

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Daňové plánování podnikatelských subjektů

The entrepreneurs tax planning

Bc. Nikola HRBKOVÁ

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Nikola HRBKOVÁ**
Osobní číslo: **K14N0057P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Daňové plánování podnikatelských subjektů.**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

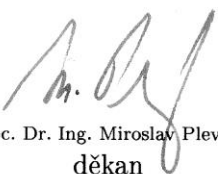
1. Vymezte teoretická východiska související s daňovým plánováním.
2. Charakterizujte současný stav a trendy v daňovém plánování.
3. Proveďte praktickou aplikaci mezinárodního daňového plánování.
4. Zhodnoťte přínosy mezinárodního daňového plánování.

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**
Seznam odborné literatury:


- **DVOŘÁČEK, Jiří; TYLL, Ladislav.** *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. 1. vydání.* Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-010-2
- **NERUDOVÁ, Danuše.** *Harmonizace daňových systémů zemí EU. 4. vydání.* Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6
- **KUBÁTOVÁ, Květa.** *Daňová teorie a politika. 5. vydání.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8
- **RYLOVÁ, Zuzana.** *Mezinárodní dvojí zdanění. 4. vydání.* Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-724-9

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Zdeněk Hruška, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2015**
Termín odevzdání diplomové práce: **25. dubna 2016**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Daňové plánování podnikatelských subjektů“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 25. dubna 2016

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala Ing. Zdeňku Hruškovi, Ph.D., vedoucímu mé diplomové práce za pravidelné konzultace a za předání cenných rad, neboť významným podílem přispěly ke zpracování mé práce.

Obsah

Obsah	5
Úvod.....	9
1 Cíl a metodika práce	11
2 Vymezení daňového plánování.....	12
2.1. Historie daňového plánování.....	12
2.1.1. Historie daňových rájů.....	12
2.1.2. Počátky mezinárodního daňového plánování	12
2.2. Mezinárodní daňové plánování	13
2.2.1. Offshore a onshore podnikání.....	14
2.2.2. Tax avoidance, tax mitigating a tax evasion.....	16
2.2.3. Anti-avoidance rules	17
3 Charakteristika současného stavu a trendů v mezinárodním daňovém plánování..	18
3.1. Daňová konkurence a globalizace.....	18
3.2. Nadnárodní společnosti.....	20
3.3. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie	23
3.4. Daňová koordinace.....	25
3.4.1. Problematika dvojího zdanění	26
3.4.2. Důvody sjednávání mezinárodních daňových smluv	27
3.4.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	27
3.5. Kroky Evropské komise v oblasti transparentních daní.....	28
3.5.1. Kodex chování pro zdaňování podniků	28
3.5.2. Daňový únik a vyhýbání se daňovým povinnostem	28
3.5.3. Směrnice o zdanění příjmů z úspor.....	29
3.6. „Daňové gubernie“ v České republice	29

4	Český daňový systém.....	31
4.1.	Daňový systém České republiky	31
4.1.1.	Přímé daně	31
4.1.2.	Nepřímé daně.....	33
4.2.	Daňové povinnosti u daně z příjmů PO	35
4.3.	Daňové plánování z pohledu českého práva	36
4.3.1.	Daňové pobídky	37
4.3.2.	System investičních pobídek v České republice.....	37
5	Mezinárodní daňové plánování.....	39
5.1.	Subjekty mezinárodního daňového plánování	39
5.1.1.	Beneficiát.....	39
5.1.2.	Poradce.....	40
5.1.3.	Poskytovatel.....	40
5.1.4.	Regulátor.....	41
5.1.5.	Registr společností.....	41
5.1.6.	Banka	42
5.2.	Možnosti mezinárodního daňového plánování	42
5.2.1.	Intercompany loans (půjčky)	42
5.2.2.	Factoring	42
5.2.3.	Licence a ochranné známky.....	43
5.3.	Struktura mezinárodního daňového plánování.....	43
5.3.1.	Výběr použitých metod.....	44
5.3.2.	Jurisdikce	44
5.3.3.	Tax vehicles	44
5.3.4.	Účetní a finanční služby	45
5.4.	Náklady na mezinárodní daňové plánování	45

5.4.1.	Náklady na založení společnosti a základní administrativu	45
5.4.2.	Poplatky na fiduciáře	46
5.4.3.	Transakční a časové náklady	46
6	Praktická aplikace mezinárodního daňového plánování pro vybraný podnikatelský subjekt.....	47
6.1.	Představení podnikatelského subjektu	47
6.1.1.	Identifikace podnikatelského subjektu.....	47
6.1.2.	Základní charakteristiky společnosti a její organizační struktura.....	48
7	Specifikace Švýcarské konfederace.....	50
7.1.	Specifikace souhrnných ukazatelů země.....	50
7.1.1.	Ekonomická a politická situace země	51
7.1.2.	Ekonomická aktivita obyvatelstva	53
8	Daňový systém Švýcarska	54
8.1.	Historický vývoj daní ve Švýcarsku	54
8.2.	Specifikace švýcarské daňové soustavy	55
8.2.1.	Přímé federální daně	57
8.2.2.	Nepřímé federální daně.....	58
8.2.3.	Kantonální a obecní přímé daně	59
8.2.4.	Kantonální a obecní nepřímé daně.....	60
8.3.	Daňové povinnosti společnosti OTSAR s.r.o. ve Švýcarsku	61
8.3.1.	Daňové povinnosti u daní z příjmu PO.....	61
8.3.2.	Daňové povinnosti u daně z motorových vozidel.....	64
8.3.3.	Daňové povinnosti u daně z nemovitostí.....	65
8.3.4.	Daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty	66
8.4.	Dohody o podpoře a ochraně investic	67
8.5.	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	67

8.5.1.	Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Švýcarskem	68
8.6.	Modelový výpočet jednotlivých daňových povinností společnosti OTSAR s.r.o.	69
8.6.1.	Výpočet daňové povinnosti právnických osob v České republice.....	69
8.6.2.	Daň z motorových vozidel	73
8.6.3.	Srážková daň.....	80
8.6.4.	Daň z nemovitostí	80
9	Zhodnocení daňového plánování	83
9.1.	Zhodnocení Švýcarské konfederace.....	83
9.2.	Zhodnocení daňového systému	83
9.2.1.	Daň z příjmu právnických osob	83
9.2.2.	Daň z motorových vozidel	83
9.2.3.	Srážková daň.....	84
9.2.4.	Daň z nemovitostí	84
9.2.5.	Daň z přidané hodnoty	84
9.3.	Celkové zhodnocení	84
	Závěr	86
	Seznam tabulek	88
	Seznam obrázků	89
	Seznam použitých zkratk	90
	Seznam použité literatury	92
	Seznam příloh	98

Úvod

Daně hrají jednu z nejdůležitějších úloh v rozhodování ekonomických subjektů o tom, jakou právní formu podnikání zvolit, a to jak na domácím, tak zahraničním trhu. Řada zahraničních subjektů expanduje do České republiky a již mnoho českých ekonomických subjektů se rozhodlo pro podnikání v zahraničí. Z těchto důvodů se pak musejí zajímat o otázky týkající se mezinárodních transakcí a především vhodných daňových struktur pro jejich podnikání.

V rozhodování o vhodné daňové struktuře by ekonomickému subjektu mohla napomoci i tato diplomová práce. V rámci práce by měl být obsažen všeobecný přehled o mezinárodním daňovém plánování, jeho výhodách i nevýhodách. Na jejím základě by se pak ekonomický subjekt měl rozhodnout, zda autorkou práce charakterizované mezinárodní daňové plánování je pro něj dostatečně výhodné.

V první kapitole je uveden cíl a metodika práce. Je zde charakterizováno, jak se bude postupovat v rámci teoretické i praktické části a jaké metody k tomu budou využity.

Ve druhé kapitole je vymezeno daňové plánování jako takové. Je zde charakterizována jeho historie, včetně historie daňových rájů a zaznamenání prvních počátků mezinárodního daňového plánování. Dále kapitola obsahuje specifikaci mezinárodního daňového plánování, onshore a offshore podnikání. V kapitole jsou také popsány různé „slabiny“ v daňových zákonech a možnosti, jak se proti těmto „slabinám“ v zákoně postavit.

Následující kapitola specifikuje současnou situaci v mezinárodním daňovém plánování. Kapitola se zaměřuje na pojem globalizace, harmonizace daňového systému EU, nadnárodní společnosti, či smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Také jsou zde uvedeny kroky Evropské komise v rámci transparentních daní. V podkapitolách jsou také specifikovány jednotlivé kodexy a platné směrnice.

Ve čtvrté kapitole je pak charakterizována česká daňová soustava. S ohledem na praktickou část je tato kapitola zaměřena především na podnikatelské subjekty, a proto jsou v kapitole definovány daňové povinnosti právnických osob. V práci jsou také popsány možnosti investičních pobídek v České republice.

Teoretickou část pak uzavírá specifikace jednotlivých kroků mezinárodního daňového plánování. V podkapitolách jsou uvedeny jednotlivé typy osob, jež by ekonomický subjekt měl znát, popřípadě náklady, jichž v rámci mezinárodního daňového plánování jistě dosáhne.

Kapitola šestá se zabývá konkrétní specifikací podnikatelského subjektu. V jednotlivých podkapitolách se pojednává například o předmětu podnikání či organizační struktuře společnosti.

Další kapitola diplomové práce je zaměřena na specifikaci země, již si ekonomický subjekt zvolil pro proces mezinárodního daňového plánování. Jsou zde uvedeny základní charakteristiky země včetně jejích ekonomických ukazatelů.

Následující kapitola je považována za nejdůležitější část práce. Obsahuje historický vývoj daní ve Švýcarsku či daňovou soustavu země. V jednotlivých podkapitolách jsou pak definovány povinnosti k daním, jež by se týkaly ekonomického subjektu. Také jsou zde uvedeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Švýcarskem. V závěru kapitoly jsou pak vypočítány modelové příklady daní, jež by musel ekonomický subjekt hradit. Jednotlivé daně jsou vždy počítány dle české i švýcarské legislativy, aby mohlo dojít k jejich snadnému porovnání.

Poslední kapitola pojednává o celkovém zhodnocení mezinárodního daňového plánování ve Švýcarsku. Zhodnocení je prováděno na základě informací vyplývajících ze sedmé a osmé kapitoly diplomové práce.

Na samotném konci práce se nachází přílohy, seznam použitých zkratk a seznam použité literatury.

1 Cíl a metodika práce

Cílem této diplomové práce je charakterizovat mezinárodní daňové plánování a zhodnotit přínosy, jež toto plánování přinese, popřípadě navrhnout případná opatření vedoucí ke zlepšení. Na základě teoretických i praktických poznatků bude učiněn konkrétní proces mezinárodního daňového plánování pro konkrétní ekonomický subjekt.

