová schémata fungují. Závěrečná část se věnuje identifikaci škodlivosti těchto metod z pohledu České republiky. Nakonec jsou výsledky zhodnoceny a posouzeny v rámci tuzemské legislativy.

1 DAŇOVÝ SYSTÉM V ČESKÉ REPUBLICE A DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ

V současnosti jsou daně nedílnou součástí života každého z nás. Ať už se jedná o pracujícího člověka, který státu odvádí daně ze svého příjmu, babičku v důchodu, která si koupila housku nebo korporátní společnost, podnikající na našem území a odvádějící daň z příjmů právnických osob.

Postupem času se rozvinul daňový systém, od vybírání naturálií v Egyptě (Accountancy Age, 2021), přes daně z příjmů v Římě až po zavedení progresivity daňových sazeb ve Velké Británii (Johnson, 2019), do současné podoby.

1.1 Daňový systém České republiky

Daňovým systémem lze rozumět „*systém institucí, které zabezpečují správu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění*“ (Šturcová, 2021). Pod tento termín nespádají pouze orgány finanční správy, ale také orgány celní správy, obecní úřady, soudy a peněžitá plnění jako taková – obecně označována jako daňová soustava (Novotná a kol., 2019, str. 10).

Daňovou soustavu je tedy možné charakterizovat jako soubor jednotlivých daní, poplatků a obdobných peněžitých plnění (např. cla) a jejich vztahů mezi nimi. Tento soubor je v současnosti primárně tvořen daněmi přímými a nepřímými. Podle Vančurové (2022, str. 36) do daňové soustavy přiřazujeme také povinné příspěvky zdravotním pojišťovnám a státním fondům jako jsou například dálniční známky, které jsou příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury.

1.1.1 Definice daně

Samotná daň je všeobecně popisována jako „*povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu*“ (Kubátová, 2005, str. 9).

Daně se opakují zpravidla ročně, aby plnily veřejné rozpočty (např. státní rozpočet). Jelikož je mezi příjmy a výdaji těchto rozpočtů časový nesoulad, je třeba plynulost zajistit zálohami na daň v průběhu roku, které se pak vyúčtovávají oproti celkové vypočtené dani.

Jsou významným a nyní už nezbytným příjmem státu k zajištění chodu vlády a k produkci veřejných statků a služeb a tím pomáhají zvyšovat blahobyt dané země. Zároveň se státy snaží, aby daně co nejvíce korespondovaly s reálným trhem.

1.1.2 Funkce a klasifikace daní

Primární funkce daně, označována jako **fiskální**, je částečně zmíněna výše – k plnění veřejných rozpočtů a pokrytí vládních výdajů (Vančurová a kol., 2022). Naproti tomu jsou daně i nástrojem hospodářské politiky, který **stabilizuje** hospodářský vývoj státu např. zvyšováním daní v období růstu. Tento nástroj také napomáhá pomocí transferů (sociálních dávek, příspěvků nebo dotací) snižovat rozdíly mezi chudší a bohatší vrstvou obyvatelstva. **Redistribucí** prostředků vlastně část daní vrací potřebným. Stát také pomocí daní poskytuje veřejné statky a služby tam, kde trh selhává. **Alokuje** prostředky do školství, armády apod., která nejsou pro soukromý sektor zisková (Kubátová, 2005).

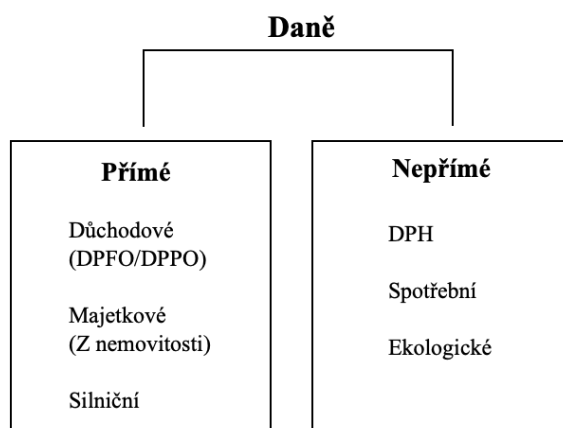
Některé zdroje jako například Vančurová (2022) uvádí i další funkce jako je **stimulační a regulační**, které daňové subjekty motivují k určitému chování (např. zvýšení spotřební daně na cigarety).

Členění daní je možné z více hledisek, podle kterých je možné daně klasifikovat (např. podle subjektu, způsobu placení, předmětu daně atd.). V této práci jsou daně rozděleny pouze do tří kategorií podle následujících znaků:

- předmětu daně,
- vztahu daňové sazby,
- daňového určení (Kubátová, 2005).

Rozdělení podle předmětu daně

Členění podle předmětu (objektu) daně je v České republice nejpoužívanějším. Zahrnuje daně důchodové, majetkové a spotřební, jak je vidět na obrázku 1.



Obrázek 1 - Rozdělení daní

Zdroj: vlastní zpracování dle: (Kubátová, 2005, str. 30)

Daně jsou rozděleny na přímé a nepřímé. Jak lze odvodit z názvu nepřímých daní, nedopadají přímo na poplatníka, i když je to právě poplatník, kdo daňové břemeno nese – daň hradí. U daní nepřímých totiž daň počítá a odvádí plátce (není zde zahrnuta daň z příjmů fyzických osob, kde za zaměstnance odvádí zálohy zaměstnavatel, jedná se pouze o zmírnění administrativní zátěže). Typickými příklady jsou daně spotřební, DPH a daně ekologické (Kubátová, 2005, str. 30).

Daně přímé právě naopak odvádí přímo poplatník – jedná se tak o daň z příjmů fyzických nebo právnických osob (dále také DPFO nebo DPPO). Přímými daněmi jsou také daně majetkové (daň z nemovitosti) a daň silniční.

Rozdělení podle vztahu daňové sazby

V této skupině se lze dívat na vztah daňové sazby ze dvou úhlů pohledu. Na jedné straně je možné vidět vztah daňové sazby k poplatníkovi a na druhé k základu (viz obrázek 2).



Obrázek 2 - Rozdělení daní podle vztahu

Zdroj: vlastní zpracování dle: (Kubátová, 2005, str. 30-32)

Vztah daňové sazby k poplatníkovi je možno chápat jako zohlednění schopnosti poplatníka uhradit daň. „In personam“ lze z latiny přeložit jako **osobní**, což představuje daně důchodové, kde je zohledněn důchod poplatníka a z něj určena daň. V druhém případě „in rem“ z latiny značí „**na věc**“ a v tomto případě se vůbec poplatník neřeší. Typicky DPH nebo spotřební daně – buď danou věc koupí a daň zaplatí nebo ne (Kubátová, 2005, str.30-32).

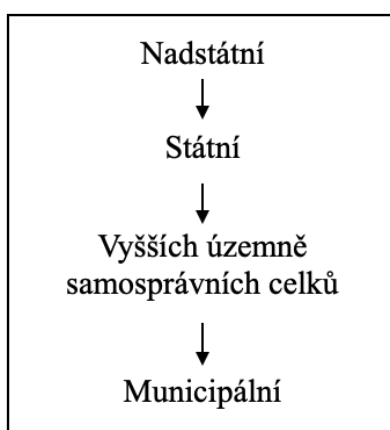
Co se týče vztahu k základu daně, lze jej rozdělit na tři části: k hodnotě, jednotkové a bez vztahu. Vztah daňové sazby **k hodnotě** (z latiny „ad valorem“) znamená, že je daň odvislá od hodnoty základu, ze kterého je daň počítána. Jako příklad lze uvést třeba DPH nebo DPFO. **Jednotkové** (specifické) daně jsou, jak je z názvu patrné, určovány podle jednotek daného

statku jako alkohol nebo nemovitosti. Nakonec existují i daňové sazby **bez vztahu** k základu daně. Tento typ daní se platí pouze na základě toho, že člověk existuje například poplatek za svoz komunálního odpadu (Kubátová, 2005, str.30-32).

Rozdělení podle daňového určení

Rozdělení podle daňového určení se řídí zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní. Jak je vidět na Obrázek 3 3 upravuje třídění výnosů mezi rozpočty nadstátní, státní, krajské a obecní.

Daňové určení



Obrázek 3 - Rozdělení daní podle daňového určení

Zdroj: vlastní zpracování dle: (Kubátová, 2005, str. 33)

Nadstátní daně jsou odvody do EU, zpravidla se jedná o cla. Mezi státní, vyšších územně samosprávních celků (krajské) a municipální (obecní) se daně rozdělují až na výjimky v poměru 9,78 % kraje, 25,84 % obce a 64,38 % stát (Finanční správa ČR, 2022).

1.2 Zdanění právnických osob

Bakalářská práce pojednává o schématech daňového plánování a jejich dopad na ČR, a proto se zaměří pouze na právnické osoby (dále také PO), které mají zpravidla větší vliv na výši odvedených daní než fyzické osoby (z důvodu vyšších zdanitelných zisků) a lépe tak znázornují konečné rozdíly. Aby bylo možné tyto rozdíly identifikovat, je třeba ujasnit si, na které PO jaká sazba daně dopadá a jak zdanění PO vlastně probíhá.

1.2.1 Subjekt a předmět daně

Z názvu daň z příjmů právnických osob je jasné, že **subjektem** daně jsou právnické osoby. Jedná se o poplatníky této daně a jedním způsobem, jak rozdělit subjekt daně může být:

- na daňového rezidenta nebo
- na daňového nerezidenta (Finanční správa ČR, 2023).

Daňový rezident je takový poplatník, který má neomezenou daňovou povinnost. To znamená, že bez ohledu na to, zda plynou zdanitelné příjmy z ČR nebo ze zahraničí, budou zdaněny na území státu, kde má poplatník sídlo nebo místo vedení – místo, ze kterého je podnik řízen (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17, odst. 3).

Naopak daňovým nerezidentem je společnost s omezenou daňovou povinností. Sídlo/místo vedení se nachází v jiném státě než v tom, ze kterého příjem pochází. Zdaněny jsou tedy pouze příjmy (případně majetek) na území toho státu, ze kterého plynou (Sojka a kol., 2017 str. 4). Pro představu u daňového nerezidenta v České republice by měly být daně pouze ty příjmy, které pochází z ČR. Je tedy nutné zkoumat, zda je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, aby nedošlo k vymáhání daně dvakrát, tato problematika je rozebrána detailněji v podkapitole 2.1 Metody zamezení dvojího zdanění.

Mimo rozdělení daňový rezident a daňový nerezident existuje podmnožina nazývaná spojené osoby (Pilařová, 2023). Tyto spojené osoby (dále také spřízněné subjekty) zákon o daních z příjmů rozděluje v § 23, odst. 7, písm. a) a b) do dvou skupin, a to:

- kapitálově spojené osoby a
- jinak spojené osoby (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Jestliže se jedna osoba přímo anebo nepřímo podílí alespoň 25 % na základním kapitálu nebo hlasovacích právech jiné osoby, případně jiných osob, jedná se o kapitálově spojené osoby. Například společnost A vlastní 25% podíl na základním kapitálu společnosti B a zároveň má podíl na základním kapitálu ve výši 26 % společnosti C. Společnosti A a B a také A a C jsou kapitálově spojené osoby. Je třeba upozornit, že společnosti B a C jsou taktéž kapitálově spojené osoby, jelikož je nepřímo spojuje společnost A, která vlastní minimálně 25 % základního kapitálu obou společností (Pilařová, 2023).

Za jinak spojené osoby se podle zákona č. 586/1992 Sb. (dále také ZDP) považují osoby:

- *„kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
- *kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*
- *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*

- *anebo osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“ (Zákon č. 586/1992 Sb., § 23, odst. 7, písm. a).*

Dalším možným pohledem na členění právnických osob je, zda je osobou podnikající (např. obchodní korporace) nebo veřejným poplatníkem. Veřejným poplatníkem se rozumí společnost, která jako hlavní činnost nemá podnikání (Zákon č. 586/1992 Sb., § 17a, odst. 1). Jedná se o nadace, politické strany, obce, příspěvkové organizace, veřejné vysoké školy a další, jelikož jejich primární cíl není dosahovat zisku (DU.cz, 2019).

Stanovení základu daně pro PO podnikající a veřejně prospěšné poplatníky je odlišné (především v tom, co se zahrnuje do předmětu daně, či nikoliv, případně ve výpočtu daně), a proto je v dalších kapitolách uvažováno o PO jako o osobách podnikajících.

Předmět daně z příjmů PO jsou výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, není-li ZDP č. 586/1992 Sb., § 18, odst. 2 stanoveno jinak (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Objektem daně jsou i neočekávané zisky, na které byla zavedena mimořádná daň, tzv. windfall tax. Daň je platná od 1. ledna 2023 po dobu 3 let, tj. do roku 2025, a dopadá na společnosti s nadměrnými zisky, například v oblasti energetiky nebo bankovníctví (Ministerstvo financí České republiky, 2022).

Předmět daně není zákonem vyložen taxativně, nýbrž negativně. Podle § 18, odst. 2 zmíněného zákona nejdou předmětem daně:

- výnosy získané nabytím akcií,
- výnosy Správy uložišť radioaktivního odpadu,
- příjmy zdravotní pojišťovny (pojistné, pokuty, penále...),
- příjmy SVJ (z dotací, příspěvků vlastníků, pojistného plnění, ...) a další.

Dále existují výnosy od daně osvobozené. Tyto lze najít v § 19, odst. 1 ZDP, dle tohoto ustanovení to jsou například:

- podíly na zisku tichého společníka,
- příjmy z úroků z přeplatků zaviněných správcem daně,
- příjem České národní banky apod.

1.2.2 Stanovení a úprava základu daně

Základem daně (dále také ZD) je u přímých důchodových daní již upravený předmět daně – důchod. Jedná se o disponibilní zůstatek – výnosy společnosti ponížené o náklady firmy.

Ne všechny náklady je ale možné z výsledku hospodaření společnosti (dále také VH) odečíst a snížit si tak základ daně. Náklady, o které lze VH ponížít, musí splňovat tyto podmínky:

- slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů,
- lze ho prokázat fakturou, nebo účetním dokladem (je třeba je evidovat).

Splněním těchto kritérií se náklady stávají **daňově uznatelnými** a lze o ně ponížít zdanitelný příjem (Money S3 Blog, 2022). Typickým příkladem mohou být mzdy, u výrobní společnosti materiál pro výrobu, daňové odpisy majetku, ochranné pomůcky (i jejich údržba a čištění), zaplacené zdravotní a sociální odvody, případně daň z nemovitých věcí nebo úroky z úvěrů (platí podmínka zaplacení).

Existují však i **daňově neuznatelné** náklady, které podle ZDP č. 586/1992 Sb., § 25 uznat nelze. Zpravidla se jedná o náklady na reprezentaci (třeba oběd s obchodním partnerem), sankce a pokuty od správních orgánů (jako např. policie, finanční úřady atp.), účetní odpisy hmotného majetku, anebo tvorba účetních rezerv a opravných položek (Jake&James , 2022).

Také ne všechny výnosy, lze zahrnout do základu daně. Mezi tyto nezahrnované výnosy patří třeba ty, z nichž je daň vybírána srážkou, anebo ty, které jsou zdanitelné v samostatném základu daně (př. příjmy z kapitálového majetku ze zahraničí) a také částky zaúčtované do výnosů, pokud přímo souvisejí s daňově neuznatelnými náklady, a to maximálně do výše těchto neuznaných nákladů (Zákon č. 586/1992 Sb., § 23, odst. 4).

Výsledkem je základ daně, který je třeba upravit o položky snižující základ daně a odčitatelné položky (příklad uveden v podkapitole 1.2.3).

Odčitatelné položky jsou uvedeny v ZDP § 34 jedná se především o:

- daňovou ztrátu, kterou lze uplatnit ve 2 bezprostředně předcházejících (maximálně 30 000 000 Kč) anebo 5 bezprostředně následujících zdaňovacích obdobích, kdy ztráta vznikla,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo podporu odborného vzdělávání do tří následujících po období, ve kterém vznikly (Zákon č. 586/1992 Sb., § 34).

U odpočtu na podporu výzkumu a vývoje je nutné zmínit, že záměr odpočtu musí být oznámen dopředu a náklady musí být evidovány odděleně od ostatních nákladů. V případě poskytnutí

podpory z veřejných zdrojů, byť jen části, nelze tyto náklady od základu daně odečíst (Zákon č. 586/1992 Sb., § 34b).

Položkami snižujícími ZD dle § 20 odst. 8 ZDP jsou dary. Dary nejsou daňově uznatelnými náklady, avšak je možné je odečíst právě jako odčitatelnou položku od ZD, ovšem za splnění podmínek – příjemce, účel, částka. Příjemcem mohou být obce, kraje, organizační složky státu, PO se sídlem na území České republiky a další. Účel daru je stanoven jako poskytnutí bezúplatného plnění třeba na vědu a vzdělávání anebo politickým stranám a hnutím.

Co se týče poskytnutého bezúplatného plnění platí zde limit maximální částky, a to 10 % ze ZD sníženého dle § 34 a minimální limit alespoň 2 000 Kč. To jinými slovy znamená, že pro právnické osoby platí minimální limit daru, neřeší se úhrn poskytnutých darů jako je tomu u fyzických osob. (Vláda České republiky, 2023).

1.2.3 Výpočet daňové povinnosti PO

Na základě přechozí kapitoly lze nastínit postup pro výpočet daňové povinnosti. Nejprve je třeba stanovit a upravit základ daně.

1. Výnosy mínus náklady = VH před zdaněním,
2. ponížení VH o výnosy – které nejsou předmětem daně (§ 18), výnosy osvobozené (§ 19) a nezahrnované do základu daně (§ 23, odst. 4),
3. ponížení VH o daňově uznatelné náklady (§ 24) a naopak navýšení VH o daňově neuznatelné náklady (§ 25),
4. neupravený ZD lze ponížít o daňovou ztrátu nebo o náklady na podporu výzkumu a vývoje = základ daně snížený o odčitatelné položky (§ 34 ZDP),
5. snížení o položky snižující ZD (dary).