Za účelem vyhotovení diplomové práce se bude vycházet z veřejně dostupných údajů a bude využito tabulkového procesoru pro jejich zpracování. K dosažení cíle práce pak bude využito kompilace odborných zdrojů, excerptce elektronických databází, parafráze a rešerše faktických údajů týkajících se především daňových povinností ve vybrané zemi.

V teoretické části diplomové práce budou definovány jednotlivé aspekty mezinárodního daňového plánování a specifikace české daňové soustavy.

V praktické části bude následovat představení ekonomického subjektu, specifikace vybrané země a konkrétní postup daňového plánování v dané zemi. Na základě provedených výpočtů pak bude autorkou práce provedeno celkové zhodnocení přínosů vyplývajících z daňového plánování.

2 Vymezení daňového plánování

Kapitola Vymezení daňového plánování bude zaměřena na historii daňového plánování, dále zde bude charakterizováno mezinárodní daňové plánování a vysvětleny pojmy offshore a onshore podnikání.

2.1. Historie daňového plánování

V následujících dvou podkapitolách bude nejprve specifikována historie daňových rájů, jež úzce souvisí s daňovým plánováním, a poté zde budou charakterizovány počátky novodobého mezinárodního plánování.

2.1.1. Historie daňových rájů

S fenoménem snížení daňového zatížení je možné se setkat v hluboké minulosti. Již v antickém Řecku využívali tamní obchodníci malé ostrůvky v okolí hlavního města Athén jako překladiště pro své výrobky, což jim umožňovalo vyhnout se dvouprocentní dani uvalené právě na dovážené i vyvážené zboží z antických měst. Obdobné daňové úlevy pak ve středověku využívali i obchodníci v londýnském City či německá Hansa, jež pak snadno zužitkovala své daňové zvýhodnění (*Leservoisier, 1996*).

V rozmezí 16. – 18. století se významným daňovým rájem staly nizozemské Flandry, jež do svých přístavů lákaly evropské obchodníky především na minimální přístavní cla a poplatky. Zejména angličtí obchodníci využívali nabízenou výhodu a raději dováželi své výrobky z vlny do Flander než do své domovské Anglie, jež obchodníky zatěžovala příliš přísnými cly a poplatky. Anglické přísné zdanění dovozu i vývozu také odrazovalo nejen evropské obchodníky, ale i obchodníky z amerických kolonií, jež se rozhodli od roku 1721 spíše než s Anglií obchodovat s Latinskou Amerikou (*Epravo, 2016*).

2.1.2. Počátky mezinárodního daňového plánování

Legislativní základy umožňující registraci společností s daňovým osvobozením jsou datovány do dvacátých až třicátých let 20. století v Karibiku a jsou považovány za začátky skutečného daňového plánování. Především na základě konzultací s právníky začaly bohaté rodiny z celého světa využívat nové legislativy s účelem převést své zisky a držení podílů v domovských společnostech (*Klein, Židek, 2002.*)

Co se ve 30. letech jevílo jako ojedinělý případ, se v 60. letech začíná značně měnit. V následujících letech dochází k velké expanzi ve využívání daňových oáz v rámci internacionalizace velkých společností. Také dochází k vytváření komplexnějších plánů týkajících se optimalizace zisků společnosti (Klein, Židek, 2002).

Zvyšující se vývoj pokračuje i v sedmdesátých a osmdesátých letech, kdy dochází k legislativním úpravám v jednotlivých jurisdikcích tak, aby odpovídaly vzrůstajícím a sofistikovanějším požadavkům mezinárodního daňového plánování. V následujících letech přestaly být daňové oázy sférou, jíž mohly využívat pouze nejbohatší a největší společnosti. Na trh se dostaly i takové organizace, jež měly ve svém portfoliu založení společností v daňových oázách a jejich správu za velmi výhodných podmínek a to při nízkých nákladech. Tuto nabídku pak začalo využívat mnohem širší spektrum subjektů a mezi nimi i střední společnosti (Klein, Židek, 2002).

Velmi důležitým momentem v historii daňového plánování je konec osmdesátých a začátek devadesátých let, kdy se objevily nové impulsy, jež byly způsobeny zejména pádem železné opony a světovou globalizací. Právě výše zmíněné daňové oázy ve svém portfoliu nabízely produkt umožňující zefektivnění obchodu na trhu mezi východem a západem. Nepřetržitý požadavek na snižování nákladů a stále tvrdší konkurenční boj způsobený otevřením hranic měly za následek, že mnohem více společností zaměřilo právě do daňových oáz. V těchto letech dochází k novelizaci legislativy, jež podstatně zlepšila a rozšířila možnosti pro daňovou optimalizaci (Klein, Židek, 2002).

2.2. Mezinárodní daňové plánování

Mezinárodní daňové plánování se zabývá otázkami vyhledávání možných daňových zvýhodnění a jejich nejlepším využitím danou společností či jiným subjektem (Petrovič, 2002).

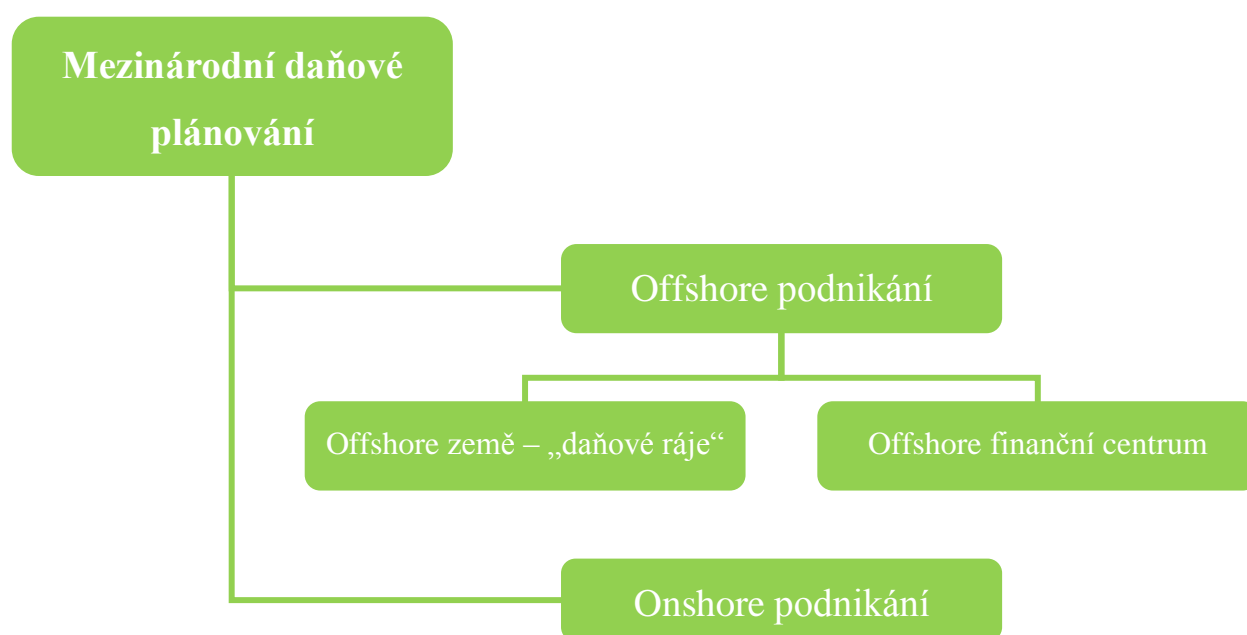
Mezi hlavní cíle podnikání patří především tvorba podnikové a tržní hodnoty pro její vlastníky a akcionáře, dále pak například maximalizace zisku, a to zejména čistého zisku. Většina společností na trhu se pak snaží využít veškerých legálních možností, aby si snížila daňový základ, a tím pádem státním organizacím odváděla co nejméně ze svého výsledku hospodaření. V první řadě jde společnostem o to, aby podléhaly nižšímu daňovému zatížení, než mají ve svém domovském státě, a měly tedy možnost využít veškerých dostupných investičních grantů, jež jsou nabízeny národními

i mezinárodními organizacemi či odepisovat položky společnosti až do zákonem stanovené maximální výše. Výše zmíněné činnosti se globálně nazývají daňové plánování a za úspěšný výsledek se považuje okamžik, kdy společnost dojde k názoru, že na základě zákona dosáhla uspokojivých výsledků (*Dědina, Čejka, 1999*).

S mezinárodním daňovým plánováním jsou úzce spjaty čtyři pojmy a to offshore a onshore podnikání, „tax avoidance“ a „tax evasion“. Pojmům budou věnovány podkapitoly 1.2.1. a 1.2.2. (*Petrovič, 2002, Klein, 1998*).

Mezinárodní daňové plánování je možné rozdělit do následujících částí, uvedených na obrázku číslo 1.

Obrázek číslo 1: Rozdělení mezinárodního daňového plánování



Zdroj: Vlastní zpracování dle Petrovič, 2016

Označení „offshore země“ a „offshore finanční centra“ se v minulosti začaly využívat k tomu, aby se mohly nadefinovat státy, jež uplatňují speciální daňové režimy umožňující vybraným ekonomickým subjektům snížit jejich celkovou daňovou zátěž a současně disponující vhodnými předpoklady pro rozvoj podnikání na svém území (*Petrovič, 2002*).

2.2.1. Offshore a onshore podnikání

Označení „**onshore podnikání**“ obvykle znamená, že se jedná o podnikání společnosti mající úzký vztah s daňovým rájem. Pojem pochází z angličtiny a v překladu znamená „na pevnině“. Charakteristické pro tento druh podnikání je to, že onshore organizace

mají své sídlo v zahraničí například v Hongkongu, Belize či Panamě, ale jejich daňové řízení je standartní, tzn., že ekonomický subjekt je povinen platit daně z příjmů právnických osob v místě své rezidence, vést účetnictví, podávat daňové přiznání a podléhat auditorské povinnosti. To znamená, že se nachází v zemi, ve které probíhá jejich podnikatelská činnost. Jedná se tedy o běžné zdanění společností podnikajících výše zmíněným způsobem. Onshore podnikání se využívá hlavně pro anonymní zázemí a v případě ochrany majetku. Jde o méně rozšířenou formu podnikání, spíše se využívá offshore podnikání, jež bude vysvětleno níže (*Onshore, 2012*).

Opakem k onshore je tedy pojem **offshore**, jež má svůj původ z angličtiny a v minulosti se tento výraz využíval k označení menších ostrovů ležících nedaleko pobřeží („mimo pevninu“) vyspělých států. (*Dvořáček, Tyll, 2010*) Většina takovýchto ostrůvků nacházejících se především v okolí Spojených států amerických či u Spojeného království Velké Británie a Severního Irska poskytovala investorům z rozvinutých států různé daňové zvýhodnění s úmyslem přilákat na tato území zahraniční kapitál. V průběhu času tak označení „offshore“ získalo přenesený význam a stalo se všeobecným přívlastkem i pro subjekty (organizace, finanční instituce či jiné entity), jež byly záměrně umístěné v zahraničí, a využívala nabízená daňová zvýhodnění (*Petrovič, 2002*).

Offshore země neboli „daňové ráje“ pro mnoho lidí reprezentují hlavně souostroví ležící v Atlantickém oceánu, jako jsou například Bahamy, dále je možné sem zařadit Kajmanské ostrovy či jiné ostrovní oblasti, jež získávají své hlavní prostředky pro chod státu především z turistiky. Faktem ale zůstává, že za daňový ráj je považována každá oblast, jež nezdaňuje vybrané či všechny ekonomické aktivity, majetek či určité nebo všechny podnikatelské subjekty. Rozhodujícím údajem o tom, zda se jedná o daňový ráj či ne, je tedy vztah ekonomického subjektu k danému státu a druh podnikatelské činnosti, jež hodlá subjekt vyvíjet na území daného státu popřípadě majetek, který zde hodlá vlastnit (*Klein, 1998*).

Daňové ráje je možné vyčlenit do dvou velkých skupin. V první skupině se nachází menší státy či závislá území, tj. ostrovní území jako jsou Bahamy či Cookovy ostrovy nebo území, jež se nacházejí v blízkosti bohatších států například Andory či Monaka. Výhodou těchto států je, že nezdaňují příjmy či jiný majetek svých občanů a peněžní či jiné prostředky nutné pro zajištění chodu státu si získávají jiným způsobem, například

cestovním ruchem. Charakterizovaná skupina států je označována jako offshore (Petrovič, 2002, Leservoisier 1996).

Druhá skupina označována jako onshore je tvořena většími státy, jejichž charakteristickým rysem je vysoké zdanění, vyčleňující vybrané oblasti či druhy ekonomických aktivit v zájmu jejich rozvoje. Pokud se společnost rozhodne pro podnikání na takovém území, má možnost získat určité výhody, jako jsou daňové prázdny, daňové úlevy nebo daňová výjimka. Mezi země uplatňujícím výše charakterizovaný druh zdanění řadíme Irsko, Řecko nebo Holandsko (Petrovič, 2002, Leservoisier 1996).

V **tabulce číslo 1** jsou porovnávány pojmy offshore a onshore podnikání na základě výše uvedených skutečností.

Tabulka číslo 1: Porovnání offshore a onshore podnikání

Čím se vyznačují:	Onshore podnikání	Offshore podnikání
		možnost využití daňových zvýhodnění
Podněty pro výběr jednotlivých typů podnikání:	daňové výhody pro vybranou oblast (daňové prázdny, daňové úlevy...)	daňová optimalizace
	smlouvy o zamezení dvojího zdanění	využití výhod odlišného právního prostředí
	investiční pobídky	ochrana majetku
		regulace vybraných podnikatelských aktivit
anonymita vlastnictví		
Právní zázemí:	stabilní zázemí	méně stabilní zázemí
Kde se sním, potkáme:	Evropa a USA	malé ostrovní státy

Zdroj: Vlastní zpracování dle Petrovič, 2002

2.2.2. Tax avoidance, tax mitigating a tax evasion

Daňová legislativa není dokonalá a pro odborníky, kteří se touto problematikou zabývají, není žádný problém najít tzv. díry, tj. slabiny v zákonech. Jedná se o místa v legislativě, která je možné použít ve prospěch poplatníka, aniž by došlo k porušení zákonem daného práva. Postup označující využití slabého místa v legislativě se jmenuje „tax avoidance“ česky zvaný jako vyhýbání se daním. Jeho podstatou je, že na rozdíl od „tax evasion“ jinými slovy od daňového úniku se nejedná o trestný čin. Princip

metody „tax evasion“ je založený na porušování daňových zákonů jedné či více zemí, a jak již je výše zmíněno na rozdíl od první metody, je metoda „tax evasion“ ve většině daňových jurisdikcí trestná. Jednou z pracovních technik „tax avoidance“ je i metoda „tax mitigating“ (zmírňování daní), jejímž cílem je dosáhnout snížení celkového daňového zatížení (*Webley, Robben, Ellffers, Hessing, 2010, Klein, 1998*).

Hranici mezi „tax avoidance“ a „tax evasion“ není snadné určit. Hlavním důvodem k tomu je, že země mají oprávněné obavy z toho, že ekonomické subjekty by mohly své záležitosti formálně uspořádat tak, že daňové břemeno uvalené ze strany státu sníží či úplně eliminují. Z těchto důvodů se musí finanční úřady při výběru daní zabývat pouze „skutečným obsahem“ právních úkonů a daňové břemeno by mělo zůstat ležet na daňovém poplatníkovi (*Klein, 1998*).

2.2.3. Anti-avoidance rules

Řešením výše zmíněného problému děr by měly být tzv. „anti-avoidance rules“ (zákony proti vyhýbání se daním), jejichž cílem je zdokonalování daňové jurisdikce, tzn. uzavírání slabých míst, jež se staly příliš viditelné a využívané daňovými poplatníky (*Klein, 1998*).

„Anti-avoidance rules“ jsou klauzule vyplývající z daňových zákonů vyspělých zemí, jejichž hlavním obsahem jsou předpisy zakazující převody zisků ekonomických subjektů. Mezi pravidla se řadí především sjednávání operací za tržní ceny mezi spřízněnými podnikatelskými subjekty, jako jsou mateřská a dceřiná společnost (*Jílek, 2006*).

Další opatření je možné najít v protokolech ke smlouvám o dvojím zdanění. Příkladem může být uznávání nákladů jako daňová položka, jestliže existuje spojení s operacemi offshorových společností. Domácí ekonomický subjekt má za povinnost ve vyspělé zemi prokázat, že cizí ekonomický subjekt aktivity skutečně prováděl, a to za obchodním účelem a nejednalo se tedy o převedení zisku společnosti ekonomického subjektu. Z hlediska cizího ekonomického subjektu nesmí jít pouze o „mrtvou schránku“, tedy společnost by měla zaměstnávat nějaké pracovníky a jiné. Dále má za povinnost prokázat opodstatnění provedených skutečností a jejich odůvodnění, tzn. obhájení, že se nejednalo o daňový únik (*Jílek, 2006*).

3 Charakteristika současného stavu a trendů v mezinárodním daňovém plánování

Na počátku 21. století je mezinárodní daňové plánování ve fázi dynamického rozvoje především na základě silně **globalizované ekonomiky**. Zvyšující se globalizovaná ekonomika vyvolává diskuze, jež se týkají míry společenského užitku ekonomiky, opírající se o převádění kapitálu v souladu s nejnvýhodnějšími daňovými či právními podmínkami či podle závislosti na tom, jak mohou majitelé nejlépe skrýt své investice (výnosy) před finančními orgány (*Merckaert, Nelh, 2012*).

3.1. Daňová konkurence a globalizace

Na přelomu 20. a 21. století je možné identifikovat paušální globalizaci společenských, ekonomických či jiných procesů, jež se nevyhýbá ani daňové oblasti. Na jejím základě je možné vypožorovat, že daňové subjekty mohou legálně ale také ilegálně transferovat své daňové základy do států s nižším daňovým zatížením, čímž se mohou vyhnout daňové povinnosti. Velmi běžné a snazší je přesouvání daňových základů například v uskupeních, jako je Evropská unie, protože je zde možná mobilita lidí, kapitálu, zboží či služeb (*Kubátová, 2010*).

Termín **daňová konkurence** dle teoretických záznamů či empirických studií nemá jednoznačný význam a pojetí jednotlivých autorů se velmi často liší. Důležité je zmínit, že ačkoli se pojem daňová konkurence využívá spíše v negativních souvislostech, nejedná se o záměrně či uměle vytvořenou konkurenci, ale spíše se jedná o efekt neúspěšných harmonizačních jednání a bývá následkem rozdílných podob daňových soustav jednotlivých členských států (*Szarowka, 2009*).

Pojem daňová konkurence využíval již před 200 lety Adam Smith: „*Majitel kapitálu je vlastně občanem Světa a není tedy nutně připoután k určité zemi. Zemi, kde by ho podrobovali trapným výslechům jen proto, aby mu mohli uložit tíživou daň, mohl by snadno opustit a svůj kapitál přestěhovat do některé jiné země, kde by mohl buď pokračovat v podnikání, anebo užívat své bohatství ve větším klidu. Tím, že by svůj kapitál odstěhoval, zastavil by v zemi, kterou opouští, veškeré podnikání, jež tam jeho kapitál vydržoval. Kapitál obdělává půdu, kapitál zaměstnává práci. Daň, která by vypuzovala kapitál ze země, vysušovala by tím všechny zdroje důchodu panovníka*

i společnost. Jeho odstěhováním snížily by se nutně více nebo méně nejen zisky z kapitálu, ale i pozemková renta a mzdy“ (Smith, 2001, s. 755).

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že daňová konkurence vzniká především tam, kde mají daňové subjekty oprávnění k převedení svých daňových základů do jiné země a je tedy možné vyvodit tvrzení, že daňová konkurence má z hlediska jednotlivých daní různou intenzitu. Z pohledu jednotlivých zemí jsou daňovou konkurencí nejvíce ohroženy především výnosy plynoucí z daní z mobilnějších základů, kam je možné zařadit například příjmy z finančního kapitálu u právnických či fyzických osob (dále jen PO a FO) jako jsou úroky a dividendy, dále pak základ daně z přidané hodnoty či ze spotřebních daní a zisky právnických osob. Do oblasti, ve které se s daňovou konkurencí zatím není příležitost se potkat, je možné zařadit zdanění pracovních příjmů či majetkové daně (Kubátová, 2010).

Daňová konkurence jako taková může vést i k tzv. „**spontánnímu harmonizačnímu efektu**“. Jedná se o situaci, kdy dochází ke spontánnímu sblížení sazeb a dále pak není nutné harmonizovat daně uměle (Hamaekers, 1993). Se spontánním harmonizačním efektem je možné se setkat například v situaci mezi dvěma sousedními zeměmi v případě problému daně z přidané hodnoty. Obyvatelé jedné členské země pak mají možnost jezdit za nákupy do jiného členského státu, jež na své výrobky uvaluje nižší sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), čím se výrobky pro obyvatele jiných členských států stávají levnějšími. Taková situace pak mezi jednotlivými členskými zeměmi způsobuje právě výše zmíněný spontánní harmonizační efekt (Nerudová, 2014).