Výsledné číslo je upraveným základem daně, který je se zaokrouhluje na celé tisícikoruny dolů (Zákon č. 586/1992 Sb., § 20, odst. 11).

Daň z příjmů právnických osob vypočítá jako „*součin základu daně sníženého o položky snižující základ daně a o odčitatelné položky od základu daně zaokrouhleného na celé tisíce Kč dolů a sazby daně*.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., § 21)

Sazba daně pro PO činí 21 % dle ZDP č. 586/1992 Sb., § 21, odst. 1.

Snížení vypočtené daně je možné díky slevám na dani (příp. investičním pobídkám), které umožňuje zákon o daních z příjmů v § 35. Stanovuje snížení daně o 18 000 Kč za každého

zdravotně postiženého zaměstnance a o 60 000 Kč za každého těžce zdravotně postiženého zaměstnance. Tato možnost se nevztahuje na daň vypočtenou ze samostatného základu daně, kde uplatnit nelze.

Opět lze uvést názorné shrnutí (navazuje na předchozí stanovení ZD):

6. upravený základ daně zaokrouhlený na tisícikoruny dolů se vynásobí 0,21 (21 %).

Výsledkem je daň, kterou lze ponížít o slevy na dani:

7. tj., daň minus slevy na dani = výsledná daňová povinnost.

1.3 Daňové plánování

Za předpokladu primárního cíle podniku, tj. maximalizovat svůj zisk, lze dojít k závěru, že existují dva základní způsoby, jak toho dosáhnout: zvýšit výnosy, nebo snížit náklady. Daňové plánování se zaměřuje na snížení nákladů, konkrétně na minimalizaci daňové zátěže. Lze říci, že daňové plánování je proces daňové optimalizace s cílem dosažení minimální daňové povinnosti. Kubátová (2005, str. 100-101) rozděluje daňové plánování dle těchto hledisek:

- hledisko časové:
 - strategické (dlouhodobé),
 - operativní (krátkodobé),
- hledisko lokality:
 - místní,
 - mezinárodní.

V dlouhodobém daňovém plánování je možné najít rozhodnutí společnosti ohledně formy podnikání (př. typ PO) nebo ohledně financování majetku. Operativní plánování je zaměřeno na optimalizaci daně v rámci jednoho zdaňovacího období, patří sem například uplatnění odčitatelných položek (Wealth magazin, 2020).

Místní daňové plánování je prováděno v rámci tuzemska, může to být opět rozhodnutí ohledně typu podnikání, uplatnění odčitatelných položek, dobrovolné registrace k DPH nebo financování majetku, všechna tato rozhodnutí jsou uskutečněna v rámci zákona. Naopak v mezinárodním daňovém plánování se využívají třeba mezery v právní legislativě, nebo offshore a onshore centra, která dle Kubátové (2005) optimalizují daňovou povinnost většinou nelegálně.

Společnost HDFC Life Insurance Company Limited (2023) daňové plánování definuje jako analýzu finanční situace podniku nejúčinnějším způsobem, který je poctivý a v rámci daňového práva. Naopak jako nepoctivý ale zákonný způsob snížení daně shledává využívání offshore center, který nemusí být vždy výhodný z důvodu zdlouhavého prokazování výnosů a nákladů.

Ve výsledku lze konstatovat, že existuje více pohledů na daňové plánování, a ne vždy panuje jednoznačný názor, do jaké míry je nebo není daňové plánování legální.

1.3.1 Offshore a onshore společnosti

Rozhodnutí o využití offshore a onshore center je implementováno již při vzniku společností, kde je vyhodnocováno, v jakém státě bude společnost vzhledem ke svému podnikání a aktivitám založena.

Firmy založené mimo svou domovinu jsou nazývány **offshore** společnostmi. Termín *off shore* lze volně přeložit jako *mimo pobřeží* (Kubátová, 2005), jedná se tedy především o ostrovní státy, jako jsou třeba známé Britské panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Bahamy nebo Panama. V těchto státech je společnost založena s tím, že podnikatelská aktivita je prováděna jinde než v místě svého sídla (Parker & Hill, 2021).

Naproti tomu existují **onshore** společnosti, které nejsou založeny v ostrovních státech, ale *na pevnině* tedy zpravidla v Evropě, případně ve státech v Americe, kde jsou veřejně dostupné rejstříky s tradičním pojetím korporátních záležitostí (Parker & Hill, 2021). Podnikání probíhá na území, kde byla firma registrována a podléhá tak tamním zákonům. Jako příklady je možné uvést Delaware (USA), Nizozemsko, případně Maltu (Transparency International ČR, 2022).

Advokátní kancelář Offshore Protection (2023) uvádí i třetí kategorii, a to **mid-shore** podnikání. Je to kombinace offshore a onshore podnikání, kde není takové omezení podnikatelských aktivit a transparentnosti – firma se zdá serióznější oproti offshore podnikům – a zároveň, stejně jako jiné offshore společnosti, využívá daňových a jiných ekonomických výhod v daňových rájích. Státy poskytující tyto hybridní modely jsou Hongkong, Irsko, Kypr nebo Malta.

Podle Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj z anglického označení Organisation for Economic Co-operation and Development (dále také OECD) jsou státy splňující následující znaky označovány daňovými ráji:

- žádné nebo nízké daně z příjmů,

- neefektivní výměna informací,
- nedostatek transparentnosti (například není povinnost vedení účetnictví),
- žádné požadavky na podstatné podnikatelské aktivity (OECD, 1998, str. 24).

Daňové ráje lze hledat jak v offshore, tak i v onshore destinacích. Avšak Kubátová (2005, str. 96) uvádí, že jediná a přesná definice daňového ráje neexistuje, jelikož možností pro daňové úniky je nespočet a nové jsou neustále vynalézány.

Evropská rada 5. prosince 2017 zveřejnila seznam nespolutracujících jurisdikcí (neboli daňových rájů), které nepřijaly opatření nebo se nezapojily do dialogu ohledně unijních kritérií řádné správy v oblasti daní, viz výše. Seznam byl průběžně aktualizován a měněn podle toho, zda země přijala slíbená opatření (Rada Evropské unie, 2017).

1.3.2 Aktuálně nespolutracující jurisdikce

Dne 17. října 2023 byl zveřejněn aktualizovaný seznam, který obsahuje 16 jurisdikcí naplňující výše uvedené znaky, podle abecedy seřazený následovně: Americká Samoa, Americké Panenské ostrovy, Antigua a Barbuda, Anguilla, Bahamy, Belize, Fidži, Guam, Palau, Panama, Rusko, Samoa, Seychely, Trinidad a Tobago, Ostrovy Turks a Caicos a Vanuatu (Rada Evropské unie, 2023).

Jiné zdroje jako například Tax Justice Network (2021) řadí daňové ráje podle indexu CTHI neboli Corporate Tax Haven Index, který má vyhodnocovat daňové a finanční systémy každé jurisdikce a míru jejich rizika zneužití daně z příjmů právnických osob. Tento index je podílem tzv. *Haven score*, značící velikost prostoru umožňujícího zneužívání daně z příjmů PO v jejich systémech a *Globální váhy jurisdikce*, tedy objem finančních aktivit nadnárodních společností v zemi. Pro znázornění je uvedeno prvních 5 států seřazených dle indexu CTHI s podílem vyšším než 5 %: Britské Panenské ostrovy mají nejvyšší procento CTHI, a to 6,4 %. Pětici států dále tvoří Kajmanské ostrovy s 6 %, Bermudy s indexem 5,7 %, Nizozemsko s 5,5 % a Švýcarsko jako páté s 5,1 % (Tax Justice Network, 2021).

OECD zahájila diskuse s jurisdikcemi a snaží se o konstruktivní řešení již od roku 2016. Nicméně obě skupiny svou iniciativou cílí na spravedlivější zdanění plátců a poplatníků, na zamezení eroze základny a přesouvání zisku do daňových rájů a usilují o transparentnost a výměnu informací.

Nicméně i přes tyto diskuse nadnárodní korporace přesouvají zisky do daňových rájů. Ročně vlády po celém světě ztrácejí o 245 miliard USD na přímých daních, v přepočtu přes 5 bilionů korun (Tax Justice Network, 2024).

1.3.3 Holdingová struktura organizace

Další otázkou, která může být již při vzniku společnosti je její struktura. Holding je organizační strukturou, kde vzniká mateřská společnost obvykle s typem podnikání s ručením omezeným (s. r. o.), jejíž cílem je vlastnit a ovládat její dceřiné společnosti (Feldman, 2023). Dochází tak ke spojení osob, jak je uvedeno v podkapitole 1.3.1. Jedná se o kapitálově sdružené podniky, tedy FO nebo PO, které vlastní podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech jiných společností (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Pojem holding se často zaměňuje s koncernem. I přes to, že tyto pojmy mají podobné rysy, nejsou totožné (firma.de, 2023). Obě struktury jsou založené na smluvním a organizačním propojení nejméně 2 podniků, ale rozdíl je v tom, že koncern sdružuje různá odvětví, provádí různé činnosti a vyrábí různé výrobky, kdežto holding spojuje spíše obchodní společnosti, kde jedna ovládá ostatní dceřiné společnosti (ideaclub.cz, 2023).

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále také ZOK) v § 79 definuje koncern jako „jednu nebo více osob podrobených jednotnému řízení (řízená osoba) jinou osobou nebo osobami (řídící osoba) tvoří s řídící osobou koncern“. Řídící osoba má vliv na činnosti řízené osoby, může udělovat pokyny k obchodnímu vedení, ale řízená osoba není závislá na osobě řídící (firma.de, 2023). Jako příklad koncernu lze uvést Volkswagen Group jež zahrnuje značky jako Volkswagen, Audi, Škoda, Seat a další (ideaclub.cz, 2023).

Holding naproti tomu má hlavní cíl: vlastnit a kontrolovat dceřiné společnosti prostřednictvím výše uvedeného většinového podílu na základním kapitálu nebo hlasovacích právech. Holding jako takový nemá právní definici, lze tedy vycházet z úpravy pro koncern v § 74 a § 75 ZOK, která stanovuje mateřskou společnost jako ovládající osobu s podílem alespoň 40 % na hlasovacích právech dceřiné společnosti, osoby ovládané.

Pokud holdingová společnost nic nevyrábí, neprodává ani neprovádí jiné obchodní operace, jedná se o čistý holding (Feldman, 2023). Holdingová společnost může vedle řízení dceřiných společností také provádět některé z podnikatelských činností, a tím se stává smíšeným holdingem.

Z hlediska řízení ostatních firem je možné holding rozdělit do 3 základních struktur: a to: finančního, manažerského (strategického) nebo provozního holdingu. Rozdíly mezi těmito typy spočívají v závislosti dceřiné společnosti na mateřské, správě aktiv, rozhodování a řízení provozu nebo také umístění firem v zahraničí (firma.de, 2023; ideclub.cz, 2023).

1.3.4 Přínosy a rizika spojená s holdingem

Výhody založení holdingové společnosti se mohou různit podle požadavků jednotlivých společností. Některé společnosti využijí tuto strukturu, aby ochránily majetek a případně rozdělily riziko. Při vytvoření dceřiné společnosti je jí přidělen pouze ten majetek a ta aktiva, který využije. V případě předlužení společnosti věřitel nemůže postihnout majetek a aktiva mateřské společnosti, pouze dceřiné, která za dluhy odpovídá (Feldman, 2023). Ani v situaci, kdy je podnikatelský nápad na začátku a za tímto účelem je vytvořena dceřiná společnost vyžadující investice s vysokým rizikem, nepřijde holdingová společnost o veškerý majetek, pokud projekt skončí neúspěchem. Lze totiž investovaný majetek ze společnosti vyjmout (firma.de, 2023).

Za další výhody holdingu mimo ochrany majetku a snížení rizik lze považovat:

- zlepšení image skupiny – konsolidované výstupy holdingů mohou mít silnější efekt z pohledu financování (ideclub.cz, 2023),
- vedení a kontrola společností za méně peněz – není nutností vlastnit všechny akcie společnosti, stačí mít většinový podíl (Feldman, 2023),
- optimalizace zdanění na mezinárodní úrovni (ideclub.cz, 2023).

Při tvorbě holdingové struktury je třeba mít na paměti, že jsou s tímto typem uskupení spojena i jistá rizika. Jedním z nich může být to, že správce daně vyhodnotí založení této skupiny či restrukturalizaci podniku (v případě již založené společnosti) jako účelové agresivní daňové plánování (Tecl, 2023). Termín agresivní daňové plánování (z angličtiny Aggressive Tax Planning dále také ATP) označuje snížení daňové povinnosti daňového subjektu pomocí metod, která mohou být zákonná, ale ve své podstatě jsou v rozporu se záměry zákona jako jsou dvojí odpočty nebo naopak dvojí nezdanění (European Commission, 2017). Dochází také k daňovým únikům (například fakturace fiktivních plnění nebo navyšování ceny pořízení podílů), ke zneužití práva (restrukturalizace společnosti za účelem snížení DP) nebo zastírání právního jednání neboli předstírání úkonů k zastření skutečnosti (Tecl, 2023).

Dalším riziko spočívá v tom, že smíšené holdingy v rámci svého seskupení provádějí různé transakce, které jsou často uskutečňovány za mnohem výhodnějších cenových podmínek namísto cen obvyklých a dochází tak ke snížení daňové povinnosti (Bokšová, 2007).

2 SCHÉMATA DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ

Vstupem České republiky do Evropského hospodářského prostoru v roce 2004 se otevřely dveře mezinárodnímu obchodu zboží, služeb i pohybu osob a kapitálu. Společnosti nepůsobí pouze v jednom státě, ale uskutečňují svou ekonomickou činnost ve více zemích. Dochází tak mezi státy k mezinárodní spolupráci v daňové oblasti. Zcela logickým důsledkem je i co největší míra sjednocení daňových systémů – daňová harmonizace. Sjednocení systémů, a tedy i jednotlivých daní lze dosáhnout úpravou daňového základu nebo daňové sazby určité daně (Kubátová, 2005 str. 87).

Na druhé straně daňová koordinace podle Širokého (2018, str. 34) jakožto první krok k harmonizování systémů spočívá v uzavírání bilaterálních nebo multilaterálních smluv s cílem zamezení praní špinavých peněz, stanovení standardu transparentnosti a zamezení dvojímu zdanění.

Jak je řečeno v kapitole 1.2.1 je nutné zkoumat, zda je PO daňovým rezidentem či nikoli. Z důvodu odlišných právních a daňových systémů může stát zdroje (kde je poplatník nerezidentem dle § 17 odst. 4, ZDP) zdanit výnosy dosažené na jeho území, ale stát poplatníka (kde je poplatník rezidentem) k tomuto zdanění nepřihlédne vůbec nebo z části a bude požadovat zdanění i těchto výnosů, což vede ke dvojímu zdanění poplatníka v rezidentním státě (Sojka a kol., 2017, str. 28). Jinými slovy oba státy si budou nárokovat daň z totožného výnosu.

Aby se zamezilo dvojímu zdanění mohou státy přijmout jednostranná opatření, kdy se změny projeví ve vlastních zákonech, předpisech apod., anebo dvoustranná, případně vícestranná opatření, kdy jsou uzavírány mezi státy bilaterální nebo multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění (Kubátová, 2005, str. 73). Jako příklad lze uvést smlouvy ZDZ s Panamskou republikou č. 91/2013 platnou od 25.2.2013 anebo s Ruskem č. 278/1997. Současný seznam smluv ZDZ je zveřejněný na webových stránkách Ministerstva financí České republiky (Ministerstvo financí ČR, 2023).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále také smlouvy ZDZ) opravňují státy ke zdanění určitých výnosů. Pokud ale nejsou tyto výnosy stanoveny ve vnírostátní legislativě, k jejich zdanění nedojde, protože smlouvy ZDZ nemohou zavazovat státy k plnění povinností nad rámec jejich legislativy (Sojka a kol., 2017 str. 13). Česká republika vymezuje tyto zdroje v zákoně o daních z příjmů v § 22 například dividendy, úroky z úvěrů nebo licenční poplatky.

2.1 Metody zamezení dvojího zdanění

Mimo určení zdrojů je důležité stanovit, jak k tomuto zamezení má dojít. Kubátová (2005, str. 73) uvádí 3 základní metody k zamezení dvojímu zamezení, a to:

- vynětí (exemption),
- zápočtu (tax credit),
- zahrnutí daně do nákladů.

Metoda **vynětí** může být aplikována dvěma způsoby – úplným vynětím nebo vynětím s výhradou progrese. Při použití úplného vynětí dojde k ponížení celkových zdanitelných výnosů poplatníka o výnosy (před zdaněním) dosažené v zahraničí, tzn. základ daně bude pouze z výnosů, ze kterých nebyla odvedena daň. Vynětí s výhradou progrese v České republice není u právnických osob používáno z důvodu jednotné sazby, postupuje se tudíž jako při úplném vynětí (Sojka a kol., 2017, stránky 34-36).

Zápočtem se rozumí zkrácení daňové povinnosti v tuzemsku o daň zaplacenou v zahraničí. I v této metodě existují 2 způsoby, jak daně započíst, a to:

- úplným zápočtem nebo
- prostým zápočtem.

Úplný zápočet se provede tak, že se od tuzemské daně odečte zaplacená daň v zahraničí (Kořínková, 2022). Při výpočtu není brán ohled na to, že ve státě zdroje mohla být zaplacená daň vyšší, než by byla v rezidentním státě, a tak může dojít ke snížení daňové povinnosti v ČR (Sojka a kol., 2017 str. 30).

Naopak výpočet prostého zápočtu daně je postaven tak, aby bylo dosaženo rovných podmínek zdanění. Je povoleno odečíst daň zaplacenou ve státě zdroje pouze do výše, která by připadala na zahraničním výnos v rezidentním státě (Kořínková, 2022).

Rozdílnost mezi úplným a prostým zápočtem ukazuje tabulka 1. Pro zjednodušení jsou částky uvedené v příkladu vyčísleny v korunách českých a výnosy jsou považovány za základ daně. Celkový základ daně činí 1 000 000 Kč, z toho 700 000 Kč připadá na zahraniční výnosy a 300 000 Kč na tuzemské.