Na strukturálních změnách v daňových systémech se podílí i další velmi významný faktor, a to samotná daňová konkurence mezi jednotlivými členskými státy, jež mezi sebou soutěží o mobilní faktory. Na základě již zmíněné konkurence jsou pak nuceni snižovat jejich daňové zatížení, jež je následně vykompenzováno růstem míry zdanění práce. Takovéto situaci se odborně říká „**škodlivá daňová soutěž**“, protože princip platební schopnosti (tzn., že každý daňový poplatník má za povinnost přispívat na veřejné výdaje právě tolik peněžních prostředků, kolik odpovídá jeho možnostem, jinými slovy podle jeho platební kapacity (Český daňový systém, 2011)) nevede ekonomické subjekty k tomu, aby odváděli svojí daňovou povinnost v zemi, v níž se podílejí na využívání veřejných služeb. Naopak jejich hlavním cílem se stává odvod daní v daňové jurisdikci, jež má nižší daňové zatížení a užívat veřejné statky v daňové

jurisdikci s vyšším daňovým zatížením, což má paradoxně za výsledek zhoršení situace ve všech státech (*Nerudová, 2014*).

Na situaci **škodlivé daňové soutěže v EU** se již zaměřila také Evropská komise, jež v březnu 2015 předložila soubor daňových opatření pro zvýšení transparentnosti, jež je jednou z částí velmi ambiciózního záměru boje Evropské komise proti vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany daňových poplatníků. Za klíčový prvek **balíčku** je považován návrh na zavedení automatické výměny informací mezi jednotlivými členskými zeměmi, v případě jejich daňových rozhodnutí. Cílem tedy není nic jiného, než zajistit jednotlivým státům možnost přístupu k informacím, jež by jim měli usnadnit potřebu ochrany jejich daňové základny a účinně se zaměřit na podnikatelské subjekty, jež se poctivému odvodu daní stále brání (*Evropská komise, 2015*).

Jedním z klíčových problémů v současnosti mezi jednotlivými členskými zeměmi je tedy **malá sdílnost informací** v oblasti daňových rozhodnutí. Záleží pouze na členské zemi, zda informace, jež má k dispozici jsou dle jejího názoru důležité a zda je ochotna je sdílet i ostatními členy EU. Avšak na základě již zmíněného balíčku Evropské komise budou mít členské země za povinnost informace sdělovat automaticky. Sdílení informací by mělo probíhat v navržených časových intervalech, kdy budou muset vnitrostátní finanční orgány předávat každé tři měsíce stručnou zprávu týkající se daňových rozhodnutí, jež učinily jednotlivým členským státům. Komise si od této výměny informací slibuje především možnost odhalení nekalých daňových praktik a eventualitu adekvátní reakce. Také by mělo dojít k posílení zdravější daňové soutěže, jelikož se předpokládá, že daňové orgány nebudou podnikatelským subjektům poskytovat selektivní daňové zacházení, budou-li mít daňové orgány jiných členských států moc je kontrolovat (*Evropská komise, 2015*).

Do specifických projevů globalizace je nutné také zařadit nadnárodní společnosti a využívání transferových cen. Následující podkapitola bude věnována právě zmíněné problematice.

3.2. Nadnárodní společnosti

Globalizaci je možné definovat jako intenzivní pokračování vývoje překonávající hranice jednotlivých států, jež bylo ještě v nedávné době označováno jako internacionalizace světového hospodářství. Na rozdíl od internacionalizace se však

v případě globalizace jedná o to, že státní hranice již nepředstavují roli mantinelů, v jejichž středu je uzavřen výrobní proces. Právě zásluhou globalizace vznikají nadnárodní společnosti (dále jen NNS), jež pro svoji ekonomickou činnost využívají výhodných možností lokalizace jednotlivých částí podniku v různých koutech světa a produkci svého zboží organizují na mezinárodní úrovni. V současnosti není mezinárodním pouze obchod, ale již samotný **výrobní proces** (*Nadnárodní společnosti, 2015*).

Jedním z klíčových cílů ekonomických subjektů a jejich vlastníků je maximalizace užítku a akumulace kapitálu. Za důležitý bod k zajištění zisku je považována pevná pozice společnosti na trhu a její neustálý rozvoj, jež slouží k dosahování vyššího podílu na trhu a k získání vyšších příjmů společnosti. V minulosti využívali velké společnosti pro rozšíření svého výrobního portfolia především export a svoji výrobu uzavírali v rámci státu, kde měla společnost své hlavní sídlo. Postupem času však docházelo k zakládání vlastních závodů, poboček v zahraničí, akvizicím podniků či fúzí velkých národních koncernů s cílem ovládnout větší oblasti trhu, a tak došlo k vyššímu propojování trhů, koncentraci kapitálu v největších společnostech a integraci produkce portfolia jednotlivých firem na nadnárodní úrovni (*Nadnárodní společnosti, 2015*).

Ačkoliv hlavním cílem NNS je snaha o maximalizaci zisku, ve vztahu k daňovým zákonům nechtějí NNS využívat daňových úniků jinými slovy nezákonného snižování daní. Jejich kritériem je především vyspělé daňové plánování cílené na vyhnutí se odvodu daně, a to ve většině případů ve shodě se zákonem. Mezi hlavní cíle NNS v daňové oblasti je možné zařadit: (*Rylová, 2012*)

- vyhnutí se mezinárodnímu dvojímu zdanění,
- vyhnutí se pocitu nejistoty v daňových záležitostech,
- minimalizaci celkového zdanění prostřednictvím vhodně zvoleného daňového plánování („transfer pricing“, realizace zisku ve státě s nízkým daňovým zatížením, odložení placení daně, využití nízké kapitalizace apod.).

Obdobně jako u daňové konkurence i v případě nadnárodních společností si Evropská komise v rámci plánu boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem stanovila další iniciativy v oblasti transparentních daní. Úkolem komise bude prozkoumat, zda existuje možnost zavedení nových požadavků na transparentnost, jako jsou zveřejňování

vybraných informací zasahující do oblasti zdanění nadnárodních společností. Samozřejmě bude komise muset zvažovat jednotlivé dopady, jež by mohly plynout z dalších požadavků na transparentnost, a jež by měly umožnit poskytnutí informací o daném rozhodnutí v pozdější fázi (*Evropská komise, 2015*).

Nadnárodními společnostmi je nejvíce oblíbenou a užívanou metodou daňového plánování udržování cen v takové výši, jež je pro uskupení ekonomických subjektů co možná nejvýhodnější a to jak z daňového tak jiného hlediska. V odborné praxi se běžně metoda označuje jako „**transfer pricing**“ či „**artificial pricing polici**“ (*Petrovič, 2002*).

Označení „transfer pricing“ neboli „transferovou cenu“ je možné charakterizovat jako metodu daňového plánování, jež se využívá ve styku mezi dvěma či více spřízněnými subjekty cen, jež se liší od těch cen, jež si dojednaly nezávislé ekonomické subjekty. Jinak řečeno jde o ustanovení cen pro vnitřní obchodování mezi ekonomickými subjekty jednoho uskupení. Je to založené na principu minimalizace zisku společností v zemích s vysokým daňovým zatížením, což lze provést například nákupem předraženého sortimentu výrobků od dceřiné společnosti či pobočky nacházející se v daňovém ráji. Následně pak společnost nemá za povinnost v zemi s vysokou mírou zdanění generovat žádný zisk, což se tedy rovná nulovému odvodu daní a naopak nejvyšší zisky se hromadí u ekonomických subjektů registrovaných na území s nízkým či nulovým daňovým zatížením (*Merckaert, Nelh, 2012*).

V České republice ale i ve světě v poslední době došlo k zintenzivnění a zpřísnění kontrol správnosti transferových cen ze strany daňových orgánů. Klíčovým úkolem při takovéto kontrole je zabránit spřízněným subjektům v „přelévání“ zdanitelných zisků do jiných daňových jurisdikcí, aby nemohlo dojít k tomu, že zdanitelné zisky poplynou pouze do států s nižším daňovým zatížením. Z těchto důvodů vznikla specifická pravidla, jež musí být dodržována pro všechny transakce mezi spřízněnými ekonomickými subjekty a souhrnně bývají označována jako „**princip tržního odstupu**“. Princip vycházející ze Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní společnosti a daňové správy vydané Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) je založený na požadavku, aby ceny v transakcích mezi spřízněnými ekonomickými subjekty odpovídali cenám, jež mezi sebou uzavřeli nezávislé osoby ve srovnatelných obchodních vztazích (*Finance, 2016*).

V **Příloze A** je uveden stručný přehled metod stanovení transferových cen. Jednotlivé metody zde nebudou podrobně specifikovány a to z důvodu překročení stanoveného rozsahu práce.

Pro doplnění informací zde budou zařazeny i další fakta z oblasti NNS a transferových cen. Dle OECD činí daňové ztráty způsobené využíváním právě zmíněných transferových cen a prostřednictvím daňových rájů ročně téměř 100 miliard amerických dolarů ve Spojených státech amerických a kolem 250 miliard eur v Evropské unii. Na základě studie Base Erosion and Profit Shifting (dále jen BEPS) – technický termín odkazující na negativní vliv strategií vyhýbání se daňovým povinnostem nadnárodními společnostmi spadající do projektu pod vedením OECD – také vyšlo najevo, že je-li sazba daně z příjmů ve státě, ve kterém působí dceřiná společnost vyšší než 10 % oproti sazbě v zemi mateřské společnosti, musí zákonitě dojít k poklesu zisku před zdaněním u této dceřinky v průměru o 7 %. Co se týče České republiky podle serveru Česká kapitálová informační agentura (dále jen ČEKIA) je až 42 % zahraničního kapitálu českých ekonomických subjektů kontrolováno z některého daňového ráje. Na základě takovýchto úniků nezdaněných finančních prostředků ztrácí Česká republika přibližně 140 miliard korun ve svém rozpočtu (*Finance, 2016*).

Z výše uvedených údajů je tedy patrné, že problematika daňového plánování a daňových úniků má značné trhliny a naděje, jež byly vkládány do transferových cen, prozatím nebyly alespoň ve většině států naplněny, a je tedy zřejmé, že je nutné, aby OECD k transferovým cenám a nadnárodním společnostem zaujala nové stanovisko, jež by mohlo napomoci k řešení výše zmíněných problémů.

3.3. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

Kapitola se bude týkat především harmonizaci přímého zdanění zemí EU za účelem přizpůsobení sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dostání společných pravidel, a to s ohledem na možnosti, jež členství v EU státům nabízí.

Již v roce 1957 kdy v Evropě vyvrcholili integrační snahy podpisem Římských smluv, na jejichž základě vzniklo Evropské hospodářské společenství (dále jen EHS) byla daňová harmonizace jejich nedílnou součástí. Hlavním kritériem, jež si EHS stanovila, bylo vytvoření společného trhu (tehdy čítalo 6 zemí) se společnými soutěžními

pravidly. Pro hladké fungování jednotného trhu bylo nutné zajistit alespoň částečnou harmonizaci či koordinaci v daňové oblasti (*Vybíhal, Nerudová, 2005*).

Ze začátku považovali odborníci strukturální harmonizaci přímých daní za jednodušší, než tomu bylo u daní nepřímých, jelikož skoro ve všech členských státech byly oddělovaně uplatňovány daň z osobních příjmů a daň z korporátních příjmů. Odborníci se následně takovouto problematikou zabývali a zjistili, že systémy přímého zdanění jsou velmi obdobné, ale ve skutečnosti ve svém vnitřku skrývají velké odlišnosti. Především z těchto důvodů se v EHS opět věnovala pozornost takovému druhu daní, jež s pomocí harmonizace daňových systémů umožňovala hladké fungování jednotného trhu. Využívala se tedy zejména daň z příjmů korporací a to z toho důvodu, že kapitál je vysoce mobilní faktor a jako takový se může přesouvat do států s výhodnějšími daňovými podmínkami (*Nerudová, 2014*).

Spolupráci členských států EU v rámci přímých daní je možné specifikovat do dvou oblastí. Zatímco v oblasti poskytování vzájemných daňových informací, zamezení dvojí zdanění či boji proti daňovým úlevám ze strany ekonomických subjektů dosáhly členské země významné shody a sladění, v oblasti harmonizačního procesu dochází ke stagnaci. Hlavní příčiny takového stavu je možné nalézt ve dvou skutečnostech. Za primární je dle odborníků považována rozdílnost v účetních systémech členských států, kdy na straně jedné, země má tzv. daňové účetnictví (výsledek hospodaření se neliší od daňového základu), a na straně druhé kdy se od účetně vypočítaného výsledku hospodaření dojde ke zdanitelnému základu až po několika různých krocích a úpravách. Takovéto rozdíly najdeme například v Německu či Rakousku. Jako druhou skutečnost odborníci uvádějí neochotu členských zemí k další harmonizaci, jež ze svého pohledu považují za zásahy do suverénních záležitostí státu a do vnitřní politiky státu v případě možného využití korporátních daní jako nástroje hospodářské politiky (*Široký, 2013*).

V 21. století kdy na sebe korporace jednotlivých členských států narážejí v jednotné ekonomické zóně čítající s dvaceti osmi různorodými systémy korporátního zdaňování, dochází k poklesu nejen ekonomické efektivnosti ale i ke generování nadbytečných nákladů a to vše v konečném důsledku přispívá k nedostatku transparentnosti. Jednotnost trhu, měnová a ekonomická unie jsou považovány za klíčové faktory, jež dnes ovlivňují korporátní subjekty podnikající na jednotném trhu natolik, že v současnosti za domácí trh není považován národní trh ale je jím evropský trh.

Bohužel dnešní evropský trh nesplňuje podmínky plynoucí z daňové reality. V takovéto realitě by žádné investice stejného typu neměli čelit v případě nasměrování jich do odlišných států různorodým daňovým sazbám (Nerudová, 2014).

V **příloze B** je pro doplnění uveden přehled Základní specifikace přímých daní všech 28 členských států Evropské unie.

Vzhledem na to, že v procesu harmonizace a koordinace daňové oblasti musí dojít k jednomyslnému přijetí všech členských států EU, jež se budou především snažit o naplnění jejich národních zájmů, lze předpokládat, že se bude jednat o velmi obtížný a náročný proces. Evropská komise již vypracovala návrhy na revize vybraných stávajících směrnic spadajících do oblasti přímých daní. Pod vlivem ekonomické krize musela komise také podniknout určité kroky, jež by měly vést k „zaktualizování“ vybraných projektů, jako jsou CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) či finanční (bankovní) daně (Široký, 2013).

CCCTB je princip jednotného konsolidovaného firemního základu, jež by mohly využívat dobrovolně především nadnárodní společnosti, přičemž princip by měl spočívat v tom, že jednotlivé nadnárodní společnosti podnikající ve více členských státech EU by zdaňovaly své příjmy podle stejných pravidel pro stanovení daňového základu. Systém založený na principu CCCTB by pro ekonomické subjekty znamenal značné zjednodušení vzhledem k tomu, že by podléhaly pouze jednomu daňovému systému. Nejedná se však o žádnou formu harmonizace, o níž se Evropská komise v daňové oblasti snaží. V podstatě zavedení systému CCCTB by mohlo vést k ještě vyšší daňové konkurenci za účelem přilákat do členských států ekonomické subjekty, jež by si zde vytvořily sídlo společnosti, a tím pádem zdaňovaly své celoevropské zisky dle platných pravidel v této zemi. Z výše uvedených řádků tedy vyplývá, že zavedení CCCTB by bylo z hlediska daní efektivní především pro Evropskou společnost a Evropskou družstevní společnost (Nerudová, 2014).

3.4. Daňová koordinace

Prvním krokem ke sladění daňových systémů je daňová koordinace. Je specifikována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci procesu koordinace dochází k uzavírání dohod či doporučení s cílem zamezit „praní špinavých peněz“, omezení nekalé daňové

konkurence a stanovení minimálního standartu transparentnosti či procesu výměny informací v daňové oblasti. S daňovou koordinací je možné se setkat v členských státech EU a je také široce využívána ve státech OECD či v jiných seskupeních (*Široký, 2013*).

Daňová koordinace v OECD se zaměřuje na dvě recipročně se prolínající oblasti:

- vzorová smlouva o zamezení dvojímu zdanění,
- seznam daňových rájů světa a boj proti nim (*Kubátová, 2010*).

Problematicke daňových rájů již byla věnována část první kapitoly, a proto v podkapitole 2.4.1. bude rozebrána pouze problematika týkající se dvojího zdanění a uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění.

3.4.1. Problematika dvojího zdanění

O problematiku dvojího zdanění se jedná tehdy, jestliže jeden předmět daně, tzn. majetek či příjem, je více než jednou podroben zdanění stejnou či obdobnou daní. O dvojí zdanění v uvedeném slova smyslu se nebude jednat v okamžiku, kdy z jedné jediné transakce vzniknou dva základy daně u dvou rozdílných daní. S takovým příkladem je možné se setkat například v České republice v případě úplatného převodu nemovitostí, kdy transakce bude podléhat dani z převodu nemovitostí na jedné straně a dani z příjmu na straně druhé (*Rylová, 2012*).

Dvojí zdanění je možné rozčlenit do dvou skupin:

- vnitrostátní dvojí zdanění,
- mezinárodní dvojí zdanění (*Rylová, 2012*).

Mezinárodní dvojí zdanění se od vnitrostátního dvojího zdanění odlišuje. Nevzniká za úmyslem zákonodárce a nemá žádné přímé ekonomické či fiskální důvody. Bývá přirozeným následkem z široce pojaté konstrukce daňové rezidence občanů a ekonomických subjektů v jednotlivých státech, jakož i vymezení zdrojů zdanitelných příjmů daňových nerezidentů. Jedná se o důsledek kolize dvou či více daňově různorodých právních systémů států. V případě, že si země ve své legislativě neošetří opatření zamezující dvojí zdanění či není uzavřena smlouva o dvojí zdanění, vede k dvojímu zdanění jakákoli možná situace, kdy má určitý ekonomický subjekt příjmy

ze zdrojů ve dvou či více státech či příjem z jiného státu, v němž není daňovým rezidentem (*Sojka, 2008*).

3.4.2. Důvody sjednávání mezinárodních daňových smluv

Jedním z klíčových důvodů uzavírání mezinárodních daňových smluv je obava z konfliktu mezi soupeřícími daňovými nároky jednotlivých zemí. Čím více jednotlivé státy své nároky na zdanění rozšiřují a čím více dochází k rozrůstání propojení mezi ekonomikami jednotlivých států, tím se obavy stávají aktuálnějšími. Mezi další důvody je možné zařadit také snahu zabránění dvojímu zdanění příjmů daňových rezidentů smluvních států, a to v případech, kdy jsou rezidenti jednoho státu a příjem jim plyne z jiného státu. Základním principem mezinárodního zdanění je, aby prioritní právo na zdanění příjmů měla země zdroje. Země příjemce jinými slovy země rezidenta je pak vázaná daň zaplacenou v druhé zemi určitým způsobem zohlednit tak, aby nedošlo ke dvojímu zdanění (*Rylová, 2012*).

3.4.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V minulosti se smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírali spíše nahodile, až praxe později ukázala, že je nutné zajistit jednotný výklad mezinárodních daňových smluv a s tím související jednotnou terminologii. V roce 1963 po zdoluhavých zpracováváních vznikla na půdě OECD vzorová dohoda o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku („OECD Model Tax Convention“), jež je určena pro smluvní vztahy mezi zeměmi srovnatelné hospodářské úrovně (*Široký, 2013*).

Dále sem patří modelová smlouva OSN („United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries“), jež obsahuje prvky zdůrazňující ochranu daňových příjmů smluvní strany, jež má nesrovnatelně nižší ekonomickou výkonnost. Na rozdíl od modelu OECD, jež akcentuje zdanění příjmů v místě sídla poplatníka, model OSN se zabývá zdaněním příjmů v zemi jejich zdroje. Oba modely jsou specifické v podstatě stejnou strukturou a současný vývoj má za následek jejich sblížení do takové míry, že model OSN se v současnosti téměř nevyužívá (*Sojka, 2008*).

Nejen OSN a OECD i Spojené státy americké si vyvinuly jednotný model smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Od roku 1996 se v USA model USA stal základem pro všechny bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež se uzavírají na půdě USA.

Hlavním úkolem modelu je odrážet zájmy USA jako kapitálové exportní země, jež zdaňuje celosvětové příjmy svých rezidentů a zároveň si zajišťuje práva, aby mohla zdaňovat takovéto příjmy jako příjmy země zdroje (*Nerudová, 2014*).

3.5. Kroky Evropské komise v oblasti transparentních daní

V předešlých podkapitolách byly podrobně rozebrány současné nejdůležitější problémy a trendy v daňové oblasti. V kapitole Kroky Evropské komise v oblasti transparentních daní budou rozebrány ještě tři návrhy patřící do balíčku Evropské komise podané v březnu 2015 jako součást plánu boje proti daňovým únikům. Patří sem kodex chování pro zdaňování ekonomických subjektů, daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a zrušení směrnice o zdanění příjmů z úspor.