Tabulka 1 - Rozdíl mezi metodami zápočtu

Úplný zápočet		Prostý zápočet	
Popis	Částka	Popis	Částka
Daň tuzemská (21 %) z celkových výnosů	210 000 Kč	Daň tuzemská (21 %) z celkových výnosů	210 000 Kč
Daň zahraniční (23 %) zaplacená	161 000 Kč	Daň zahraniční (23 %) zaplacená	161 000 Kč
x	x	Podíl zahraničních V na celkových výnosů	70 %
x	x	Maximální limit zápočtu	147 000 Kč
Celková daň (=tuzemská – zahraniční)	49 000 Kč	Celková daň (=tuzemská daň – limit)	63 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Kořínková (2022)

Jak je napsáno v předcházejícím textu u metody úplného zápočtu stačí pouze od tuzemské daně odečíst zaplacenou zahraniční daň. U prostého zápočtu se nejprve vypočte podíl zahraničních výnosů na celkových výnosech, který se pak následně vynásobí s tuzemskou daní z celkových výnosů, čímž vznikne maximální možný limit pro zápočet zahraniční daně. Pokud je tento limit nižší než zaplacená daň v zahraniční, použije se pro stanovení celkové daňové povinnosti a naopak. Pokud je limit vyšší, použije se pro zjištění celkové daňové povinnosti zaplacená daň v zahraničí. Diference mezi těmito metodami je v tomto příkladu vyčíslena na 14 000 Kč.

Zahrnutí daně do nákladů jako třetí metoda proti zamezení dvojímu zdanění je spíše způsobem zmírňujícím dvojí zdanění nežli jeho zamezením. Tento postup je využíván pokud není uzavřena smlouva ZDZ, pokud nemohla být zaplacená daň započtena (z důvodu vykázání daňové ztráty nebo nulové daňové povinnosti) anebo byla-li započtená zahraniční daň nižší než skutečně zaplacená (Sojka a kol., 2017, str. 39-40). Poslední situaci lze ukázat na předchozím příkladu. Daň zaplacená v zahraničí činila 147 000 Kč, ale zápočet je možný pouze ve výši 133 000 Kč. Do nákladů je možné zahrnout částku 14 000 Kč. Jak je vidět jedná se o vyčíslený rozdíl mezi úplným a prostým zápočtem, nicméně snížení ZD o tuto částku nemá pro poplatníka stejný účinek jako snížení celkové daňové povinnosti.

Pokud chce poplatník (daňový subjekt) zabránit dvojímu zdanění jeho výnosů ze zahraničí (§38f ZDP) musí tvrdit rozhodné skutečnosti v daňovém přiznání za použití výše popsaných metod. Nestačí však pouhé tvrzení. Daňový subjekt je povinen tyto skutečnosti prokázat podle zákona č. 280/2009 Sb., § 92 odst. 3 (dále také daňový řád nebo DŘ), tzn. doložit potvrzení zahraničního správce daně. Na druhé straně si správce daně nemůže vystačit s pouhým tvrzením

skutečností daňového subjektu, naopak musí zajistit, aby rozhodné skutečnosti pro správné zjištění daně byly co nejúplnější, přitom není vázán návrhy daňových subjektů, což znamená, že důkazní prostředky zajišťuje i svou vlastní činností (Novotná a kol., 2019).

2.2 Transferové (převodní) ceny a metody jejich stanovení

Sdružené subjekty by mezi sebou měly obchodovat na základě principu tržního odstupu, tzn. uplatňovat stejné nebo podobné podmínky, jako kdyby transakce probíhaly mezi nespřízněnými subjekty.

Zda spřízněné subjekty stanovily stejné podmínky obchodu, jako by byly stanoveny mezi nespřízněnými subjekty, je možné zjistit různými metodami pro stanovení převodních cen. Aby bylo možné metody použít je třeba zajistit srovnatelné podmínky porovnávaných transakcí pomocí srovnávací analýzy. Dle Generálního finančního ředitelství (2019) jsou obecně porovnávány následující faktory:

- smluvní podmínky obchodů,
- vykonávané funkce, nesená rizika a aktiva podniků – funkční a riziková analýza,
- vlastnosti převáděného majetku či poskytnutých služeb,
- ekonomické okolnosti stran transakce a trhu,
- podnikatelské strategie.

Pokud jsou zabezpečeny stejné nebo alespoň podobné podmínky srovnávaných transakcí, lze přistoupit ke stanovení transferové ceny.

Transferové ceny lze stanovit dle OECD (2022) pěti způsoby rozdělenými do dvou hlavních skupin:

- tradiční a
- ziskové transakční metody (OECD, 2022).

První skupinu neboli tradiční metody, tvoří:

- Comparable Uncontrolled Price (dále také CUP) – metoda srovnatelné nezávislé ceny,
- Resale-Price Method (dále také RP) – metoda při opětovném prodeji,
- Cost Plus Method (dále také C+) – metoda přírážky k nákladům.

Podle Bokšové (2007) jsou tradiční metody málo kdy použitelné v praxi a spíše představují teorii pro stanovení ceny.

Druhou skupinu tvoří ziskové transakční metody zkoumající zisky z obchodů mezi sdruženými podniky. Spadají sem tyto způsoby stanovení převodních cen:

- Transactional Net Margin Method (dále také TNMM) – transakční metoda čistého rozpětí,
- Profit Split – metoda rozdělení zisku (Generální finanční ředitelství, 2019).

2.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP)

Metoda CUP je prováděna tak, že dojde k porovnání závislé transakce s nezávislou transakcí ve srovnatelných podmínkách. CUP metoda je dle Sojky a kol. (2017, str. 211) používána při prodeji běžného zboží či služeb a je nejspolehlivějším způsobem, jak porovnat ceny. Pokud je možné tento postup použít, měl by být preferován. Tento způsob porovnání ceny vyžaduje vysokou míru srovnatelnosti jak z hlediska prodávaného zboží či služby, tak i srovnatelnosti podniků z pohledu funkcí a odpovědnosti za rizika (Generální finanční ředitelství, 2019, str. 23).

Jako příklad lze uvést společnost A, která prodává 100 jednotek zboží sdruženému podniku B ve skupině za 100 peněžních jednotek. Zároveň za stejných podmínek prodává 100 j. zboží nezávislému podniku C za 300 p. j. Jak je vidět, transferová cena mezi spojenými subjekty neodpovídá obvyklé ceně, za kterou je prodáváno nezávislým subjektům. Tento případ vyžaduje posouzení ohledně úpravy transferové ceny (OECD, 2022).

OECD ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále také *Směrnice*) – přeloženo z *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022* – (2022, str. 103) uvádí i další příklad, kdy je nutné upravit cenu, například pokud společnost A prodává spojené společnosti B zboží za cenu 100 p. j. včetně dopravy. Naopak společnost A' nepřidruženému podniku B' poskytuje zboží za cenu 100 p. j. bez dopravy.

2.2.2 Metoda opětovného prodeje (RP)

V této metodě je zkoumána prodejní cena zboží nezávislému subjektu od sdruženého podniku, který zboží původně koupil. Převodní cena je zjištěna snížením ceny při opětovném prodeji nesdruženému subjektu o obvyklou hrubou marži nezávislého prodejce (Generální finanční ředitelství, 2019). Obvyklou hrubou marží se rozumí taková částka, která pokryje prodejní a provozní náklady (mimo cenu za koupené zboží), kdy podnik stále dosahuje zisku.

Pro demonstraci je uveden následující příklad:

Výrobce vyrobí 1 ks zboží za 100 p. j. a prodá ho spojenému podniku A (závislý distributor) za 110 p. j., který ho prodá za 400 p. j. nezávislému odběrateli (př. konečnému spotřebiteli). Naopak nezávislý subjekt by toto zboží koupil za 150 p. j. a prodal za 250 p. j., čímž by mu vznikl hrubý zisk 100 p. j. Podíl hrubého zisku na tržbách ($100 / 250$), tj. obvyklá hrubá marže, by činila 40 %. Už nyní je zřejmé, že nezávislý podnik má nižší zisk v porovnání se sdruženým podnikem o 190 p. j., a tak musí dojít k úpravě převodní ceny. Převodní cena se stanoví jako cena při opětovném prodeji ponížena o obvyklou hrubou marži nezávislého prodejce. V tomto případě výpočet převodní ceny je: $400 \text{ p. j.} - 160 \text{ p. j.} (40 \% \text{ z } 400) = 240 \text{ p. j.}$

Úpravu cen podle této metody je nutné provést třeba i v případě, kdy 2 distributoři prodávají stejný výrobek, na stejném trhu pod stejnou značkou, ale jedna z prodávajících společností navyšuje svůj hrubý zisk tím, že nabízí záruku na zboží. Pro porovnání jejich cen jsou úpravy nezbytné (OECD, 2022).

2.2.3 Metoda přírážky k nákladům (C+)

Proces výpočtu metodou přírážky k nákladům je obdobný jako u metody při opětovném prodeji. Výchozím bodem ale není prodejní cena, jako tomu bylo u metody RP, nýbrž náklady dodavatele spojené s výrobou a přepravou hotového výrobku spojenému podniku. Dochází k porovnání hrubé ziskové přírážky mezi výrobcem a prodejcem v závislém prodeji a v nezávislém prodeji.

Hrubá zisková přírážka se vypočte jako podíl hrubého zisku a výrobních nákladů, které zahrnují přímé náklady na materiál, mzdy atp. Převodní cena je pak vyčíslena jako součet nákladů a obvyklé hrubé ziskové přírážky u nespojeného subjektu (Generální finanční ředitelství, 2019).

Dle OECD (2022, str. 107) je tato metoda výhodná zejména tehdy, kdy jsou porovnávány různé výrobky či služby, například toustovače a žehličky, při zachování konzistentnosti účetnictví. Při převzetí cen z předchozího příkladu by hrubá přírážka k nákladům činila zhruba 67 % ($100 / 150$). Transferová cena by pak pro spojený podnik činila 183,7 p. j., tj. náklady 110 p. j. + 73,7 p. j. (67 % z 110).

2.2.4 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

Tento způsob porovnání mezi závislou a nezávislou transakcí se zaměřuje na čistý zisk, který je chápán jako provozní výsledek hospodaření. Provozní VH je poměřován vůči různým

základnám jako jsou tržby, náklady nebo aktiva. Podíl provozního VH na celkových tržbách je zjišťován u distribučních podniků, naopak u výrobních podniků nebo poskytovatelů služeb se vyčísľuje podíl VH na celkových nákladech společnosti. Rentabilita aktiv ukazuje, jakou mírou podnik generuje zisk z vložených aktiv (Ministerstvo financí, 2019).

Tato metoda je využívána tam, kde je obtížné rozdělit transakce a stanovit cenu metodou C+ nebo RP. Nebere se v úvahu hrubá marže, ale čistý zisk, tzn. nepočítá se pouze s výrobními náklady, ale s celkovými provozními náklady společnosti, které navíc zahrnují správní a odbytové režie jako kancelářské potřeby, cestovné nebo odpisy budov, strojů a zařízení (Generální finanční ředitelství, 2019).

Pokud by nezávislý podnik prodal kus zboží za 250 p. j., po odečtení veškerých nákladů souvisejících s prodejem ve výši 150 p. j., vygeneroval by čistý zisk 100 p. j., což odpovídá 40procentní rentabilitě tržeb ($100 / 250$). Jestliže by se jednalo o výrobní společnost, bylo by třeba poměřovat díl VH na nákladech společnosti, tedy téměř 67 % ($100 / 150$).

2.2.5 Metoda rozdělení zisku (Profit Split)

Podle Ministerstva financí (2019) je metoda Profit Split řešena tak, že se celkový zisk spojených osob rozdělí dle přínosu každého jednotlivého podniku. Stejně jako u metody TNMM jsou spojené osoby silně provázané, nelze jejich jednotlivé obchody srovnávat s nezávislými transakcemi (Sojka a kol., 2017, str. 212).

Metoda Profit Split funguje na základě analýzy přínosů anebo zbytkové analýzy. Analýza přínosů vychází z celkového (kombinovaného) zisku všech spojených podniků, které se podílely na závislé transakci. Zisk se rozdělí poměrem vyjadřujícím zásluhy každého podniku vložené do transakce. Tyto podíly jsou srovnávány s nezávislými podniky (Ministerstvo financí, 2019, str. 27).

Zbytková analýza je prováděna ve dvou krocích. Nejprve se zjistí tržní odměna z celkového zisku za nejedinečné přínosy, nejčastěji pomocí metody TNMM. Zbylý zisk je pak rozdělen na základě analýzy přínosů (jedinečných a hodnotných) opět podle poměru zásluh spojených podniků. Lze ji využít tam, kde je možné identifikovat přínos všech stran, jako tomu může být u vlastnictví hmotného/nehmotného majetku a míry neseného rizika ve vykonávaných funkcích (Generální finanční ředitelství, 2019, str. 28).

OECD (2022, str. 477) uvádí v příloze II ke kapitole II. Směrnice příklad, kde spojené podniky A a B se podílejí na výrobě elektronického produktu. Společnost A navrhuje a vyrábí hlavní

část produktu. Poté společnost B produkt přebírá a dotváří ho do konečné prodejní podoby. Jedná se o případ, kdy se použije metoda Profit Split. Níže zobrazená tabulka 2 uvádí konkrétní údaje společnosti A a B:

Tabulka 2 - Výchozí hodnoty příkladu Profit Split

Popis	Společnost A (v p. j.)	Společnost B (v p. j.)	Celkem
Tržby	40	60	100
Výrobní náklady	15	30	45
Hrubý zisk	25	30	55
Náklady na výzkum a vývoj	15	20	35
Čistý zisk	10	10	20

Zdroj: vlastní zpracování dle OECD (2022, str. 476-477)

- 1) Výchozí sumou bude celkový čistý zisk, tj. 20 p. j., ze které je třeba stanovit tržní odměnu jako podíl výrobních nákladů na čistém zisku. Jinými slovy návratnost nákladů společnosti A dosahuje hodnoty 1,5 (15 / 10) a pro společnost B činí 3,0 (30 / 10). Zbýlý zisk činí 15,5 p. j. (po odečtení hodnot).
- 2) V této fázi se zjistí hodnotný podíl společnosti na celkových nákladech na výzkum a vývoj. Společnost A má zásluhy ve výši 15 / 35 a společnost B ve výši 20 / 35.
- 3) Následuje rozdělení zbytku zisku jednotlivým společností. Společnost A získá podíl 6,64 p. j., který odpovídá podílu 15 / 35 z 15,5 a společnost B získá 8,86 p. j.
- 4) Celkový zisk je rozdělen následovně:
 - společnost A dostane 8,14 p. j. (1,5 + 6,64) a
 - společnost B obdrží 11,86 p. j. (8,86 + 3).

2.3 Úvěry mezi sdruženými subjekty

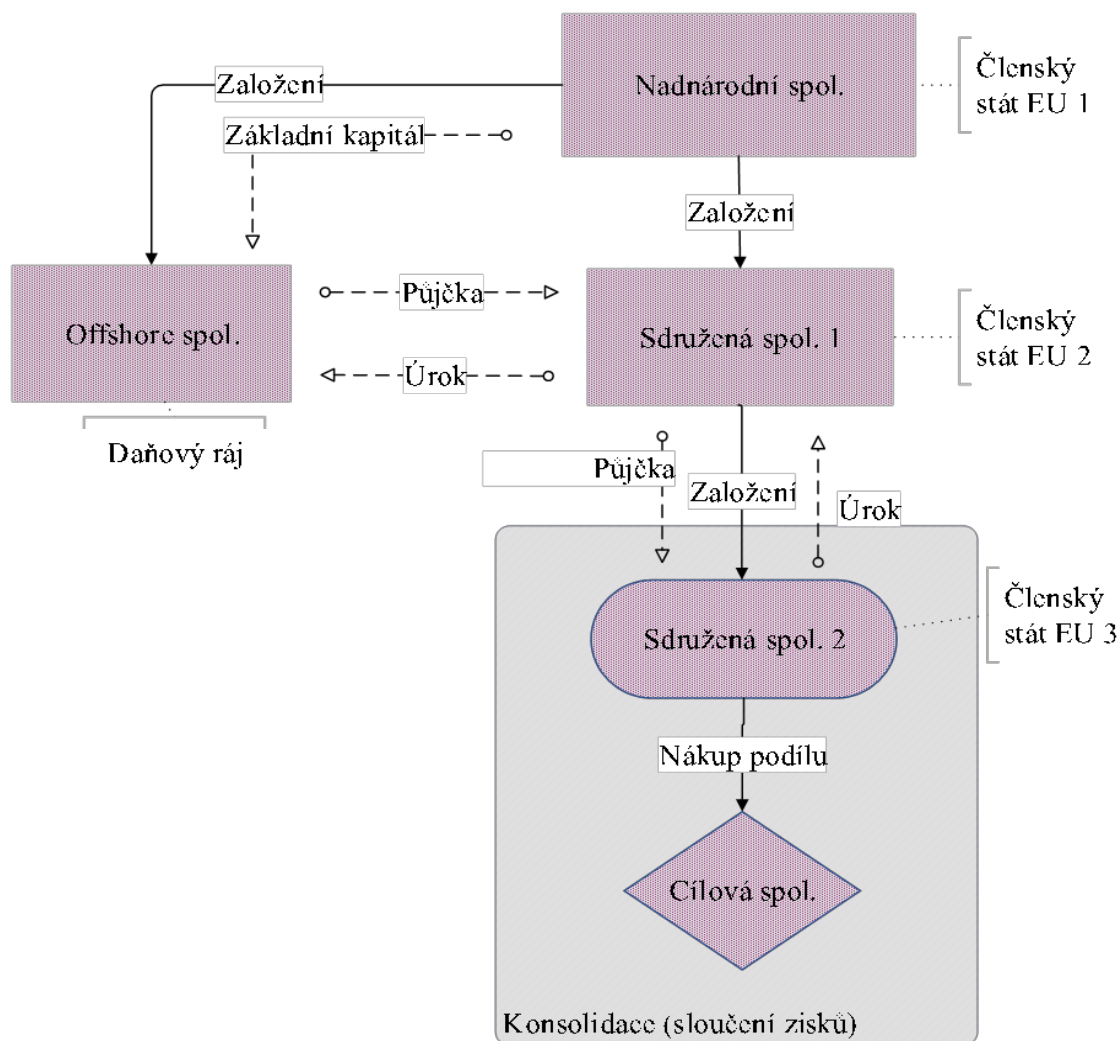
Dalším způsobem, jak převést zisk do daňových rájů v rámci spojených osob, jsou vnitropodnikové půjčky. Evropská komise (2016, str. 24) uvádí 4 struktury agresivního daňového plánování (ATP structures), kterými lze pomocí půjček mezi spojenými osobami nelegálně optimalizovat daňovou povinnost, a to jsou:

- úvěr od společnosti v daňovém ráji – offshore loan,
- hybridní půjčka (využívající hybridní nesoulady) – hybrid loan,
- hybridní společnost (využívající hybridní nesoulady) - hybrid entity,
- bezúročná půjčka – interest-free loan (European Commission, 2016 str. 24).