3.5.1. Kodex chování pro zdaňování podniků

Jedná se o jeden z klíčových nástrojů Evropské unie pro zajišťování spravedlivé soutěže v oblasti daní z příjmů PO. Kodex funguje na principu pravidel, jež určují, zda se jedná či nejedná o škodlivý daňový režim a vyžadující, aby členské státy přijaly taková opatření, na jejichž základě dojde k rušení takových daňových opatření, jež by se s kodexem vzájemně neslučovala. Dodržování pravidel kodexu se pravidelně posuzuje na členských schůzích. V současnosti však kodex ztrácí na účinnosti, protože jeho klíčové body již nezohledňují sofistikovanější systémy, jež společnosti využívají, aby se vyhnuli svým daňovým povinnostem. Komise se tedy rozhodla v rámci boje proti daňovým únikům spojit se členskými státy a spolupracovat s nimi na přezkoumání stávajícího kodexu a také mandátu Skupiny pro kodex chování, aby došlo k účinnějšímu zajištění spravedlivé a hospodářské soutěže v EU v oblasti daní (*Evropská komise, 2015*).

3.5.2. Daňový únik a vyhýbání se daňovým povinnostem

V současnosti se stále více objevují důkazy o tom, že společnosti využívají účinnější způsoby jak dosáhnout daňového úniku či vyhýbání se daňové povinnosti, jež mají za následek významné ztráty příjmů. Přesný rozsah ztrát však dosud nebyl vyčíslen. Z těchto důvodů se Evropská komise ve spolupráci s Eurostatem rozhodla pro kooperaci se členskými státy při hledání způsobu, jak spolehlivě odhadnout míru daňových úniků a na hledání způsobu proti vyhýbání se daňové povinnosti (*Evropská komise, 2015*).

3.5.3. Směrnice o zdanění příjmů z úspor

Současná směrnice o zdanění příjmů z úspor již byla překonána právními předpisy vydanými EU, jež vyžadují především co největší rozsah automatické výměny informací o finančních účtech, včetně příjmů z úspor. Z těchto důvodů se rozhodla Evropská komise pro její zrušení, čímž by mělo dojít ke vzniku srozumitelnějšího rámce pro automatickou výměnu finančních informací a mělo by dojít ke snížení právní nejistoty či snížení administrativy daňových orgánů a ekonomických subjektů (Evropská komise, 2015).

3.6. „Daňové gubernie“ v České republice

S ohledem na praktickou část, jež se bude týkat českého ekonomického subjektu, zde bude charakterizována i aktuální situace v České republice. Kapitola bude především zaměřena na provádění daňových kontrol.

Z dostupných údajů Ministerstva financí České republiky (dále jen MFČR) je patrné, že finanční orgány v hlavním městě Praze, ale i ostatních velkých městech nezvládají provádět kontroly priznaných a odvedených daní od ekonomických subjektů. Avšak od roku 2012, kdy vznikl nový „superfinanční“ úřad pro velké podniky s obratem minimálně 2 miliardy korun, se stal výběr daní efektivnějším a pro mnohé ekonomické subjekty se stala kontrola z berního úřadu pravidelnější. Pod „superfinanční“ úřad v současnosti spadá přibližně 800 ekonomických subjektů (Křemen, 2014).

Nicméně dle nejaktuálnějších statistik vydaných Ministerstvem financí v určitých oblastech mohou v současnosti ekonomické subjekty čekat na dopis od berního úřadu ohlašující jejich návštěvu i více než sto let. Z pohledu daňových poplatníků se jako nejvýhodnější místo pro založení podnikání jeví hlavní město Praha, Plzeň, České Budějovice a další velká města (Křemen, 2014).

V tabulce číslo 2 jsou uvedeny údaje týkající se statistiky daňových kontrol s uvedením údaje, za kolik let se u ekonomického subjektu průměrně opakuje kontrola.

Tabulka číslo 2: Statistika daňových kontrol

Město	Léta
Mnichovo Hradiště	9
Votice	10

Bruntál	11
Hořovice	12
Třebíč	13
Poděbrady	14
Vlašim	15
Praha - Jižní Město	62
Teplice	63
Plzeň - jih	65
České Budějovice	66
Ústní nad Labem	68
Liberec	69
Karviná	71
Chomutov	74
Hradec Králové	88

Zdroj: Vlastní zpracování dle Křemen, 2014

4 Český daňový systém

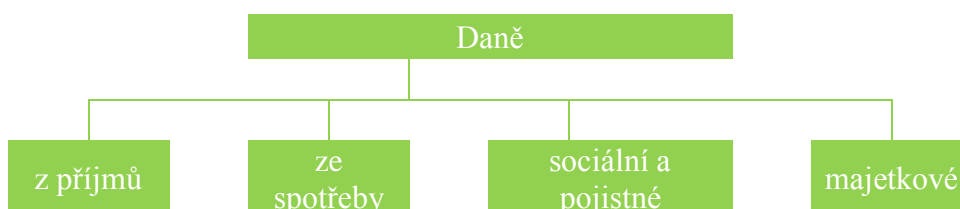
Kapitola bude zaměřena na český daňový systém, konkrétně se zaměřením na rozdělení jednotlivých daní platných v České republice a dále na specifikaci daňového plánování z pohledu českého práva.

4.1. Daňový systém České republiky

Daně v České republice lze rozdělit na daně z příjmů, ze spotřeby, sociální a pojistné daně či majetkové daně.

Tabulka číslo 3 je rozdělená podle předmětu zdanění, jež odpovídá třídění daní podle OECD. Daně se dále dělí podle různých kritérií na daně přímé a nepřímé, jejichž schéma bude uvedeno dále v práci.

Tabulka číslo 3: Daňový systém České republiky



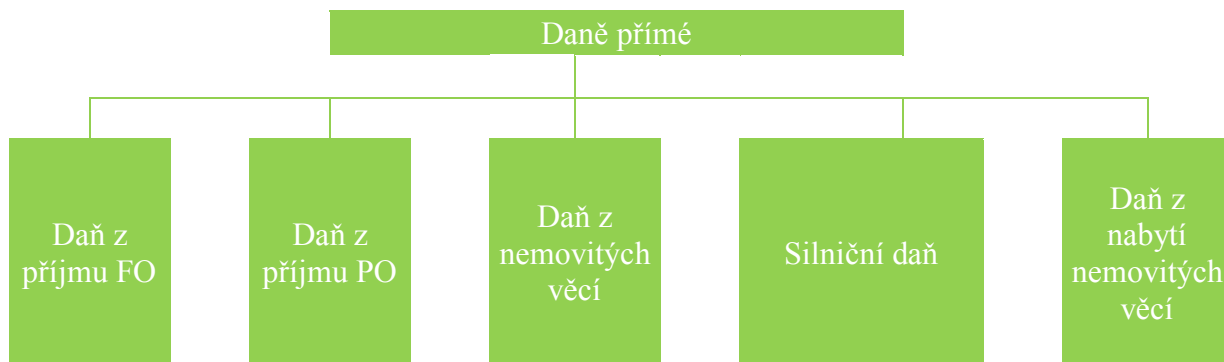
Zdroj: Vlastní zpracování dle Vančurová, Láchová 2010

S charakteristikou daňového systému také souvisí specifikace **daňového mixu**. Daňový mix je složen z daní, jež mají vypovídající schopnost o tom, jakému druhu daní dávají jednotlivé státy přednost, a které ze svého systému vylučují, popřípadě je pouze potlačují. Ve většině případů se pak význam jednotlivých typů daní měří prostřednictvím podílu výnosu jednotlivých druhů daní na celkovém daňovém výnosu. Od roku 2008 jednotlivé podíly daní z příjmů v daňových mixech klesají, a to na úkor zvyšování podílu daní ze spotřeby, jež mají menší negativní účinky na ekonomickou aktivitu (Vančurová, Láchová 2010). V českém daňovém systému se dále dělí daně na přímé a nepřímé.

4.1.1. Přímé daně

V tabulce číslo 4 se nachází rozdělení přímých daní.

Tabulka číslo 4: Rozdělení přímých daní



Zdroj: Vlastní zpracování dle Nahodil, 2009

Daň z příjmu fyzických osob se řídí jednotnou sazbou ve výši 15 %. Daň je zatížená především na příjmy zaměstnanců a osoby samostatně výdělečně činné (dále jen OSVČ). Zaměstnancům je daň strhávána jejich zaměstnavatelem. OSVČ mají za povinnost platit zálohy na daň a každoročně podat jejich daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmu (Nahodil, 2009).

Daň z příjmu právnických osob má také jednotnou sazbu, a to 19 %. Od roku 2003, kdy sazba dosahovala výše 31 %, dochází k jejímu postupnému snižování, a to až do roku 2010, kdy byla sazba ustálena na současných 19 % (Daňáři online, 2016). Nižší daňové sazbě ve výši 5 % podléhají investiční fondy a investiční společnosti. Obdobně jako u FO i PO platí zálohy na daň a následující rok podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmu (Nahodil, 2009). V další části práce bude specifikován proces daňového plánování právnických osob s ohledem na praktickou část práce.

Daň z nemovitých věcí je uvalena na pozemky a stavby. V případě **pozemků** je možné rozlišit dva základy daně podle toho, jakého předmětu daně se týkají. V rámci orné půdy, chmelnic, vinic či trvalých travních porostů, lze základ daně chápat jako cenu půdy zjištěnou násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m² ve vyhlášce. U pozemku hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb je za základ daně brána cena pozemku zjištěná podle platných cenových předpisů k 1. lednu zdaňovacího období či jako součin skutečné výměry pozemku v m² a částky 3, 80 Kč. Pro ostatní pozemky je pak základ daně dán jaké skutečná výměra pozemku v m² k 1. lednu zdaňovacího období (BusinessInfo, 2016).

U **staveb a jednotek** je za základ daně považována výměra zastavěné plochy v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období. Zastavěnou plochou se rozumí zastavěná plocha stavby podle stavebního zákona, jež odpovídá nadzemní části zdanitelné stavby. Základ daně u jednotky je pak chápán jako upravená podlahová plocha, již je výměra podlahové plochy jednotky v m² podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období násobená koeficientem 1,22, v případě že součástí jednotky je i pozemek přesahující zastavěnou plochu či je-li s jednotkou užíván pozemek ve spoluvlastnictví všech vlastníků jednotek v domě. V ostatních případech je využíván koeficient 1,20 (*BusinessInfo, 2016*).

Silniční daň slouží k zajištění finančních zdrojů na výstavbu, údržbu a modernizaci silniční sítě. Byla vytvořena za účelem zdanění užívání pozemních komunikací v České republice (dále jen ČR) silničními motorovými vozidly a jejich přípojnými vozidly registrovanými a provozovanými v ČR, jsou-li používána k podnikání či k jiné samostatně výdělečné činnosti či jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním nebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u subjektů, jež nebyla založena za účelem podnikání podle zvláštního právního předpisu. Nehledě na to, zda jsou vozidla používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výlučně pro přepravu nákladů, která jsou registrována v ČR (*BusinessInfo, 2016*).