Tyto struktury naoko vytvářejí náklady na financování, ze kterých pak nárokují daňové úlevy.

2.3.1 Půjčka od společnosti v offshore jurisdikci – Offshore loan

Tato struktura je založená na tom, že dceřiná společnost se sídlem v offshore destinaci, s nízkým až nulovým zdanění úroků z úvěrů, je věřitelem a půjčuje prostředky sdružené společnosti v jiné zemi s vysokým zdaněním. Na obrázku 4 je vidět mechanismus Offshore loan modelu.



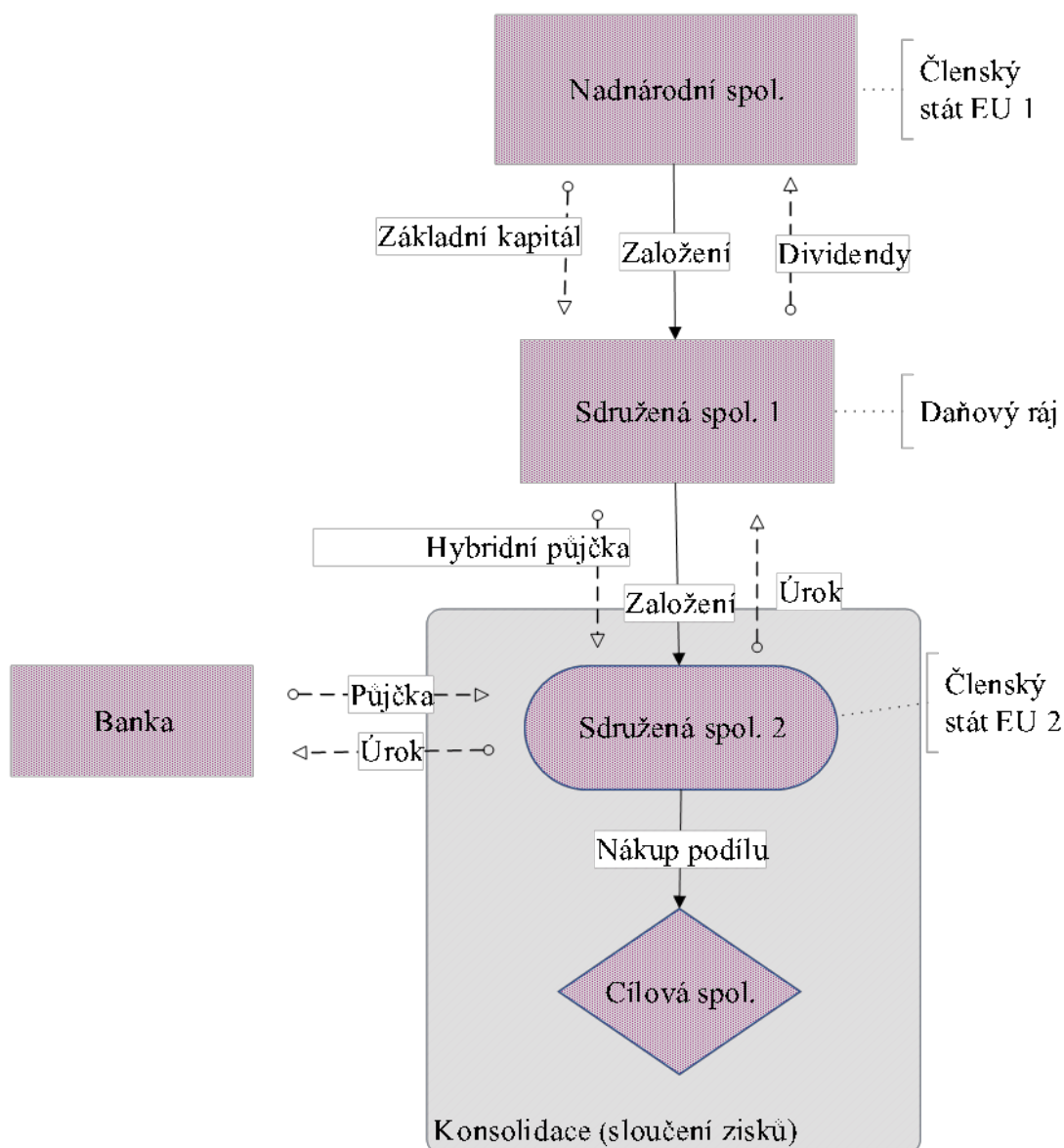
Obrázek 4 - ATP struktura Offshore loan

Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016 str. 27)

Mateřská Nadnárodní spol. sídlící v členském státě 1 zakládá Offshore spol. v daňovém ráji, které poskytuje vysoký základní kapitál (dále také ZK). Zároveň zakládá dceřinou společnost Sdružená spol. 1 s minimálním vkladem do ZK v členském státě EU 2. Sdružená spol. 1 si vezme úvěr od Offshore spol. a zakládá firmu jménem Sdružená spol. 2 také v členském státě Evropské unie 3 s nízkým ZK.

Jelikož Sdružená spol. 2 neprovádí žádnou ekonomickou činnost, stává se čistou dceřinou holdingovou společností a dostane úvěr od Sdružené spol. 1 k nákupu podílu firmy Cílová spol. Sdružená spol. 2 se stává jediným společníkem Cílové spol. a dochází ke konsolidaci. V tomto seskupení jsou úroky z úvěru od Sdružené spol. 1 daňově uznatelné a dochází k odpočtu. Stejně tak je tomu u Sdružené spol. 1 a to znamená, že ke zdanění dojde až v daňovém ráji Offshore spol., kde je nižší až nulové zdanění úroků z úvěru (European Commission, 2016).

2.3.2 Hybridní půjčka – Hybrid loan



Obrázek 5 - ATP struktura Hybrid loan

Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016 str. 32)

Na obrázku 5 je vyobrazena struktura agresivního daňového plánování pomocí hybridní půjčky – Hybrid loan. Základem této struktury je tzv. hybridní nesoulad (z anglického termínu Hybrid mismatch) vzniklý mezi dvěma nebo více právními řády, které posuzují právní skutečnosti odlišným způsobem a tím dochází k dvojímu odpočtu ze ZD anebo k odpočtu v jednom státě a zároveň nezahrnutí do ZD ve státě jiném. Hybridní půjčka tedy znamená, že v jednom státě je chápána jako dluh a v jiném jako investice do akcií, ze kterého plyne podíl na zisku (PWC, 2012; Generální finanční ředitelství, 2021, str. 16).

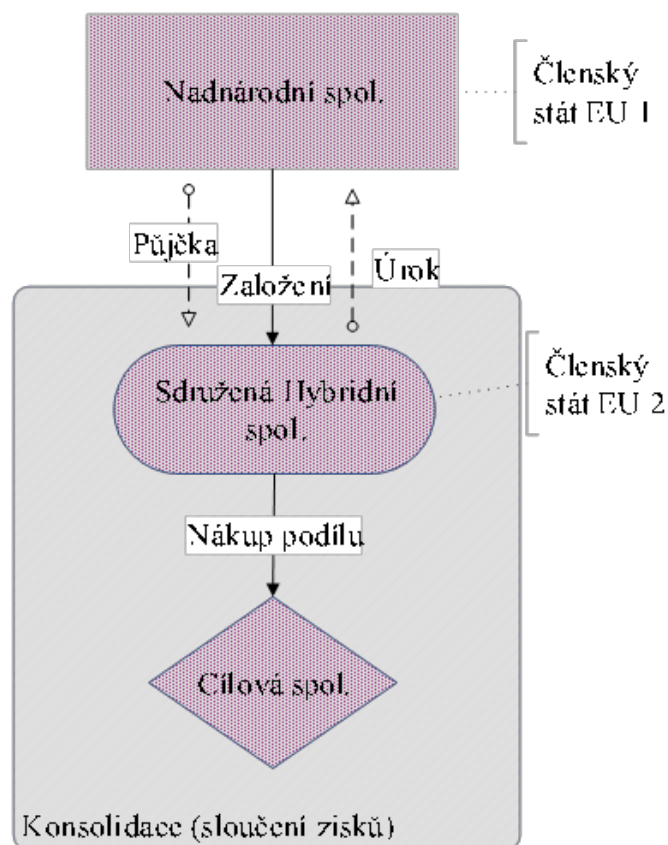
Princip hybridních nesouladů na obrázku 5 ukazuje Nadnárodní spol. sídlící v členském státě EU 1, která zakládá dceřinou firmu Sdružená spol. 1 v daňovém ráji, jíž upisuje základní kapitál. Sdružená spol. 1 zřizuje dceřinou společnost Sdružená spol. 2 v členském státě EU 2 s minimálním vkladem do ZK.

Sdružená spol. 2 si od externí banky vypůjčí prostředky na koupi podílů společnosti Cílová spol. se zárukou Nadnárodní spol. a zároveň dostává hybridní půjčku od Sdružené spol. 1. Sdružená spol. 2 je (jako v předchozím příkladě) čistým holdingem a spojí se s Cílovou spol., kdy dojde ke sloučení zisků. Sdružená spol. 2 nárokuje daňový odpočet zaplacených úroků z úvěrů a výdajů na zajištění (poplatek za záruku Nadnárodní spol.). Sdružená spol. 1 inkasuje úroky, které využije pro výplatu podílů na zisku pro Nadnárodní spol., kde jsou tyto příjmy osvobozeny.

Za předpokladu, že Sdružená spol. 1 v daňovém ráji neodvedla srážkovou daň z těchto podílů, lze dojít k závěru, že za pomoci hybridních nesouladů nebyly příjmy zdaněny, neboť v jednom státě byly považovány za úroky a v dalším jako podíly na zisku. Došlo tedy k odpočtu bez zahrnutí (European Commission, 2016).

2.3.3 Hybridní společnost – Hybrid entity

I metoda hybridní společnosti využívá hybridních nesouladů, ale tento rozpor vzniká jiným způsobem. Vychází z odlišné specifikace daňové entity (poplatníka). V jedné zemi je společnost netransparentní daňovou entitou, tj. poplatníkem daně z příjmů, ale v jiném státě je firma transparentní, tzn. není poplatníkem daně z příjmů PO (Generální finanční ředitelství, 2021 str. 16). Tuto situaci zobrazuje na obrázku 6.



Obrázek 6 - ATP struktura Hybrid entity

Zdroj: vlastní zpracování dle OECD a European Commission (2014, str. 42; 2016, str. 36)

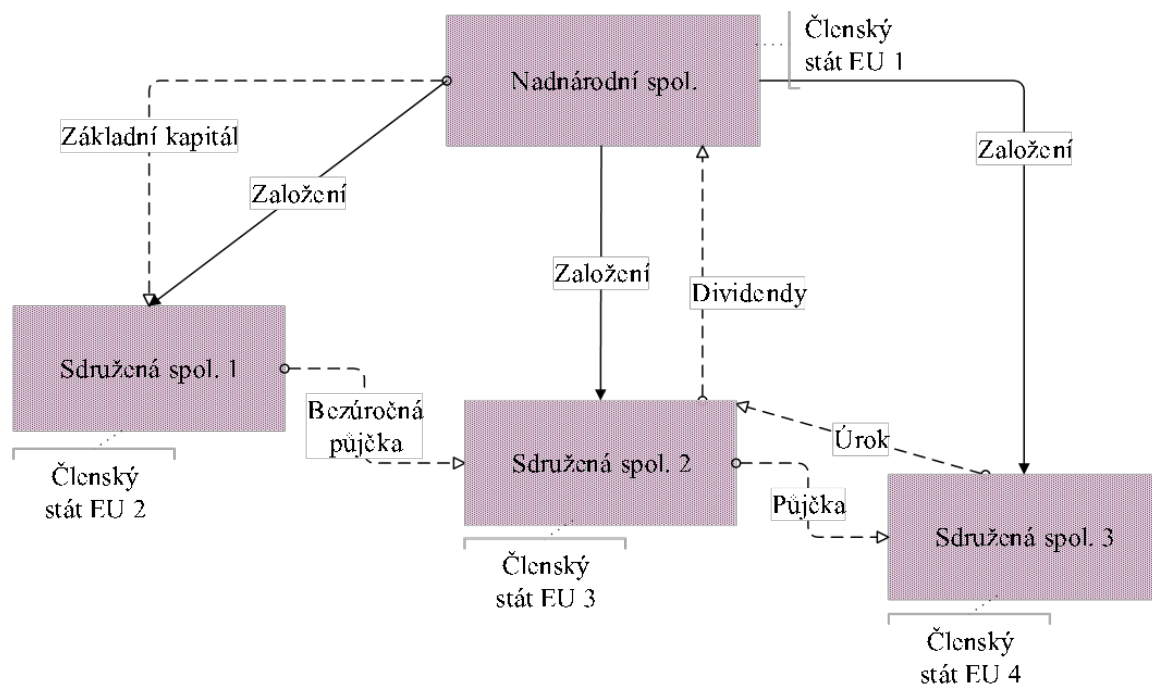
Toto schéma popisuje mechanismus hybridní společnosti. Nadnárodní spol., sídlící v členském státě EU 1, zakládá dceřinou společnost s minimálním vkladem do základního kapitálu. Sdružená Hybridní spol. si půjčuje prostředky od Nadnárodní spol. k nákupu podílů Cílové spol. Sdružená Hybridní spol. si odečítá uznatelné úroky na základě konsolidace s Cílovou spol. v členském státě EU 2, kde je netransparentní daňovou entitou, tedy daňovým poplatníkem.

Jelikož je Sdružená Hybridní spol. dceřinou společností Nadnárodní spol. (drží její většinové podíly), tak ji členský stát EU 1 považuje za součást Nadnárodní spol. (jednu obchodní korporace). Půjčka i úrok mezi mateřskou a dceřinou společností jsou ignorovány, protože jsou chápány jako příjem od společnosti samé (European Commission, 2016 str. 35).

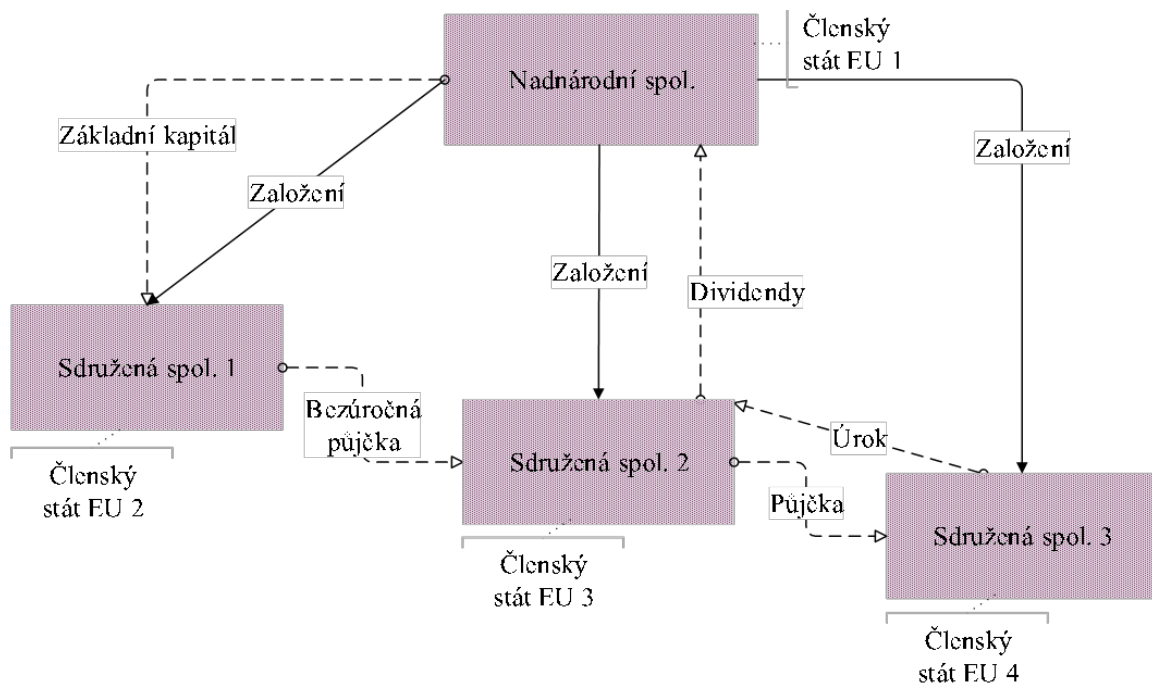
Pokud by si Sdružená Hybridní spol. vzala půjčku od externí banky, zaplatila a uplatnila by si odpočet úroků z úvěru v členském státě EU, mohlo by dojít ke dvojímu odpočtu, jelikož je považována v České republice za jednu obchodní korporaci spolu s Nadnárodní spol. Úroky by byly účtovány Nadnárodní společnosti, která by si je znovu uplatnila (OECD, 2012 str. 8).

2.3.4 Bezúročná půjčka – Interest-free loan

Poslední metodou, která využívá úvěry ve skupině je takzvaná Interest-free loan neboli bezúročná půjčka. Využívá institutu půjčení finančních prostředků bez sjednaného úroku s využitím principu tržního odstupu, jak znázorňuje obrázek 7.



Obrázek 7 Nadnárodní společnost z členského státu EU 1 zakládá tři spojené subjekty: Sdruženou společnost 1, 2 a 3 v dalších členských státech EU. Sdružená společnost 1 poskytuje základní kapitál, ta vyplácí bezúročnou půjčku Sdružené společnosti 2, která si uplatňuje daňový odpočet úroku, který by byl zaplacen, jestliže by byl sjednán za podmínek na základě tržního odstupu. Dále půjčuje peníze Sdružené společnosti 3, ale již požaduje úrok podle principu tržního odstupu, který si zahrne do svých výnosů. Tyto výnosy jsou zcela nebo částečně vyrovnány odpočtem hypotetických úroků. Sdružená společnost 2 vyplácí podíly na zisku Nadnárodní společnosti z prostředků, které obdržela jako úrok od Sdružené společnosti 3 (European Commission, 2016 str. 38).



Obrázek 7 - ATP Struktura Interest-free loan

Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016 str. 39)

Nutno uvést, že pro fungování tohoto uspořádání je třeba, aby členský stát EU 3 povoloval odpočet úroků, které nebyly zaplacený nebo sjednány.

2.3.5 Testování daňové účinnosti úroků

Aby mohly být úroky daňově uznatelné, existují testy pro ověření daňové účinnosti. Zde je uveden výčet několika testů:

- obecný test daňové uznatelnosti úroku dle § 24 odst. 1 ZDP – náklad musí sloužit k dosažení, zajištění a udržení příjmů (Běhounek a kol., 2021).
- Test časového rozlišení (§ 3 odst. 1 Zákona o účetnictví) – skutečnosti, o nichž se účtuje, musí věcně a časově souviset s obdobím, ve kterém se účtují (Zákon č. 563/1991 Sb.).
- Test nízké kapitalizace finančních nákladů upravené v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP – úhrn finančních nákladů od spojených osob je daňově uznatelný pouze do 4násobku vlastního kapitálu příjemce finančního úvěrového nástroje – úvěru (Zahradník, 2021). Do tohoto testu nejsou zde zahrnuty bezúročný úvěrové finanční nástroje podle § 25 odst. 3 ZDP.

- Test obvyklé úrokové míry podle § 23 odst. 7 ZDP – zkoumá pravidlo tržního odstupu.
 - Pokud nebyly příjmy osvobozeny (limit půjčky 100 000 Kč) dle § 19b odst. 1 písm. d) ZDP.
 - U sdružených subjektů platí výjimka z § 23 odst. 7, kdy se toto pravidlo nepoužije. Lze naopak využít metodu *houpacího koně*, tzn. základ daně se zvýší o bezúplatný příjem dle § 23 odst. 3 písm. a) ZDP bod 14 a zároveň se ZD sníží dle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP bod 8 ve stejné výši (Koubovský, 2023).
- Test nákladů mateřské společnosti související s držbou podílů v dceřiné společnosti dle § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP – úroky z úvěrového fin. nástroje přijatého 6 měsíců před nabytím podílu se považují za náklad související s držbou tohoto podílu a je tak daňově neuznatelný, pokud poplatník neprokáže opak (Zákon č. 586/1992 Sb.).
- Test na omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů (§ 23e ZDP) – limit uznatelnosti je stanoven na 80 000 000 Kč, pokud je limit překročen maximum činí 30 % z daňového zisku před úroky, zdaněním a odpisy (např. VH). Nadměrný výpůjční výdaj je již po odečtení výpůjčních příjmů, pokud tedy přesáhne limit, musí se navýšit výsledek hospodaření (Zahradník, 2021).
- Test finančních nákladů vázaných na zisk dlužníka § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP – daňově neuznatelné finanční náklady jejichž splatnost je závislá na zisku dlužníka (věřitel nese riziko investora) (Zahradník, 2021).

Existují další testy daňové uznatelnosti jako test zahrnutí úroků do nákladů/cen aktiva (např. DHM), test zaplacení úroků, pokud je věřitelem FO a další.

Úroky nejsou testovány vždy všemi testy, pouze vybranými, které se vztahují na danou situaci. Ovšem musí splnit všechny zvolené testy (Běhounek a kol., 2021).

2.4 Licenční poplatky

V této kapitole jsou představena schémata daňového plánování pomocí licenčních poplatků. V některých státech jsou za určitých podmínek licenční poplatky osvobozeny, jiné zase

poskytují různé daňové úlevy na náklady spojené s vývojem patentů a ochranných známek, aby podpořily výzkum a vývoj v jejich zemi.

Podle § 19 odst. 7 ZDP je licenční poplatek definován takto: „Licenčním poplatkem se rozumí platba jakéhokoliv druhu, která představuje náhradu za užití nebo za poskytnutí práva na užití autorského nebo jiného obdobného práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmu a filmových děl, počítačového programu (software), dále práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, návrh nebo model, plán, tajný vzorec nebo výrobní postup, nebo za výrobně technické a obchodní poznatky (know-how). Licenčním poplatkem se rozumí také příjem za nájem nebo za jakékoliv jiné využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení“ (Zákon č. 586/1992 Sb.).

Evropská komise (2016) ve své Studii struktur agresivního daňového plánování a indikátorů uvádí další 3 metody, a to:

- Patent box – patentový box,
- Two-tiered IP structure – dvouvrstvá struktura duševního vlastnictví,
- IP and cost-contribution agreements – dohody o duševním vlastnictví a nákladech.

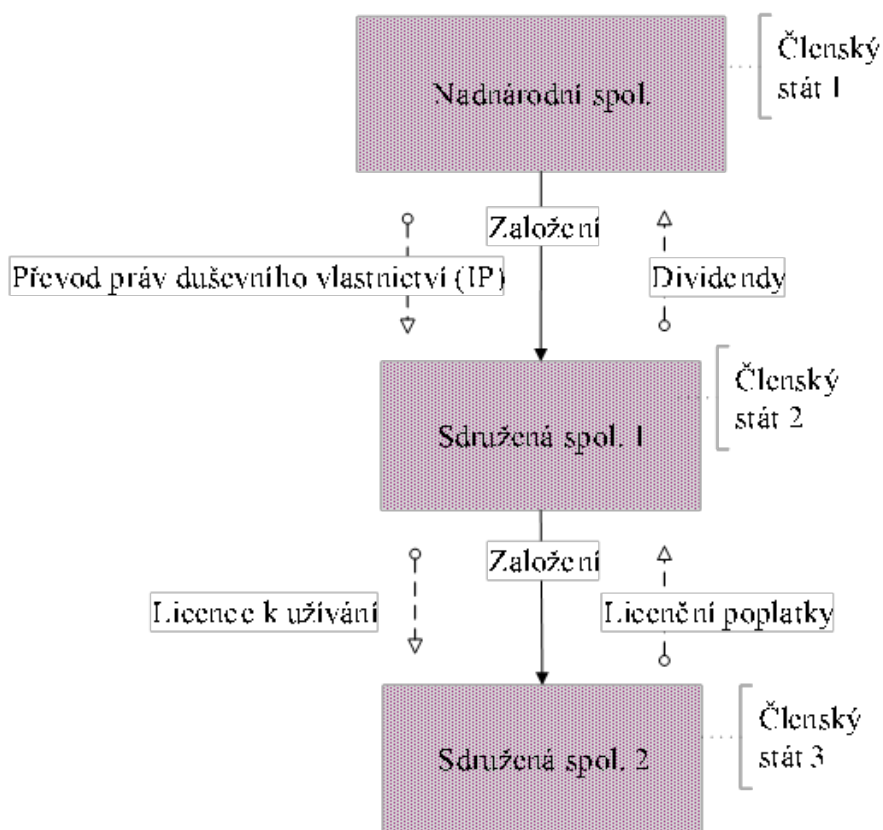
2.4.1 Patentový box – Patent box

Tato struktura využívá absence pravidel CFC neboli Controlled Foreign Company z anglického překladu kontrolované zahraniční společnosti, představujícím opatření OECD proti zneužívání pravidel zdanění těchto společností. CFC pravidla jsou součástí BEPS (angl. Base Erosion and Profit Shifting), tj. Eroze základny a přesouvání zisku, což shrnuje několik doporučení OECD proti vyhýbání se daňové povinnosti (Kouba, 2017). Pokud nejsou v nějakém státě pravidla implementována, může dojít k nezahrnutí příjmů do základu daně.

Celý proces je znázorněn na obrázku 8, který začíná založením dceřiné společnosti Sdružené spol. 1 v členském státě 2 Nadnárodní společností sídlící v členském státě 1. Nadnárodní spol. ji převádí práva k duševnímu vlastnictví (dále také IP), přičemž je Sdruženou spol. 1 poskytnuta licence Sdružené spol. 2, která je provozní společností v členském státě 3.

Licenční poplatky jsou placeny Sdruženou spol. 2, která požaduje daňový odpočet. Sdružená spol. 1 využívá preferenční zacházení s licenčními příjmy z důvodu existence patentového boxu (V ČR patentový box sice neexistuje, nicméně je možné osvobození licenčních poplatků od daně při splnění podmínek). Nakonec je výnos rozdělen v podobě poplatků pomocí dividend,

kteře nejsou zdaněny Nadnárodní společnostmi z důvodu neexistence CFC pravidel v členském státě 1 (European Commission, 2016 s. 41-42).



Obrázek 8 - ATP struktura Patent box

Zdroj: vlastní zpracování dle European Commission (2016 str. 41)

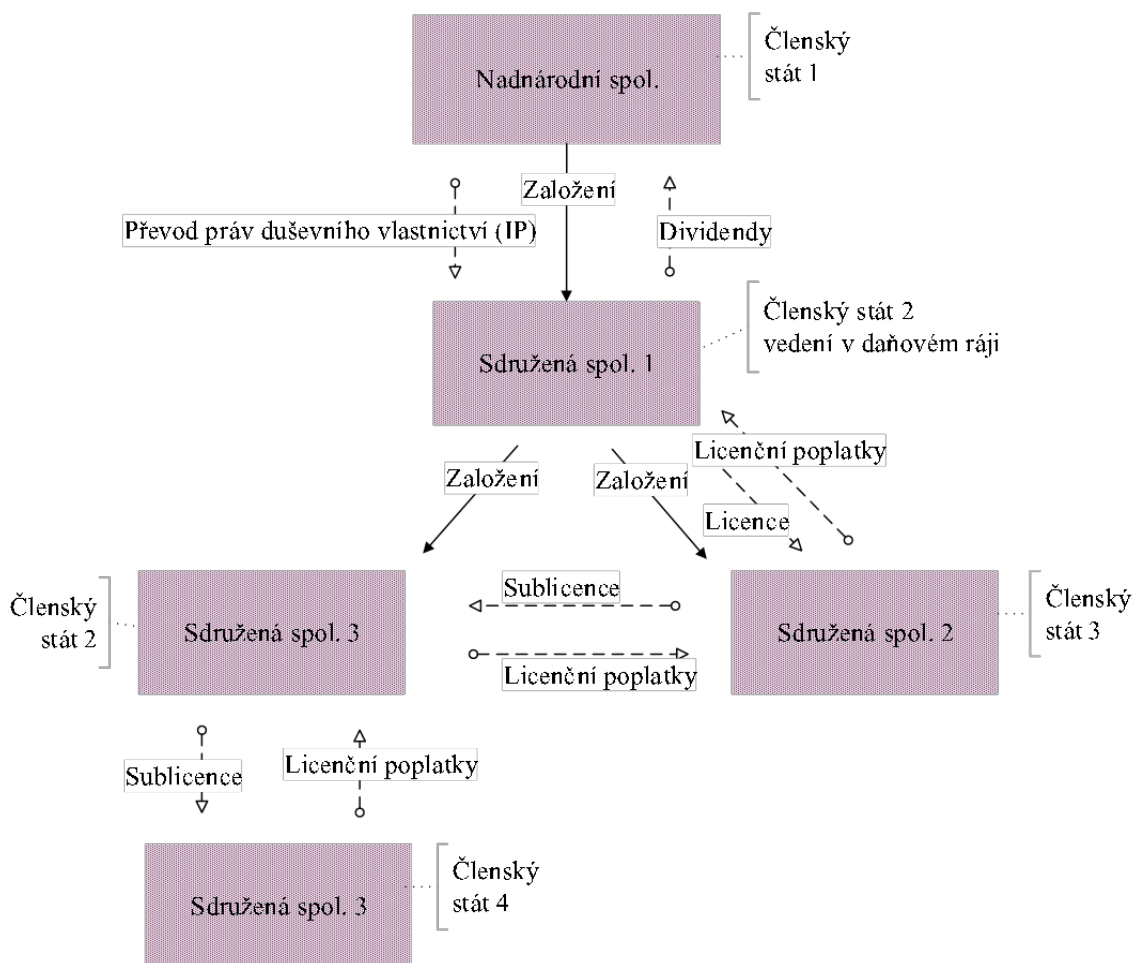
2.4.2 Dvouvrstvá struktura duševního vlastnictví – Two-tiered IP structure

Dvouvrstvá struktura duševního vlastnictví operuje s 2 úrovněmi: první úroveň je poskytnutí licence spojené společnosti a v druhé úrovni je poskytnuta podlicence (sublicence) dalším třetím subjektům zpravidla také sdruženým subjektům.

Obrázek 9 znázorňuje situaci, kdy Nadnárodní společnost, sídlící v členském státě 1 zakládá společnost Sdružená spol. 1 v členském státě 2. Jelikož dle platné právní úpravy platí, že rezidentem je společnost tam, kde má vedení podle § 17 odst. 3, je daňovým poplatníkem a rezidentem v daňovém ráji, kde nemusí odvádět daň z příjmů.

Sdružená spol. 1 přejímá práva k duševnímu vlastnictví od Nadnárodní spol. a zakládá v členském státě 3 Sdruženou spol. 2, které předává licenci k IP a vyžaduje licenční poplatek. Zároveň zakládá Sdruženou spol. 3 v členském státě 2, které je také poskytnuta sublicence společností Sdružená spol. 2. Sdružená spol. 3 poskytuje podlicenci Sdružené spol. 4, která je

založena v členském státě 4, která platí licenční poplatky Sdružené spol. 3. Nadnárodní spol. jsou vyplaceny dividendy, které nejsou zdaněny srážkou.



Obrázek 9 - ATP struktura Two-tiered IP

Zdroj: vlastní zpracování dle CORIT (2016)

Ani Sdružená spol. 2 ani Sdružená spol. 3 nevlastní jiný majetek než sublicencovaný a ani nevykonávají jiné funkce; nenesou téměř žádná nebo žádná rizika. Jejich zdanitelné zisky jsou tedy minimální. Sdružená spol. 1 není zdaněna ani v členském státě 2 (není rezidentem) ale ani v daňovém ráji, jelikož není požadována daň z příjmů. Odpočet licenčních poplatků uplatněný Sdruženou spol. 3 v členském státě 4 snižuje dosažený zdanitelný VH (European Commission, 2016 str. 45)

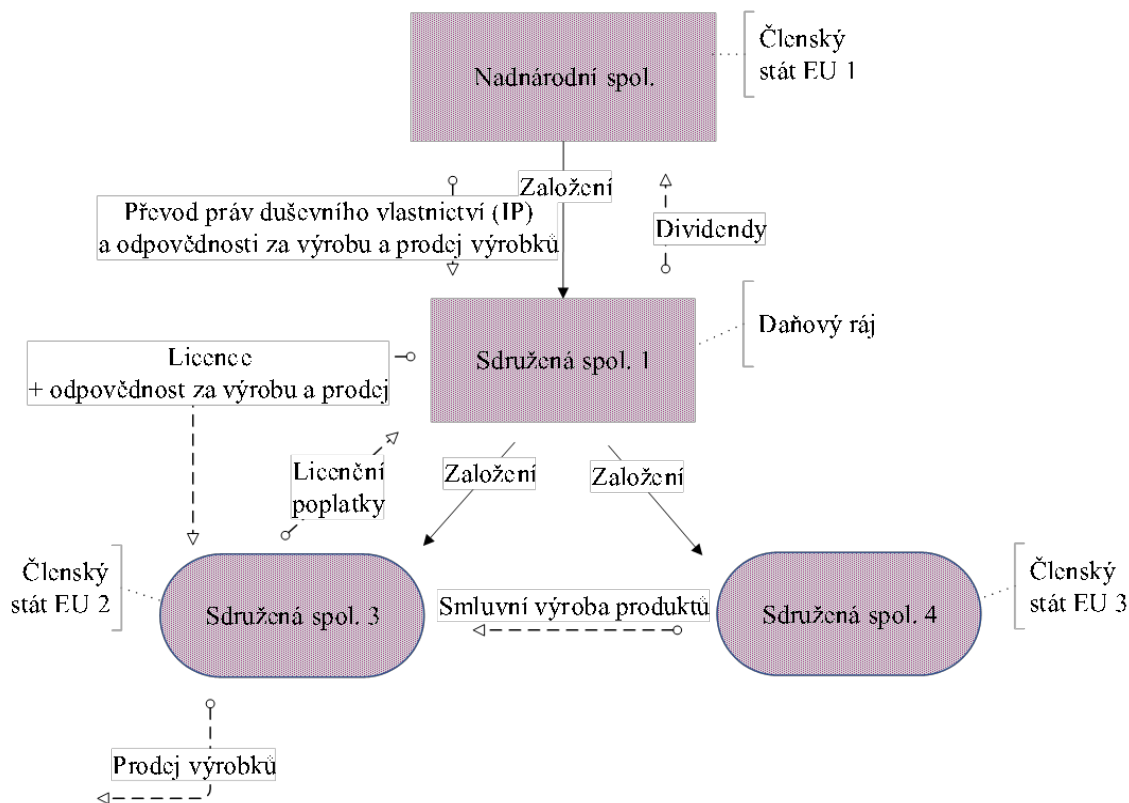
2.4.3 Dohody o duševním vlastnictví a nákladech – IP and cost-contribution agreements

Metoda Dohod o duševním vlastnictví a nákladech spočívá v tom, že nadnárodní společnost převede své duševní vlastnictví a rozdělí odpovědnosti za dané činnosti mezi dceřiné

společnosti, aby došlo ke snížení daňové zátěže nadnárodní skupiny a aby se zároveň sdílely náklady na výrobu a prodej produktů. Tento princip zobrazuje Obrázek 10.