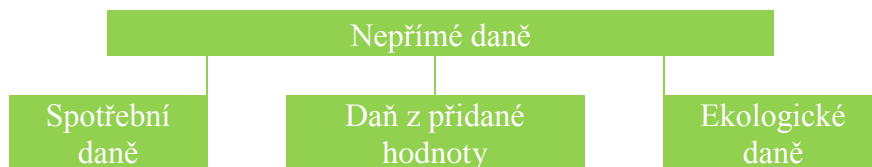
Základ daně je stanovován pro každé silniční vozidlo, a jedná se o zdvihový objem motoru v cm³ u osobních automobilů, u návěsů se jedná o součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů. U ostatních vozidel se pak za základ daně bere největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. Sazby daně jsou pevně dané a dále diferencované podle jednotlivých typů vozidel (*BusinessInfo, 2016*).

Daň z nabytí nemovitých věcí dříve známá jako daň z převodu nemovitostí je jednotná a lineární pro všechny skupiny poplatníků a její výše je 4 % ze základu daně. Za základ daně je brána cena zjištěná podle zvláštního předpisu (odhadní cena) či cena sjednaná (kupní cena), vždy se však jedná o vyšší z těchto dvou cen (*Finance, 2016*).

4.1.2. Nepřímé daně

V tabulce číslo 5 bude specifikováno rozdělení nepřímých daní.

Tabulka číslo 5: Nepřímé daně



Zdroj: Vlastní zpracování dle Pavlásek, Hejduková, 2010

Selektivní daně

Selektivní daně nebo-li spotřební daně jsou řazeny mezi historicky nejstarší daně a již v minulosti byly považovány za jeden z nejvýznamnějších příjmů pro státní pokladnu. Daně jsou uvalovány především na prodej či spotřebu úzké skupiny výrobků. Mezi spotřební daně patří například daň z minerálních olejů, daň z tabákových výrobků či daň z piva. Právě první ze zmíněných daní má největší podíl na výnosu státního rozpočtu, přičemž 9,1 % putuje do Státního fondu dopravní infrastruktury. Druhou nejvýnosnější daní je daň uvalovaná na tabákové výrobky. Jak na daň z minerálních olejů tak na daň z tabákových výrobků soustředí stát svou pozornost, a to z důvodu zmenšení prostoru pro daňové úniky. Obdobně jako u daně z přidané hodnoty, není spotřební daní **zatížen** výrobce či dovozce zboží, nýbrž **konečný spotřebitel**. Daně se dále liší a to ve způsobu výběru, jelikož povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká při uvedení do volného daňového oběhu. Jedná se tedy o daně, jež se **uplatňují** na poplatníka **pouze jednou**. Základem daně je množství vybraného výrobku a u tabákových výrobků se jedná pro procentní část o cenu pro konečného spotřebitele a pro pevnou část o množství vyjádřené v kusech (*Vančurová, Láchová, 2010*).

Ekologické daně jsou v České republice uvalovány již od roku 2008 a to v souladu se směrnicemi Rady 2003/96/ES a 2004/74/ES na energetické produkty a elektřinu. Opět se jedná o **jednorázové daně**, jež jsou **uvalovány** na **konečného** spotřebitele. Mezi ekologické daně se řadí daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Za základ daně je považováno množství daného média vyjádřené ve fyzikálních jednotkách (*Vančurová, Láchová, 2010*).

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je povinnou daní v celé EU. Základní myšlenka fungování DPH je velmi jednoduchá. Daň se vybírá na každém stupni zpracování, nicméně nikoli z celého obrátu, ale pouze z toho, co bylo na daném stupni zpracování

k produktu přidáno. Z tohoto důvodu se tedy zdaňuje jen přidaná hodnota. Problémem se však stává zachycení toho, co tvoří novou přidanou hodnotu. Proto se u takové daně stanovuje daňová povinnost nepřímo. Jednotlivé daňové subjekty tudíž mají za povinnost zdanit veškerou svou produkci, z čehož vyplývá, že v naší ekonomice je možné nakupovat pouze s daní. Daňový poplatník má však následně možnost snížit si svou daňovou povinnost o daň, jež sám zaplatil státu v cenách nákupu pro svoji produkci. Základem daně je tedy vše, co má plátce daně obdržet, či již obdržel za uskutečněné zaměnitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečňováno, či od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění (*Vančurová, Láchová, 2010*).

Z důvodu omezeného rozsahu práce a s ohledem na zaměření praktické části práce, budou následující podkapitoly obsahovat fakta vztahující se pouze k dani z příjmů právnických osob. V podkapitolách budou charakterizovány povinnosti poplatníků a také zde budou zmíněny osoby, jež se týkají daňové problematiky.

4.2. Daňové povinnosti u daně z příjmů PO

V následujících podkapitolách bude charakterizováno daňového přiznání, princip stanovení daňové povinnosti či osoby související s daňovou problematikou týkající se ekonomického subjektu.

Daňové přiznání

Právnické osoby mají za povinnost podat daňové přiznání i v takových případech, kdy je jejich základ daně ve výši nula či v případě, kdy vykážou daňovou ztrátu. Poplatníci mají za povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Ve většině případů se za zdaňovací období bere kalendářní rok. U právnických osob, jež mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem je termín odevzdání daňového přiznání posunutý, a to do šesti měsíců po skončení roku. Stejně je to i pro PO, jejich daňové přiznání zpracovává daňový poradce (*Daňáři online, 2016*).

Princip stanovení daňové povinnosti, sazba daně

Daňová povinnost jak u FO, tak PO vychází ze základu daně. U PO se základ daně stanovuje z účetnictví společnosti, přičemž se vychází z výsledku hospodaření tedy

rozdílu mezi náklady a výnosy. Vypočítaný výsledek hospodaření obsahující realizované výnosy a vynaložené náklady, pak finanční účetní převede v daňovém přiznání na základ daně (Křemen, 2014).

Sazba daně z příjmů PO je upravena dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V posledních letech se sazba víceméně neměnila, a tedy i pro rok 2015 zůstává ve stejné výši 19 % (Daňáři online, 2016).

Zdanění právnických osob

Zisk vygenerovaný PO je možné zdanit ve dvou stupních:

- u společnosti daní z příjmů PO již zmíněnou sazbou 19 %,
- u společníka (daňového rezidenta) jako podíl na zisku zdaněný jako kapitálový majetek sazbou daně z podílu na zisku 15 % bez dalších odvodů (Křemen, 2014).

Zdanění zisku ve dvou stupních má i své nesporné výhody. Zdanění podílu na zisku srážkovou daní ve výši 15 % se využije až v okamžiku rozhodnutí o rozdělení zisku. Do této chvíle je zisk u společnosti (Křemen, 2014).

Poplatník daně a správce daně

Poplatník daně z příjmu právnických osob v ČR je každá osoba, jež není fyzickou osobou. Za poplatníka může být považována i osoba, jež nemá právní subjektivitu jako například stálá provozovna či organizační složka v zahraničí sídlící právnické osoby (Ohrana, a kol., 2010).

Správce daně je správní orgán či jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem či na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní právnických osob. Jedná se o orgán moci výkonné, orgán územního správního celku či jiný orgán, PO nebo FO vykonávající působnost v oblasti veřejné správy (Daňáři online, 2016).

4.3. Daňové plánování z pohledu českého práva

Majorita českých ekonomických subjektů, jež vstoupila nebo hodlá vstoupit do oblasti mezinárodního daňového plánování, si vůči domácí zemi tedy České republice zachovává určitý daňový status, jenž vyplývá ze dvou příčin. Za první příčinu je možné

považovat, že jejich mezinárodní struktury budou v budoucnu odvozovat své příjmy alespoň z určité části z ČR. Za druhou je pak možné považovat, že ekonomické subjekty jako takové zůstanou pravděpodobně českými daňovými rezidenty. (Klein, Židek, 2002)

Problematika zabývající se společnostmi registrovanými v mezinárodních finančních centrech není českým právem nijak zvlášť upravena a řídí se tedy stejnými pravidly jako ostatní zahraniční osoby působící na území České republiky. Ke snižování daňového břemene dochází vhodným aplikováním ustanovení českých zákonů a mezinárodních smluv, jimiž je ČR vázána. Důležité je také mít na paměti, že správce daně se v daňovém řízení řídí stavem skutečným, i když je zastřen formálním právním stavem (Klein, Židek, 2002).

S českým daňovým plánováním úzce souvisí také investiční pobídky, a z tohoto důvodu jim bude věnována následující podkapitola.

4.3.1. Daňové pobídky

Pronikání na mezinárodní trhy prostřednictvím přímých zahraničních investic snižuje výrobní náklady a podporuje inventivní a inovační aktivitu, také zvyšuje relativní atraktivitu vyráběných produktů v zemi, jež poskytuje pobídky a zvyšuje ekonomické přínosy z exportu a z prezentace na trhu hostitelského státu. Podstatné je přitom mít na paměti výchozí ekonomické premisy investora, jež vedou jeho rozhodování o provedení FDI (foreign direct investment) v té které zemi. Jedním z podstatných problémů je také otázka zákonné úpravy zdanění příjmů ze zahraničí, platná jak v mateřské, tak hostitelské zemi. Důležitá je i existence určité iniciační ekonomické úvahy ze strany státu, jež rozhoduje o přijetí či rozsahu systému investičních pobídek (Kolář, Vítek, Pavel a kol., 2005).

4.3.2. Systém investičních pobídek v České republice

Od 1. května 2015 vešla v platnost nejnovější úprava zákona o investičních pobídkách, jež zavádí nové typy investičních pobídek a zároveň odstraňuje řadu limitujících překážek v rámci zákona o investičních pobídkách a s nimi souvisejících zákonech. Na základě zákona č. 72/2000 Sb. mohou ekonomické subjekty, jež umístí nebo rozšíří svou investici na území ČR, získat podporu ve formě investičních pobídek. Mezi podporované oblasti se řadí například zpracovatelský průmysl, technologická centra či centra strategických služeb. Vláda svým ustanovením stanovila průmyslové zóny,

v nichž budou poskytovány atraktivnější investiční pobídky, například podpora nových pracovních míst či osvobození od daně z nemovitých věcí na pět let. Novela zákona by také měla odstranit řadu limitujících překážek týkající se oblasti daně z příjmů právnických osob (*Czechinvest, 2016*).

Investičními pobídkami v České republice se zabývají například společnosti Czechinvest, KPMG či Ministerstvo průmyslu a obchodu.

5 Mezinárodní daňové plánování

S ohledem na zaměření druhé části práce týkající se praktické aplikace mezinárodního daňového plánování (dále jen MDP) ekonomického subjektu, bude 5. kapitola obsahovat konkrétní specifikaci týkající se oblasti mezinárodního daňového plánování. Budou zde charakterizovány subjekty MDP, základní metody, struktura MDP či náklady související s MDP.