Konkrétně model zobrazuje Nadnárodní spol. z členského státu EU 1, která zakládá dceřinou společnost Sdružená spol. 1 v daňovém ráji. Sdružené spol. 1 jsou převedena práva IP a také odpovědnost za výrobu a prodej produktů. Sdružená spol. 1 vytvoří další 2 dceřiné společnosti: Sdruženou spol. 2 v členském státě 2 a Sdruženou spol. 3 v členském státě 3. Sdružené společnosti 2 je poskytnuta licence k duševnímu vlastnictví a je jí přenechána odpovědnost za výrobu a prodej výrobků.

Sdružená spol. 2 si smluvně zajistí Sdruženou spol. 3, která vyrábí veškeré produkty kvůli nízkým nákladům na produkci v členském státě 3, ale odpovědnost za výrobu je ponechána Sdružené spol. 2. Vlastníkem produktů je stále Sdružená spol. 2, která je prodává mimo členský stát 1 a platí licenční poplatky Sdružené spol. 1, kde nejsou zdaněny nebo je využito preferenční zacházení (Patent box). Zisky Sdružené spol. 1 v daňovém ráji nejsou zdaněny a na odvedené dividendy Nadnárodní spol. (v členském státě 1) není uvalena srážková daň. Dochází tak k uplatnění odpočtu licenčních poplatků Sdruženou spol. 2 a zároveň k nezahrnutí příjmů do ZD u Sdružené spol. 1 (European Commission, 2016 str. 50).



Obrázek 10 - ATP struktura IP and cost-contribution agreements

Zdroj: vlastní zpracování dle CORIT (2016)

Studie OECD (2017, s. 25-27) s názvem Daňové plánování nadnárodních společností – přeloženo z *Tax planning by multinational firms* – prokazuje, že nadnárodní společnosti přesouvají své zisky do zemí s nižším zdaněním. Minimálně 20 % těchto přesunů souvisí s manipulací úvěrů. Nutno dodat, že tento výsledek je odvozen od půjček třetím stranám, nikoli od vnitropodnikových půjček. Studie také uvádí, že daňová citlivost je dvakrát vyšší u společností využívajících patentů než u jiných firem, což ukazuje, že patentující společnosti mají větší sklony k přesunu svých zisků prostřednictvím nehmotného majetku.

Hypotéza, že nesoulady mezi daňovými systémy a preferenční režimy jsou využívány většími společnostmi (nad 250 a 1 000 zaměstnanců), je podpořena výsledky analýz, kde jsou patrné výrazné odchylky mezi daňovými náklady nadnárodních společností a jiných firem. Studie také naznačuje, že nadnárodní společnosti mají nižší daňové náklady než jejich přidružené společnosti, což je vysvětleno tím, že podíly na zisku (obdržených od přidružených společností) jsou často osvobozeny od daně (OECD, 2017 str. 29).

Snížení přesunů zisků je možné zajistit zpřísněním pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Na druhou stranu toto řešení může mít za následek nižší ziskovost firem např. kvůli zvýšení administrativních nákladů (OECD, 2017 str. 43).

3 DOPAD DAŇOVÝCH SCHÉMAT NA ČR – PŘÍPADOVÁ STUDIE

Tato část se věnuje znázornění některých vybraných schémat daňového plánování. Nejprve je definován fiktivní podnik, jehož výnosy a náklady budou základem pro stanovení daňové povinnosti. Poté je vyčíslena daň bez použití daňových schémat a následně s jejich využitím. Na závěr jsou porovnány zjištěné hodnoty. Zhodnocení výsledků je provedeno v kapitole 4.

3.1 Definice fiktivního podniku

Firma XXX, s. r. o. zahájila svou činnost 1. 1. 2022. V obchodním rejstříku byl zapsán předmět podnikání – poradenské služby v oblasti účetnictví, daňové problematiky a auditu. Společníci upsali základní kapitál ve výši 1 500 000 Kč. Společnost sídlí v Pardubicích v pronajatých kancelářích a zaměstnává celkem 25 pracovníků. Nejsou prováděna žádná osvobozená plnění a v roce 2022 bylo dosaženo zisku, tzn. firma neuplatňuje daňovou ztrátu.

Roční nájemné kanceláří bylo sjednáno za 330 000 Kč a spotřeba energie za rok je vyčíslena na 73 500 Kč. Hrubé mzdy zaměstnanců včetně odvodů za zaměstnavatele jsou 14 968 200 Kč ročně.

V obchodním majetku společnosti je vozidlo Škoda Superb Combi (s pořizovací cenou 719 900 Kč), 25 ks notebooků (ks á 43 090 Kč), 25 kancelářských stolů a 25 židlí (v celkové hodnotě 187 475 Kč). Nábytek do místností (skříně, komody atd.) byl zakoupen v hodnotě 15 375 Kč.

Interní předpisy podniku stanoví, že účetní období je shodný s kalendářním rokem, daňové odpisy se rovnají účetním a vybavení kanceláří (skříně, stoly, židle ...) je zařazeno do majetku jako soubor movitých věcí. Podle odpisového plánu se majetek odepisuje rovnoměrným způsobem od následujícího měsíce po zařazení majetku do užívání. Vozidlo a kancelářské vybavení spadá do 2 odpisové skupiny s 5 lety odepisování, kde koeficient pro 1. rok je 11 % a pro další roky 22,25 %. Notebooky jsou odepisovány 3 roky, jelikož jsou zařazeny do první odpisové skupiny s koeficienty pro 1. rok 20 % a 40 % v dalších letech. Tabulka 3 obsahuje vypočtené roční odpisy majetku v Kč, které jsou pro výpočet daňové povinnosti účelnější.

Tabulka 3 - Odpisy dlouhodobého hmotného majetku (v Kč)

Majetek	Vstupní cena	Roční odpis 1. rok	Roční odpis další roky	Zůstatková cena
Vozidlo Škoda Superb Combi	719 900	79 189	160 178	480 533
Vybavení kanceláří (soubor movitých věcí)	202 850	22 314	45 134	135 402
Notebooky	1 077 250	215 450	430 900	430 900
Celkem	2 000 000	316 953	636 212	1 046 836

Zdroj: vlastní zpracování dle (Zákon č. 586/1992 Sb., § 31)

Banka vyplatila společnosti XXX, s. r. o. úvěr ve výši 2 000 000 Kč na pořízení dlouhodobého majetku. Úrok činí 7,2 % p. a. s roční anuitní splátkou 337 536,06 Kč po dobu 8 let. V tabulce 4 je rozepsán úrok a úmor jednotlivých splátek v Kč. Přijaté úroky jsou následně zdaněny bankou.

Tabulka 4 - Výpočet úroku a úmoru úvěru (v Kč)

Rok	Úrok	Úmor	Základna úroku
2022	-	-	2 000 000,00
2023	144 000,00	193 536,06	1 806 463,94
2024	130 065,40	207 470,65	1 598 993,29
2025	115 127,52	222 408,54	1 376 584,75
2026	99 114,10	238 421,96	1 138 162,79
2027	81 947,72	255 588,34	882 574,45
2028	63 545,36	273 990,70	608 583,75
2029	43 818,03	293 718,03	314 865,73
2030	22 670,33	314 865,73	0,00
Celkem	700 288,47	2 000 000,00	-

Zdroj: vlastní zpracování dle (Woff, 2023)

Závazek bude doplacen v roce 2030 v celkové sumě 700 288,47 Kč včetně úroků. Firma XXX, s. r. o. si za jednotlivé roky může snížit základ daně o daňově uznatelné úroky, jelikož byly splněny podmínky pro jejich uznatelnost. Konkrétně za rok 2023 je možné snížit ZD o částku ve výši 144 000 Kč.

V průběhu roku společnost XXX, s. r. o. nakupovala služby a zboží v podobě drobného hmotného majetku, pojištění firmy i vozidel, právní služby, zpracování marketingové strategie

atd. v celkové hodnotě 1 515 450 Kč, které jsou vyobrazeny v následující kapitole v Tabulka 5 pod názvem ostatní provozní náklady.

Společnost XXX, s. r. o. v roce 2023 dosahovala i nemalých tržeb. Díky reklamě a pozitivním ohlasům se firmě dařilo a na zakázkách pro větší firmy a ostatní odběratele si vydělala 19 945 116 Kč. V bakalářské práci je uvažováno, že při zpracování účetních výkazů ke konci období, jsou uhrazeny veškeré pohledávky i závazky z obchodních vztahů.

3.2 Výpočet daňové povinnosti společnosti XXX, s. r. o.

V tabulce 5 jsou shrnuty výnosy a celkové náklady, z nichž je vypočítána daňová povinnost. Pro zjednodušení jsou ve výkazu zisku a ztráty uvedeny pouze využitě položky v běžném období v korunách.

Tabulka 5 - Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2023

Položky	Běžné období
Tržby z prodeje výrobků a služeb	19 945 116
Spotřeba materiálu a energie	73 500
Služby – nájem	330 000
Osobní náklady – mzdy a poj	14 968 200
Úpravy hodnot – odpisy	636 212
Ostatní provozní náklady	1 852 986
Provozní VH	2 084 218
Nákladové úroky	144 000
VH před zdaněním	1 940 218
VH před zdaněním – zaokrouhlený	1 940 000
Daň z příjmů (21 %)	407 400
VH po zdanění	1 532 818

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledek hospodaření je výchozím bodem pro výpočet daňové povinnosti firmy XXX, s. r. o. bez využití jakýchkoliv schémat daňového plánování. Zaokrouhlený VH před zdaněním na tisícikoruny dolů je vynásoben sazbou 21 % platnou v roce 2024. Výsledná daňová povinnost činí 407 400 Kč. Firmě XXX, s. r. o. rok 2023 přinesl zisk po zdanění ve výši 1 532 818 Kč.

3.3 Výběr států pro založení společností

Podle Bisnode (2021) zájem o daňové ráje klesá. V roce 2020 klesl počet vlastněných společností z daňových rájů na celkových 11 383 společností z 12 102 firem. V tabulce 6 lze vidět pět států seřazených dle počtu kontrolovaných společností.

Tabulka 6 - Počet firem v daňových rájích

Země	2020	2019
Nizozemsko	3 106	3 365
Spojené státy americké	2 713	2 871
Kypr	1 965	2 053
Lucembursko	762	818
Seychelská republika	647	710

Zdroj: vlastní zpracování dle (Bisnode, 2021)

Nizozemsko je dle výše uvedené tabulky na prvním místě tabulky. Jedná se o onshore daňový ráj a z těchto důvodů je tento stát vybrán pro sídlo mateřské společnosti pro firmu XXX, s. r. o. Nizozemsko má s Českou republikou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (Sdělení č. 138/1974 Sb.), která mimo jiné obsahuje tato ujednání:

- úroky jsou zdaněny ve státě příjemce, který je jejich skutečným vlastníkem (není stálou provozovnou).
- Licenční poplatky jsou zdaněny ve státě příjemce, který je jejich skutečným vlastníkem. Stát zdroje může zdanit výnos do 5 % hrubé částky licenčních poplatků.

Je třeba uvést, že Nizozemsko daní příjmy PO 19 %, pokud jsou výnosy společnosti do 200 000 eur, naopak nad 200 000 eur platí daň ve výši 25,8 %. Daň z dividend je sražena ve výši 15 % (Ernst & Young Global Limited, 2023 str. 1255). Národní měnou je euro.

V případové studii je pracováno se zdaněním výnosů v Lucembursku. Korporátní daň zde činí 25 %. Stejně jako v Nizozemsku je národní měnou euro. Stát Lucembursko neuvádí srážkovou daň na podíly na zisku od nizozemské společnosti s ručením omezeným při splnění těchto podmínek:

- příjemce podílů je kapitálovou rezidentní společností v Lucembursku a podléhá dani z příjmů,
- příjemce vlastní alespoň 10 % podílů vyplácející společnosti minimálně po dobu 12 měsíců,
- vyplácející společnost je rezidentem v jiném státě EU a vztahuje se ni článek 2 Směrnice Rady 2011/96/EU (Ernst & Young Global Limited, 2023 str. 1070).

Seychelská republika je vybrána jako zástupce offshore daňového ráje, který zajišťuje anonymitu společností tak, že veřejnosti nepřístupňuje rejstřík firem (Valian.cz, 2017).

Nicméně s ČR žádnou dohodu uzavřenou nemá (ani o výměně informací), proto budou veškeré platby do zahraničí zdaněny dle § 36 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů 35procentní srážkovou daní. Výnosy společnosti se sídlem v Seychelské republice jsou daněny 25 % (OECD, 2023 str. 23). Národní měnou je Seychelská rupie, jsou využívány eura i dolary.

Pro zjednodušení modelových příkladů jsou částky uváděny v korunách nebo eurech a pouze za běžné období. Pro přepočty je využit kurz České národní banky ke dni 29. 12. 2023, kde 1 euro činí 24,725 Kč (Kurzy.cz, 2023).

3.4 Výpočet daňové povinnosti s využitím vybraných daňových schémat

V této kapitole jsou využita vybraná daňová schémata představená v kapitole 2. Konkrétně se jedná o transferové ceny, vnitropodnikové úvěry a licenční poplatky.

Jak je řečeno v kapitole 2.2.1, pokud lze cenu zjistit pomocí metody srovnatelné nezávislé ceny, měla by být upřednostněna. Proto se výpočet daňové povinnosti v rámci transferových cen zaměřuje právě na tuto metodu. Co se týče úvěrů mezi spojenými osobami, je zvoleno schéma půjčky od společnosti v offshore jurisdikci, aby bylo zřejmé, zda a jaké důsledky přináší interakce s nespolečnými jurisdikcemi. Nakonec je vyčíslena daňová povinnost v případě využití Patentového boxu. Vzhledem k rozsahu práce je tato metoda vhodná, jelikož je vždy vytvořena společnost ve zvoleném státě a vyčíslena daňová povinnost pro každou z nich.

3.4.1 Transferové ceny

V Nizozemsku je založena společnost YYY, BV (z holandštiny Besloten Vennootschap znamená společnost s ručením omezeným), která je jediným společníkem české společnosti XXX, s. r. o. Firma YYY, BV poskytuje dceřině společnosti XXX, s. r. o. služby spojené s jejím podnikáním. Obecně se jedná o opravy a úpravy využívaného softwaru na míru, podporu v rámci infrastruktury včetně její modifikace a inovace. V roce 2023 YYY, BV prodala své služby v celkové hodnotě 40 445 eur. Dodaná faktura na přepočtenou částku 1 000 000 Kč byla společností XXX, s. r. o. zaplácena a zaúčtována do ostatních provozních nákladů.

Je uvažováno, že společnost YYY, BV v roce 2023 dosáhla dalších výnosů ve výši 154 499 eur, a zároveň ji vznikly náklady v celkové hodnotě 174 889 eur, které zahrnují nákup služeb a materiálu (6 067 eur), nájmy prostor (30 000 eur), osobní náklady (136 800 eur) a ostatní provozní náklady (2 022 eur). V tabulce 7 jsou shrnuty náklady a výnosy obou společností a vypočtena daň z příjmů.

Cena za prodané služby mezi přidruženými osobami je srovnatelná s cenou, která by byla za obdobné služby účtována nepřidruženému podniku. To znamená, že podle metody srovnatelné nezávislé ceny není porušen princip tržního odstupu a obchod je v souladu se směrnicí o převodních cenách.

Tabulka 7 - Výkaz zisků a ztrát za rok 2023 – transferové ceny

Položky	Běžné období r. 2023	
	ČR (Kč)	Nizozemsko (€)
Tržby z prodeje výrobků a služeb	19 945 116	194 944
Spotřeba materiálu a energie	73 500	6 067
Služby – nájem	330 000	30 000
Osobní náklady – mzdy a poj	14 968 200	136 800
Úpravy hodnot – odpisy	636 212	0
Ostatní provozní náklady	2 852 987	2 022
Provozní VH	1 084 217	20 055
Nákladové úroky	144 000	0
VH před zdaněním	940 217	20 055
VH před zdaněním – zaokrouhlený	940 000	20 000
Daň z příjmů (21 % a 19 %)	197 400	3 800
VH po zdanění	742 817	16 255

Zdroj: vlastní zpracování

Jak je vidět, výsledek hospodaření společnosti YYY, BV před zdaněním činí 20 055 eur, z něhož je vypočtena daňová povinnost ve výši 19 %, tj. 3 800 eur. Celkový zisk společnosti YYY, BV po odečtení daně je 16 255 eur. Společnost XXX, s. r. o. dosáhla na zisk po zdanění ve výši 742 817 Kč s celkovou daní 197 400 Kč.

3.4.2 Úvěry

V této modelové situaci je využito zjednodušené schéma půjčky od firmy z offshore jurisdikce (kapitola 2.4.1), konkrétně ze Seychelské republiky, kde je založena společnost ZZZ, IBC (z anglického International Business Company odpovídající společnosti s ručením omezeným). Firma ZZZ, IBC disponuje se základním kapitálem 121 335 eur v přepočtu 3 000 000 Kč.

Nizozemská společnost YYY, BV vytvoří dceřinou společnost XXX, s. r. o. v České republice se ZK ve výši 1 500 000 Kč. YYY, BV je mateřskou společností pro XXX, s. r. o. a zároveň sesterskou společností pro ZZZ, IBC.

Společnost XXX, s. r. o. provádí veškeré podnikatelské činnosti, nese všechna rizika a plně rozhoduje o své činnosti. YYY, BV je smíšenou holdingovou společností a je spolu

s XXX, s. r. o. kapitálově spojenou osobou po dobu 2 let. Jsou zachovány údaje z tabulky 7 s tím rozdílem, že YYY, BV poskytla služby jiné společnosti než XXX, s. r. o. za úplatu ve výši 184 944 eur.

ZZZ, IBC poskytne půjčku YYY, BV ve výši 121 335 eur s úrokem 5 % po dobu 8 let. Je třeba zmínit, že za těchto podmínek by byl úvěr poskytnut i nezávislému subjektu, je tak dodržen princip tržního odstupu. YYY, BV dále poskytne úvěr ve výši 3 000 000 Kč české společnosti XXX, s. r. o. s úrokem a úmorem dle Tabulka 8 místo úvěru poskytnutého bankou v předešlém modelu. Podmínky a cena půjčky zůstávají stejné jako byly mezi ZZZ, IBC a YYY, BV. Částka 2 000 000 Kč je použita k nákupu DHM a 1 000 000 Kč na částečnou úhradu ostatních provozních nákladů.

Tabulka 8 - Výpočet úroku a úmoru od offshore sdružené společnosti (v Kč)

Rok	Úrok	Úmor	Základna úroku
2022	-	-	3 000 000,00
2023	150 000,00	314 165,44	2 685 834,56
2024	134 291,73	329 873,71	2 355 960,85
2025	117 798,04	346 367,40	2 009 593,45
2026	100 479,67	363 685,77	1 645 907,68
2027	82 295,38	381 870,06	1 264 037,62
2028	63 201,88	400 963,56	863 074,06
2029	43 153,70	421 011,74	442 062,32
2030	22 103,12	442 062,32	0,00
Celkem	713 323,53	3 000 000,00	-

Zdroj: vlastní zpracování dle (Woff, 2023)

V roce 2023 činil úrok 150 000 Kč, který byl zaplacen společnosti YYY, BV. Jak je řečeno výše jsou úroky osvobozeny od srážkové daně, jelikož se jedná o kapitálově spojené osoby (§ 19 odst. 5 bodu 1-3 ZDP).

Dle kapitoly 2.4.5 je třeba otestovat, zda jsou úroky daňově uznatelné. Test nízké kapitalizace, tj. úhrn půjček nepřesahuje 4násobek vlastního kapitálu přidružené společnosti, která úvěr přijímá, je splněn, jelikož souhrn půjček činí celkem 3 000 000 Kč. Test nadměrných výpůjčních výdajů je splněn také – úroky nepřesahují 80 000 000 Kč.

Společnost YYY, BV vyplácí úroky firmě ZZZ, IBC, ale před výplatou dle nové zákonné úpravy z 1. ledna 2024 musí srazit daň ve výši 25,8 % z hrubé částky vyplácených úroků

(Belastingdienst, 2024a). ZZZ, IBC obdrží částku 4 502 eur po zdanění. Její celkové náklady (3 640 eur) jsou rozepsány v tabulce 9.

Společnosti IBC jsou v Seychelské republice osvobozeny od všech daní, pokud řízení a podnikatelské činnosti probíhají mimo území (Valian.cz, 2017).

Tabulka 9 - Výkaz zisků a ztrát za rok 2023 – úvěry

Položky	Běžné období r. 2023		
	ČR (Kč)	Nizozemsko (€)	Seychely (€)
Tržby z prodeje výrobků a služeb	19 945 116	184 944	4 502
Spotřeba materiálu a energie	73 500	6 067	404
Služby – nájem	330 000	30 000	0
Osobní náklady – mzdy a poj	14 968 200	136 800	2 831
Úpravy hodnot – odpisy	636 212	0	0
Ostatní provozní náklady	2 852 987	2 022	404
Provozní VH	1 084 217	10 055	861
Nákladové úroky	150 000	0	0
VH před zdaněním	934 217	10 055	861
VH před zdaněním – zaokrouhlený	934 000	10 000	0
Daň (21 %; 19 % a 0 %)	196 140	1 900	0
Samostatný základ daně – úroky	0	6 067	0
Daň (0 %; 25,8 % a 0 %)	0	1 565	0
VH po zdanění	738 077	12 657	0

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky výše je zřejmé, že česká společnost XXX, s. r. o. dosáhla zisku po zdanění 738 077 Kč po odečtení daně ve výši 196 140 Kč. Nizozemská firma YYY, BV na dani ze zisku zaplatila 1 900 eur a na dani z úroků 1 565 eur. Výsledek hospodaření po zdanění činí celkem 12 657 eur (včetně úroků). Seychelská společnost ZZZ, IBC vydělala celkem 861 eur.

3.4.3 Licenční poplatky

AAA, LLC (z angličtiny Limited Liability Company obdoba s. r. o.) založená v Lucembursku je mateřskou společností YYY, BV v Nizozemsku, mateřské firmy pro XXX, s. r. o. AAA, LLC podniká ve vývoji softwaru, zaškolování zaměstnanců a poskytování různých webinářů s používaným softwarem.

Uvažuje se, že společnost AAA, LLC vytvořila základní software, na jehož náklady činily 58 677 eur. Následně byla práva k duševnímu vlastnictví převedena dceřině společnosti YYY, BV do Nizozemska v ceně 74 014 eur, které dodržuje princip tržního odstupu a za stejnou cenu

včetně podmínek by byl poskytnut i nespojenému subjektu. YYY, BV tento software upravila, čímž vznikl nový program, který je použitelný pro společnost XXX, s. r. o. přesně dle jejich potřeb. Náklady na úpravu softwaru činily 21 254 eur, z nichž 19 000 eur bylo vynaloženo za mzdové náklady a zbylých 2 254 eur na energie. YYY, BV poskytuje licenci společnosti XXX, s. r. o. v ČR, která tato software využívá. Ročně za licenční poplatky zaplatí 1 000 000 Kč (v přepočtu 40 445 eur), které by měly být zdaněny srážkovou daní dle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP. Podle § 19 odst. 1 písm. zj) a podle odst. 5 stejného zákona, lze licenční poplatky osvobodit od srážkové daně. Společnosti jsou spojenými kapitálovými osobami po dobu 2 let. A společnost XXX, s. r. o. získala od správce daně rozhodnutí o osvobození od licenčních poplatků podle § 38nb ZDP.

Nizozemská daňová správa vytvořila inovační box, kde při splnění podmínek je možné zdanit zisk z inovativního produktu 9% sazbou namísto srážkové daně 25,8 %, aby podpořila vývoj nových procesů, produktů a dalších vynálezů (Belastingdienst, 2024b).

Firma YYY, BV získala daňový kredit na výzkum a vývoj a na základě splněných podmínek může využít inovační box. Podle Ernst & Young Global Limited (2023 str. 1251) od ledna 2017 Nizozemsko implementovalo do svých předpisů tzv. přístup Nexus, který omezuje velké skupiny v kvalifikovaných nehmotných aktivech, které lze uplatnit v rámci inovačního boxu (na patenty, autorská práva, software atd.), ale také upravuje to, jaké náklady lze považovat za způsobilé. Dle OECD (2015 str. 30) by do této kategorie neměly úroky, pořizovací ceny IP nebo stavební náklady.

Velkou skupinou se rozumí spojené podniky s příjmy z kvalifikovaných nehmotných aktiv (př. licenční poplatky, kapitálové zisky) přesahujících 250 milionů eur v pětiletém období. Z této podmínky je zřejmé, že v modelovém příkladu, kde jsou placeny licenční poplatky ve výši 1 000 000 Kč, resp. 40 455 eur za rok, tohoto limitu zdaleka nedosahují a omezení nehmotného majetku se na tento případ nevztahuje.

Avšak stále je nutné se vypořádat s pořizovací cenou základního softwaru od společnosti AAA, LLC ve výši 74 014 eur. Cena za pořízení softwaru nespadá do kvalifikovaných nákladů, které lze od výnosů odečíst. Aby nebyly poplatníci od nákupu duševního vlastnictví odrazováni, je povoleno, aby způsobilé náklady byly navýšeny o 30 %. Nizozemsko vyčísluje kvalifikované výnosy podle poměru způsobilých nákladů (21 254) k celkovým nákladům (95 268) na vývoj (Ernst & Young Global Limited, 2023 str. 1252).

Kvalifikované výnosy jsou $(21\,254 \times 1,3 \times 40\,445) / 95\,268 = 11\,730$ eur a tato částka je zdaněna nižší sazbou 9 %, což představuje částku 1 056 eur.

Nizozemská společnost má v průběhu roku výnosy z dalších činností ve výši 254 499 eur, jelikož při poptávání základního softwaru propagovala své služby. Ostatní provozní náklady jsou vyšší o nákup základního softwaru. Náklady na provoz společnosti jsou poníženy o náklady na rozšíření softwaru (energie a mzdy). Jelikož příjmy společnosti přesáhly limit 200 000 eur, jsou zisky zdaněny sazbou 25,8 %, viz Tabulka 10.

Společnost AAA, LLC prodejem svých služeb dosáhla dalších výnosů ve výši 508 073 eur, spotřebovala energie ve výši 6 067 eur, na mzdy bylo vynaloženo 241 080 eur a za nájem budov bylo za rok zapláceno 31 200 eur. Náklady na vytvoření softwaru jsou zařazeny do ostatních provozních nákladů. Celkové shrnutí nákladů a výnosů poskytuje Tabulka 10.

Tabulka 10 - Výsledek zisků a ztrát k 31.12.2023 - licenční poplatky

Položky	Běžné období r. 2023		
	ČR (Kč)	Nizozemsko (€)	Lucembursko (€)
Tržby z prodeje výrobků a služeb	19 945 116	254 499	582 087
Spotřeba materiálu a energie	73 500	3 813	6 067
Služby – nájem	330 000	30 000	31 200
Osobní náklady – mzdy a poj	14 968 200	117 800	241 080
Úpravy hodnot – odpisy	636 212	0	0
Ostatní provozní náklady	2 852 987	76 036	58 677
Provozní VH	1 084 217	26 850	245 063
Nákladové úroky	144 000	0	0
VH před zdaněním	940 217	26 850	245 063
VH před zdaněním – zaokrouhlený	940 000	26 000	245 000
Daň (21 %; 25,8 % a 25 %)	197 400	6 708	61 250
Výnosy inovační box – výzkum	0	11 730	0
Daň (0 %; 9 % a 0 %)	0	1 056	0
VH po zdanění	742 817	30 816	183 750

Zdroj: vlastní zpracování

Česká společnost XXX, s. r. o. zaplatí na dani 197 400 Kč, po jejím odečtení společnost vydělá částku 742 817 Kč. Daň v Lucembursku ve výši 25 % představuje částku 61 250 eur, která je odvedena příslušným úřadům.

YYY, BV v Nizozemsku musí odvést daň 6 708 eur z výnosů ve výši 26 850 eur. Dále má společnost výnosy z výzkumu ve výši 11 730 eur, ze které musí srazit daň 9 % ve výši 1 056 eur. Celkový VH včetně zisku z výzkumu po zdanění činí 30 816 eur.

Pro nizozemskou firmu YYY, BV celková daň 7 764 eur není konečnou, jelikož z výsledku hospodaření vyplácí podíly na zisku své mateřské společnosti AAA, LLC do Lucemburska ve výši 20 222 eur. Jak je uvedeno v kapitole 3.2, Nizozemsko sráží daň z dividend ve výši 15 %. Nicméně podle smlouvy ZDZ mezi Nizozemskem a Lucemburskem může YYY, BV vybrat daň maximálně do 2,5 % hrubé částky dividend a jiných podílů na zisku (CreaTrust Luxembourg, 2023), tj. maximálně 506 eur.

Celková daňová povinnost firmy YYY, BV tak činí 8 269 eur. Jelikož byly splněny podmínky pro plné osvobození podílů od daně v Lucembursku, společnost AAA, LLC přijaté podíly ve výši 19 717 eur již nedaní.

4 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ

V této kapitole jsou analyzovány výsledky případové studie. Nejprve jsou hodnoceny výsledky jednotlivých schémat daňového plánování se stanovením jejich škodlivosti. Následně je na metody nahlíženo z pohledu České republiky.

4.1 Posouzení výsledků případové studie

V případové studii je daňová povinnost spočítána 4 možnými způsoby: bez využití jakýchkoli schémat daňového plánování, s využitím schémat transferových cen, vnitropodnikových půjček a licenčních poplatků. Výsledky jsou shrnuty v tabulce 11, která shrnuje daňové povinnosti spojených osob.

Odvedené daně v zahraničí jsou v kapitole 3.2 počítány v eurech. Pro porovnání celkových daní jsou eura převedena na koruny kurzem k 29.12.2023, tj. 24,725 Kč (Kurzy.cz, 2023).

Tabulka 11 - Komparace daňové povinnosti

Schémat	Stát	Daň	Daňová povinnost
Bez využití schémat	ČR	407 400 Kč	407 400 Kč
Transferové ceny	ČR	197 400 Kč	291 355 Kč
	Nizozemsko	3 800 €	
Vnitropodnikové půjčky	ČR	196 140 Kč	281 818 Kč
	Nizozemsko-DPPO	1 900 €	
	Nizozemsko-srážka	1 565 €	
	Seychely	0 €	
Licenční poplatky	ČR	197 400 Kč	1 916 264 Kč
	Nizozemsko-DPPO	6 708 €	
	Nizozemsko-box	1 056 €	
	Nizozemsko-srážka	506 €	
	Lucembursko-DPPO	61 250 €	

Zdroj: vlastní zpracování

V prvním případě česká společnost nevyužila žádné z daňových schémat, obchodovala pouze s nespojenými subjekty a zavázala se splácet úvěr tuzemské bance, kdy si uplatnila úroky jako daňově uznatelné náklady. Česká republika na dani inkasuje 407 400 Kč.

Jako další v pořadí je schéma transferových cen, kde celková daňová povinnost dosahuje částky 291 355 Kč, jež tvoří daně z příjmů z ČR a Nizozemska. Ceny byly stanoveny podle principu tržního odstupu a už na první pohled je jasné, že i odvedení daní ve dvou státech je výhodnější.

Rozdíl mezi využitím a nevyužitím schémata transferových cen představuje 116 045 Kč a konkrétně pro Českou republiku to je 210 000 Kč.

Vnitropodnikové půjčky se jeví jako nejlepší možná volba pro podniky, které chtějí svou daňovou povinnost co nejvíce snížit. Dochází k dalšímu snížení oproti transferovým cenám, a to o 9 538 Kč a celková daňová povinnost spojených osob tak činí 281 818 Kč. V tomto případě je využito služeb offshore centra, kde ke zdanění příjmů vůbec nedošlo. I z pohledu České republiky je odvedená daň nejnižší, a to 196 140 Kč.

Nejvyšší zdanění podle tabulky 11 vykazuje využití metody licenčních poplatků, kde celková daňová povinnost je 1 916 264 Kč, která zahrnuje daň z příjmů z České republiky, Nizozemska a Lucemburska. Také do ní patří zdanění výnosů z výzkumu a vývoje a srážková daň v Nizozemsku při odesílání podílů na zisků do Lucemburska, které tyto příjmy jinak dále nezdaniilo.

Nicméně je nutno podotknout, že daňová povinnost není vyšší pouze z důvodu kumulace daní, ale také proto, že nizozemská společnost ve všech předchozích případech danila své výnosy sazbou 19 %, ale u tohoto případu jsou výnosy zdaněny 25,8 % jelikož přesáhly limit 200 000 eur.

Lze shrnout, že pokud by se hodnocení škodlivosti schémat daňového plánování mělo určit pouze na základ případové studie, první příčku by zastávaly vnitropodnikové půjčky, které by byly hodnoceny jako nejškodlivější. Na pomyslném druhém místě by se umístily licenční poplatky a transferové ceny. Obecně ale takový závěr udělat nelze. Výsledky případové studie jsou ovlivněny různými okolnostmi, které jsou shrnuty další kapitole.

4.2 Výsledky případové studie z pohledu ČR

Je jasné, že podstatný vliv na výši daňové povinnosti má výběr států, ve kterých sídlí sdružené podniky. Každý stát má jiné sazby pro daň z příjmů, poskytuje jiné daňové výhody nebo zajišťuje anonymitu rezidentů. Důležité je také to, jestli jsou členy EU a mají s Českou republikou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, protože je to pro podnik z daného státu výhodnější, což je patrné z modelových příkladů. Například Seychelská republika nemá uzavřenou smlouvu ZDZ s Nizozemskem ani s Českou republikou. Nabízí ale utajení informací ohledně sídel společností. Tato anonymita je vykoupena zvýšenými daňovými sazbami. V Nizozemsku byly placené úroky zdaněny 15procentní srážkovou daní (kapitola 3.2.2), pokud by úroky platila ČR, činila by srážková daň dokonce 35 %.

Dalším výrazným faktorem jsou transferové ceny, které podléhají principu tržního odstupu. Jak je řečeno v kapitole 2.3, ceny i podmínky obchodu jsou stejné či podobné jak mezi spojenými, tak mezi nespojenými subjekty. Tento princip se prolíná všemi schémata daňového plánování, jelikož jak úrok, tak poplatky za licence jsou transferovými cenami. Podniky si tak nemohou stanovit jakékoliv podmínky obchodu ani libovolnou cenu, což omezuje jejich plánování. Správce daně může vyzvat daňový subjekt ke zdůvodnění a podle § 92 daňového řádu k prokázání, že postupoval podle § 23 odst. 7 ZDP. Následkem neprokázání je úprava ZD správcem daně o zjištěný rozdíl (Generální finanční ředitelství, 2019 str. 29). Je vidět, že česká právní úprava této libovůli předchází, aby došlo k co nejspravedlivějšímu stanovení daně.

I vnitropodnikové půjčky jsou do jisté míry také limitovány, a to zákonem o daních z příjmů, který stanovuje řadu testů spojených s daňovou uznatelností úroků. První podmínkou pro uznatelnost úroků je, že úvěr musí sloužit k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP). Dalším kritériem, po splnění první podmínky, je výše přijatých úvěrů dle § 23e ZDP, jejichž limit uznatelnosti je stanoven na 80 000 000 Kč. V této práci tento strop převyššen nebyl, a tak mohly být úroky odečteny zcela. Nicméně pokud by firma měla úvěry v souhrnné výši překračující tuto hranici, mohly by být úroky odečteny pouze do 30 % ze zisku před úroky, zdaněním a odpisy. Navíc by musel být navýšen výsledek hospodaření o rozdíl mezi výpůjčními výdaji a limitem 80 milionů nebo 30 % z VH před úroky, zdaněním a odpisy, podle toho, který limit by byl vyšší. Zredukována je i suma úroků nejen výpůjčních výdajů. Úroky lze u sdružených podniků odečíst maximálně do čtyřnásobku základního kapitálu příjemce úvěru. Pokud by tedy byla založena společnost s ručením omezeným v ČR se základním kapitálem 1 Kč, mohla by si uplatnit úroky ve výši 4 korun. Všechny podmínky musí být splněny kumulativně, aby úroky mohly být daňově uznatelné. Tyto restriktce mají cíl snížit uznatelnost úroků z úvěrů, aby nedocházelo k nadměrnému snižování výsledku hospodaření a v krajním případě i nulovému zdanění.

V kapitole 3.2.3 je využita metoda Patentového boxu, kde jsou licenční poplatky placeny českou firmou do Nizozemska, které dovoluje firmám snížit své daně pomocí inovačního boxu. Podle českého práva jsou licenční poplatky podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Nizozemskem zdaněny do 5 % hrubé částky poplatků. Avšak v modelové situaci nejsou v České republice zdaněny srážkovou daní ani do výše 5 %, jelikož jsou splněny podmínky pro jejich osvobození (podle § 19 odst. 1 písm. zj). Pokud by se jednalo o jiný stát, opět by se muselo posoudit, zda je stát příjemce členem EU, zda má s ČR uzavřenou smlouvu ZDZ nebo

smlouvu o výměně informací. V jistých případech by se uplatňovala srážková daň 15 % nebo dokonce 35 %.

V Nizozemsku jsou poskytnuty úlevy na dani z příjmů vygenerovaných z duševního vlastnictví v souladu s doporučeními OECD (Nexus approach), kde je nutné rozlišit kvalifikované výdaje na výzkum a vývoj, aby nebyly příjmy uměle kráceny výdaji s výzkumem přímo nesouvisející. Na druhou stranu je možné své kvalifikované výdaje navýšit až o 30 %, což firmám alespoň částečně nahrazuje výdaje nezpůsobilé. Česká republika IP boxem nedisponuje, ale náklady na výzkum a vývoj je možné uplatnit jako odčitatelnou položku od ZD. Na závěr je vhodné připomenout, že tento přístup není jedinou limitací v metodě licenčních poplatků. Jak je napsáno výše, ceny za licence musejí taktéž splňovat pravidlo tržního odstupu.

V případové studii jsou schémata počítána samostatně, ale v praxi dochází ke kombinaci uvedených metod a tím i k většímu snižování daňové zátěže firem a propracovanějšímu systému pro přesouvání zisků do jiných států.

ZÁVĚR

Cíl bakalářské práce je definován už v samotném úvodu, tedy identifikovat škodlivost daňových schémat z pohledu České republiky. Pro to, aby mohla být schémata předvedena v modelových situacích, bylo zapotřebí vysvětlit principy a postupy, jakými tyto strategie pracují.

V první části práce je vysvětlen nejen daňový systém České republiky, ale také základní definice, rozdělení a funkce daní. V další kapitole je popsáno zdanění právnických osob včetně detailního vymezení subjektů daně i úprav výsledku hospodaření na základ daně, ze kterého je daňová povinnost počítána. Poslední kapitola první části je věnována konceptu daňového plánování pomocí holdingových struktur i v mezinárodním měřítku.

Dále se práce zaměřuje na jednotlivá schémata daňového plánování. Dříve než jsou jednotlivé postupy představeny, je krátce uveden proces harmonizace daňových systémů a význam smluv o zamezení dvojího zdanění. Tato část pak pokračuje samostatnými podkapitolami, ve kterých jsou vysvětlena základní schémata daňového plánování včetně vymezení některých zákonných úprav České republiky a Evropské unie spolu s OECD, které mají napomáhat k zabránění, respektive zmírnění daňových dopadů.

Třetí a čtvrtá část se věnuje již výpočtu daňové povinnosti fiktivního podniku a jejich spojených osob a zhodnocení výsledků. Nejprve je spočítána daňová povinnost české společnosti bez využití daňových schémat, poté jsou vytvořeny modelové situace k jednotlivým metodám a vypočítány jednotlivé odvedené daně.

Po zhodnocení výsledků pro firmu dopadly nejlépe vnitropodnikové půjčky a na druhou stranu pro Českou republiku do rozpočtu nejvíce firma odvedla samozřejmě při nevyužití žádného ze schémat. Nicméně závěr je takový, že pouze na základě jedné případové studie, nelze provést srovnání nebo dokonce určit schéma, které je nejškodlivější, jelikož různé firmy disponují různým majetkem, metody se často prolínají mezi sebou a také státy, které jsou zvoleny pro daná schémata mohou být zvoleny odlišně. Nesmí se zapomenout ani na smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které daňovou zátěž taktéž ovlivňují.

Nakonec jsou shrnuta omezení jednotlivých schémat z pohledu České republiky, kde úroky podléhají řadě testů, aby mohly být považovány za uznatelné, stejně tak transferové ceny jsou do jisté míry omezeny principem tržního odstupu. Licenční poplatky spadaly spíše do nizozemského daňového systému, ale i česká právní úprava jim věnuje svou pozornost.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

ACCOUNTANCY AGE, 2021. *A brief history of taxation*. Online. Accountancy Age. Dostupné z: <https://www.accountancyage.com/2021/01/26/a-brief-history-of-taxation/>. [citováno 2023-08-07].

BĚHOUNEK, Pavel a PILAŘOVÁ, Ivana, 2021. *Úvěry a zápůjčky - úroky z hlediska dlužníka*. Online. Testy Profi. Dostupné z: <https://www.testyprofi.cz/33/uvery-a-zapujcky-uroky-z-hlediska-dluznika-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAhWBaHAibcSZrJfTGJxQrnQ/>. [citováno 2024-02-10].

BELASTINGDIENST, 2024a. Online. Belastingdienst.nl. Dostupné z: https://www-belastingdienst-nl.translate.google/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/bronbelasting-rente-en-royalty/?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=cs&_x_tr_hl=cs&_x_tr_pto=sc. [citováno 2024-03-22].

BELASTINGDIENST, 2024b. Online. Business.gov.nl. Dostupné z: <https://business.gov.nl/running-your-business/business-taxes/filing-your-tax-returns/how-to-use-the-innovation-box/>. [citováno 2024-03-20].

BISNODE, 2021. *Mezi daňovými ráji Lucembursko předstihlo Nizozemí, exodus českých firem pokračuje*. Online. Kurzy.cz. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/zpravy/577175-mezi-danovymi-raji-lucembursko-predstihlo-nizozemi-exodus-ceskych-firem-pokracuje/>. [citováno 2024-03-12].

BOKŠOVÁ, Jiřina, 2007. *Transferové ceny*. Online. Český finanční a účetní časopis, 2007 (2), 28-33. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.cfuc.219>. [citováno 2023-12-10].

BUNDGAARD, Jakob, 2016. *International Tax Planning*. Online. Corit Advisory. Dostupné z: <https://corit-advisory.com/wp-content/uploads/2018/07/International-Tax-Planning.pdf>. [citováno 2024-02-11].

CREATRUST, 2023. *Convention between the Kingdom of Netherlands and the Grand Duchy of Luxembourg*. Online. CreaTrust. Dostupné z: https://www-creatrust-com.translate.google/corporate-clients/double-tax-treaties/luxembourg-double-tax-treaty-netherlands?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=cs&_x_tr_hl=cs&_x_tr_pto=sc. [citováno 2024-03-24].

- ČESKO, 1991. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 107, č. 563. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1991/563?zalozka=text>.
- ČESKO, 1992. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 117, č. 586. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586?zalozka=text>.
- ČESKO, 2012. Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích). In: *Sbírka zákonů České republiky*. Částka 34, č. 90. Dostupné z: <https://www.e-sbirka.cz/sb/2012/90?zalozka=text>.
- DU, 2019. *Veřejně prospěšný poplatník z pohledu daní z příjmů*. Online. DU.cz. Dostupné z: https://www.du.cz/download/attachments/498909/Verejne_prospesny_poplatnik.pdf. [cit. 2023-10-15].
- ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED, 2023. *Worldwide Corporate Tax Guide 2023*. Online. EY. Dostupné z: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-corporate-tax-guide. [cit. 2024-03-28].
- EUROPEAN COMMISSION, 2016. *Study on structures of aggressive tax planning and indicators*. Online. Publication Office. Dostupné z: <https://data.europa.eu/doi/10.2778/59284>. [citováno 2024-02-10].
- EUROPEAN COMMISSION, 2017. *European semester thematic factsheet curbing aggressive tax planning*. Online. European Parliament. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/150511/5%20-%2004%20european-semester_thematic-factsheet_curbing-agressive-tax-planning_en.pdf. [citováno 2024-01-27].
- FELDMAN, Sandra, 2023. *What is a holding company & how to use it to mitigate risk*. Online. Wolters Kluwer. Dostupné z: <https://www.wolterskluwer.com/en/expert-insights/using-a-holding-company-operating-company-structure-to-help-mitigate-risk>. [citováno 2024-01-06].
- FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2022. *Rozpočtové určení daní*. Online. Finanční správa. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-kraje-a-obce/Schema_rozpocetoveho_urceni_dani_2022.pdf. [citováno 2023-08-30].
- FINANČNÍ SPRÁVA ČR, 2023. Finanční správa. Online. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pravnicke-osoby/obecne-informace>. [citováno 2023-10-15].

FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 2019. Online. Ministerstvo financí České republiky. roč. 53, č. 5. ISSN 2464-5540.

FIRMA, 2023. *What is a Holding? Everything you need to know about holding structures in Germany*. Online. Firma.de. Dostupné z: <https://www.firma.de/en/company-formation/what-is-a-holding-definition-formation-and-faqs-about-holding-structures-in-germany/>.

[citováno 2024-01-06].

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2019. *Pokyn GFŘ D – 34*. Online. Finanční správa. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>.

[citováno 2023-12-11].

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, 2021. *Informace GFŘ k problematice ATAD*. Online. Finanční správa. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf.

[citováno 2024-01-28].

HDFC LIFE, 2023. *What Is Tax Evasion, Tax Avoidance, and Tax Planning?* Online. HDFC Life. Dostupné z: <https://www.hdfclife.com/insurance-knowledge-centre/tax-saving-insurance/what-is-tax-evasion-tax-avoidance-and-tax-planning>.

[citováno 2023-11-27].

IDEACLUB, 2023. *Koncern a holding*. Online. ideaclub. Dostupné z: <https://ideaclub.cz/slovník-pojmu/koncern-a-holding>.

[citováno 2024-01-06].

JAKE&JAMES, 2022. *Daňové vs. nedaňové náklady: jak je rozlišit?* Online. Jake&James. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/blog/danove-uznatelne-naklady>.

[citováno 2023-10-12].

JOHNSON, Hur, 2019. *History of Taxes*. Online. BeBusinessed. Dostupné z: <https://bebusinessed.com/history/history-of-taxes/>.

[citováno 2023-08-07].

KOŘÍNKOVÁ, Lucie, 2022. *Metody zamezení dvojímu zdanění z hlediska daně z příjmů včetně praktických příkladů*. Online. MoneyS3. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/metody-zamezeni-dvojimu-zdaneni-z-hlediska-dane-z-prijmu-vcetne-prakticky-prikladu/>.

[citováno 2023-12-25].

KOUBA, Stanislav, 2017. *CFC pravidla*. Online. Dauc.cz. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/298/cfc-pravidla>.

[citováno 2024-02-11].

KOUBOVSKÝ, Petr, 2023. *Bezúročné zápůjčky mezi spojenými osobami*. Online. Zivnostnik.cz. Dostupné z: <https://www.zivnostnik.cz/33/bezurocne-zapujcky-mezi>

spojenymi-osobami-uniqueidgOkE4NvrWuOxZ4GxLdrsIq-S-
WgJLUvdDDulZX7UDBY/?serp=1. [citováno 2024-02-10].

KUBÁTOVÁ, Květa, 2005. *Daňová teorie - úvod do problematiky*. Praha : ASPI. ISBN 80-7357-092-0.

KURZY, 2023. *Kurzy historie, kurzovní lístek ČNB 29.12.2023, historie kurzů měn*. Online. Kurzy.cz. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/ceska-narodni-banka/D-29.12.2023/>. [citováno 2024-04-01].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR (MFČR), 2022. *Mimořádná daň z neočekávaných zisků bude platit od 1. ledna 2023*. Online. Ministerstvo finanční ČR. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2022/mimoradna-dan-z-neocekavanych-zisku-bude-48951>. [citováno 2023-10-15].

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR (MFČR), 2023. *Přehled platných smluv*. Online. Ministerstvo finanční ČR. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/prehled-platnych-smluv>. [citováno 2023-10-15].

MONEY S3 BLOG, 2022. *Daňově uznatelné a neuznatelné náklady: jak legálně snížit základ daně?* Online. MoneyS3. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/ucetnictvi-2/jak-legalne-snizite-zaklad-dane-pomoci-danove-uznatelnych-nakladu/>. [citováno 2023-10-12].

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

OECD, 1998. *Harmful tax competition*. Online. OECD. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. [citováno 2023-10-01].

OECD, 2012. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Online. OECD. Dostupné z: https://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf [citováno 2023-01-28].

OECD, 2014. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*. Online. OECD. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9789264218819-en>. [citováno 2023-09-16].

OECD, 2015. *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*. Online. OECD. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>. [citováno 2024-08-28].

OECD, 2017. *Tax planning by multinational firms*. Online. OECD. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/18151973>. [citováno 2024-02-27].

OECD, 2022. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*. Online. OECD. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>. [citováno 2023-12-10].

OECD, 2023. *Corporate Tax Statistics 2023*. Online. OECD. Dostupné z: doi.org/10.1787/f1f07219-en. [citováno 2024-03-13].

OFFSHORE PROTECTION, 2023. *Difference between Onshore and Offshore*. Online. Offshore Protection. Dostupné z: <https://www.offshore-protection.com/onshore-vs-offshore>. [citováno 2023-09-22].

PARKER&HILL, 2021. *Onshore společnosti*. Online. Parker & Hill. Dostupné z: <https://parkerhill.cz/onshore-spolecnosti/>. [citováno 2023-09-17].

PILAŘOVÁ, Ivana, 2023. *Spojené osoby*. Online. DU.cz. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/spojene-osoby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EswOiFC2s-JAS55171qcyf8CD-vMUnwPlw/>. [citováno 2023-10-20].

PWC, 2012. *Hybrids mismatch arrangements*. Online. PWC. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/hybrids-mismatch-en.pdf>. [citováno 2024-01-28].

RADA EVROPSKÉ UNIE, 2017. *Daně: Rada zveřejnila unijní seznam nespolupracujících jurisdikcí*. Online. Rada Evropské unie. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2017/12/05/taxation-council-publishes-an-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>. [citováno 2023-10-03].

RADA EVROPSKÉ UNIE, 2023. *Daně: Na unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti byly zařazeny Antigua a Barbuda, Belize a Seychely*. Online. Rada Evropské unie. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/press/press-releases/2023/10/17/taxation-antigua-and-barbuda-belize-and-seychelles-added-to-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions-for-tax-purposes/>. [citováno 2023-11-30].

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

- ŠIROKÝ, Jan, 2018. *Daně v Evropské Unii*. Praha : Leges, s. r. o. ISBN 978-80-7502-274-5.
- ŠTURCOVÁ, Jana, 2021. *FINANCE A DAŇOVÝ SYSTÉM v praktických příkladech*. Plzeň : Západočeská univerzita v Plzni. ISBN 978-80-261-1037-8.
- TAX JUSTICE NETWORK, 2010-2024. *What is profit shifting?* Online. Tax Justice Network. Dostupné z: <https://taxjustice.net/faq/what-is-profit-shifting/>. [citováno 2024-04-11].
- TAX JUSTICE NETWORK, 2020. *Tax havens and secrecy jurisdictions*. Online. Tax Justice Network. Dostupné z: <https://taxjustice.net/topics/tax-havens-and-secrecy-jurisdictions/>. [citováno 2023-09-17].
- TAX JUSTICE NETWORK, 2021. *Corporate Tax Haven Index*. Online. Tax Justice Network. Dostupné z: <https://cthi.taxjustice.net/en/>. [citováno 2023-10-03].
- TECL, Jan, 2023. *Daňová rizika tvorby holdingových struktur*. Online. EPRAVO.CZ. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/danova-rizika-tvorby-holdingovych-struktur-116336.html>. [citováno 2024-01-27].
- TRANSPARENCY INTERNATIONAL ČR, 2022. *Daňové ráje jako globální problém, který dopadá na kvalitu života v Česku*. Online. Transparency International. Dostupné z: <https://www.transparency.cz/danove-raje-jako-globalni-problem-ktery-dopada-na-kvalitu-zivota-v-cesku/>. [citováno 2023-09-22].
- VALIAN, 2017. *Daňový ráj Seychely*. Online. Valian. Dostupné z: <https://www.valian.cz/cz/danove-raje/seychely>. [citováno 2024-03-18].
- VANČUROVÁ, Alena a ZÍDKOVÁ, Hana, 2022. *Daňový systém ČR 2022*. Praha : Wolters Kluwer ČR. ISBN 978-80-7676-362-3.
- VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY, 2023. *Informace k daňové uznatelnosti minimální výše poskytnutého daru u fyzických i právnických osob*. Online. Vláda České republiky. Dostupné z: <https://www.vlada.cz/cz/ppov/rnno/aktuality/informace-k-danove-uznatelnosti-minimalni-vyse-poskytnuteho-daru-u-fyzickyh-i-pravnickyh-osob-207486/>. [citováno 2023-10-15]
- WEALTH MAGAZÍN, 2020. *Co je daňové plánování?* Online. Wealth Magazín. Dostupné z: <https://wmag.cz/co-je-danove-planovani/>. [citováno 2023-11-19].
- WOFF, Petr, 2023. *Výpočet hypotéky od měsíční splátky, přes úrok po úmor*. Online. KupníSila.cz. Dostupné z: <https://www.kupnisila.cz/vypocet-hypoteky-splatka-urok-umor-kalkulacka/>. [citováno 2024-03-08].

ZAHRADNÍK, Pavel, 2021. *Nákladové úroky z hlediska daní z příjmů*. Online. Seyfor. Dostupné z: <https://www.seyfor.com/cs-cz/nakladove-uroky-z-hlediska-dani-z-prijmu>. [citováno 2024-02-10].