5.1. Subjekty mezinárodního daňového plánování

5.1.1. Beneficiát

Jedná se o **fyzickou osobu** (popřípadě více osob), jež je tzv. **bezprostředním vlastníkem** společnosti či struktury bez ohledu na skutečnosti zapsané například v registru společností. Beneficiát mezi své povinnosti řadí udávání přímých i nepřímých pokynů právníkům či poradcům, a udílení instrukcí správci společnosti. Z důvodu udílení již zmíněných pokynů, se osobou beneficiáta nemůže stát právnická osoba. Za osobu beneficiáta je možné považovat i **trust či nadaci**, tento případ je však možný jen ojedinele například v **anglosaské jurisdikci**. Z definice je tedy patrné, že bezprostředním vlastníkem není a nemůže být jiná osoba, jež jedná za beneficiáta, jako například právní zástupce či poradce. Je tedy možné říci, že ve většině případů je beneficiátem **samotný vlastník podniku** (Klein, Židek, 2002).

Princip správy majetku ekonomického subjektu nezávislou fyzickou osobou ve prospěch beneficiáta má dlouholetou tradici v již zmíněných zemích s anglosaskou jurisdikcí. Pro zajímavost v **české jurisdikci** byl tento princip zakotven až v roce **2014** v podobě úpravy svěřenských fondů Občanským zákoníkem (Akont, 2016).

S osobou beneficiáta také úzce souvisí pojem **due diligence** (dále jen DD). Jedná se o **proces** komplexního poznání, zmapování, analyzování a interpretace informací o prověřovaném podniku (potenciálním klientovi). Orientace due diligence se liší v závislosti na individuálních požadavcích a záměrech ekonomického subjektu. V praxi se většinou provádí detailní rozbor majetku a závazků, výsledků hospodaření, účetní a daňové analýzy či identifikace potenciálních rizik. **Výstupem** z DD je pak **detailní zpráva**, jež obsahuje rekapitulaci veškerých získaných informací a poznatků, v nichž jsou zvýrazněny především informace mající pro ekonomický subjekt rozhodující

význam. Společnost, jež bude pro ekonomický subjekt DD provádět, většinou ke zprávě připojí i seznam jejích doporučení či přehled navrhovaných opatření (*SP Audit, 2014*).

Dalším důležitým faktorem při rozhodování o daňovém plánování je **daňová rezidence (daňový domicil)**. Jedná se o nástroj určující **příslušnost** daňového **poplatníka** k zpravidla celosvětové daňové povinnosti v konkrétním jednom státě – v této zemi se pak poplatník stává rezidentem. Například v České republice se daňovým rezidentem stává poplatník v případě, že zde má uvedený trvalý pobyt či se zde obvykle zdržuje (alespoň 183 dní v roce) (*Akont, 2016*). Z pohledu mezinárodního daňového plánování, je tedy důležité, aby si ekonomický subjekt ujasnil, zda se mu z ekonomického hlediska vyplatí být rezidentem v tuzemské zemi či své bydliště přemístí do jiné země s výhodnější daňovou jurisdikcí.

5.1.2. Poradce

Jakýkoli ekonomický subjekt, jenž se rozhodne pro MDP a má v úmyslu provést ho legálně, by měl do svého procesu rozhodování zapojit i příslušného poradce. Nejedná se o stejnou osobu jako v případě daňového poradce, jde spíše o tým odborných poradců, jenž se skládá z již zmíněného daňového poradce, jenž by měl znát ekonomický subjekt a jeho obchodní transakce. Měla by to být osoba, jež se vyzná v mezinárodní problematice týkající se vztahu k zahraničí a oblasti daní. Jedná se tedy o osobu, jež se vyzná ve specifických podmínkách jednotlivých jurisdikcí. Dále by v týmu neměl chybět odpovědný právní zástupce pro případné konzultace vztahů k zákonům tuzemské země či přípravu smluvních vztahů (*Klein, Židek, 2002*).

Úkolem poradenského týmu je pak navrhnout možnosti založení společností ve vhodných jurisdikcích dle zadání ekonomického subjektu, případně celkové schéma týkající se daňového plánování v jednotlivých jurisdikcích. Dále se pak ekonomický subjekt po poradě s daňovým poradcem rozhodne o struktuře nové společnosti a dojde k doladění schématu týkající se daňové problematiky. Následuje práce právního poradce, jež provede právní posouzení a připraví podklady pro smluvní vztahy (*Klein, Židek, 2002*).

5.1.3. Poskytovatel

Mezi hlavní úkoly poskytovatele patří kontrola a regulace činnosti v offshore centrech. Dále pak kontrolují přímé vlastníky či dodatečné finanční zázemí ekonomického

subjektu. Je zajímavé, že ještě před několika lety nebyla činnost poskytovatelů nijak ošetřena legislativou. To a obavy o obdržení kvalitních služeb pro ekonomický subjekt, vedly k tomu, že byla ve vybraných zemích přijata legislativa týkající se právě poskytovatelů offshore služeb, jež má za úkol tyto poskytovatele kontrolovat a regulovat. Za tímto účelem bylo zřízeno nařízení, jež ukládá poskytovatelům povinnost zřídit si licenci předtím, než budou moci poskytovat své služby klientům (Klein, Židek, 2002).

Mezi společnostmi zabývající se problematikou poskytování offshore služeb patří například společnost Guernsey Financial Services Commission působící na trhu od roku 2008, společnost ACRA působící v Singapuru, společnosti tzv. „velké čtyřky“ Ernst & Young, Deloitte, KPMG a PricewaterhouseCooper, společnost Parker Hill Inc., či společnost World Assets Management.

5.1.4. Regulátor

Jedná se o orgán, jenž dohlíží na činnost výše zmíněného poskytovatele. Orgán bývá označován jak „**Komise pro finanční služby**“, jež se kromě dohledu nad poskytovateli zabývá dále i investičními fondy. Působnost komise je stanovena zákonem, avšak legislativa v jednotlivých jurisdikcích může být rozdílná. Nicméně ve všech zemích jsou upraveny základní funkce a pravomoci, na jejichž základě dochází k přijímání a zkoumání žádostí o licence a ostatnímu procesu s nimi spojenému. V případě udělení licence poskytovateli, má regulátor za povinnost každý rok provést kontrolu dodržování podmínek související s udělenou licencí (Klein, Židek, 2002).

5.1.5. Registr společností

Obdobně jako u regulátora i registr společností má svojí působnost stanovenou zákonem či ustanovením o Registru společností. Ve většině případů se jedná o samostatný orgán, někdy však registr spadá pod jurisdikci Nejvyššího soudu. Jeho hlavním úkolem je poskytování standartních činností, jako je například registrace všech právních forem subjektů v jurisdikci, a dále pak poskytování údajů zainteresovaným osobám (Klein, Židek, 2002).

5.1.6. Banka

Z hlediska struktury je bankovní spojení a banka jako taková jednou z nejpodstatnějších částí. Jejím hlavním úkolem je inkasovat platby. Klient by měl velmi pečlivě zvážit, u které banky si svůj účet založí. Na druhou stranu i banka si svého klienta bude pečlivě vybírat. Ne každá banka je ochotna bankovní účet týkající se offshore podnikání otevřít. I z tohoto důvodu je pro ekonomický subjekt velice obtížné si už v tak omezeném množství bank správně vybrat (*Klein, Židek, 2002*).

5.2. Možnosti mezinárodního daňového plánování

Mezi základní metody mezinárodního daňového plánování je možné řadit například:

- převod výrobků a služeb,
- intercompany loans (půjčky),
- factoring,
- pronájem,
- pojišťovací služby,
- licence a ochranné známky (*Klein, Židek, 2002*).

Z důvodu omezeného rozsahu práce, zde budou konkretizovány pouze některé metody MDP.

5.2.1. Intercompany loans (půjčky)

Jedná se o velmi oblíbený způsob dočasného přesouvání finančních prostředků v rámci skupiny tam, kde jsou momentálně zapotřebí. Také je podstatné, že v případě jistiny se nejedná o předmět daně z příjmů, z čehož vyplývá, že je možné poskytnout tyto prostředky jiné společnosti, jež započtením úroků do daňově uznatelných nákladů sníží své daňové břemeno. Pro snížení zdanění je též možné využít smluv o zamezení dvojího zdanění, jelikož placené úroky jsou považovány za zdroj příjmů na území země odkud jsou placeny (*Klein, Židek, 2002*).

5.2.2. Factoring

Factoringem se rozumí poskytnutí financování faktoringovou společností, jež je zajištěné postoupením pohledávek vzniklých obchodní společností před lhůtou jejich

splatnosti. Jedná se tedy o nástroj financování, řízení úvěrového rizika či jako způsob zajištění pro případ neplacení ze strany dlužníka. V zahraničním obchodě se factoring využívá velice běžně. Z daňového pohledu příjemce faktoringového financování se jedná o vysoce efektivní formu financování. Novelou zákona o daních z příjmů z roku 2008 vyšlo v platnost několik pravidel týkající se daňově uznatelných nákladů plynoucích z přijatých půjček a úvěrů. Ovšem v případě vhodného nastavení factoringu nebude spadat pod definici pojmů „úvěry a půjčky“, jež jsou zákonem upraveny, a v tomto případě se tedy tyto pravidla na úroky a poplatky plynoucí z factoringu nevztahují. Daňová uznatelnost související s factoringem pak není limitována pravidly nízké kapitalizace, jež jsou vyjádřena maximálním poměrem vlastního a cizího kapitálu daňového poplatníka či maximální výší úrokové sazby (*Hospodářské noviny, 2016*).

5.2.3. Licence a ochranné známky

Velmi efektivní cestu k přesunu do výhodnějších jurisdikcí představují právě licenční smlouvy na práva průmyslového vlastnictví. S licencí nutně souvisí i licenční poplatek. Tím se rozumí jakákoli platba, jež představuje náhradu za užití či poskytnutí práva na užití autorského práva či obdobného práva k uměleckému či vědeckému dílu. Licenčním poplatkem se rozumí i příjem za pronájem či jiné využití průmyslového, vědeckého či obchodního zařízení. Licenční poplatky jsou upravovány srážkovou daní, jež lze snížit například pomocí smluv o zamezení dvojího zdanění. Výhodnou zemí pro investory z pohledu licencí se na přelomu roku 2010 a 2011 stala Česká republika, kdy vstoupila v platnost úprava zákona o daních z příjmů upravující osvobození licenčních poplatků plynoucích mezi rezidenty ČR i nerezidenty, jež mají sídlo v jiném členském státu EU, přičemž zůstala výhrada o splnění všech podmínek souvisejících se zákonem o dani z příjmů (*CPM, 2016*).

5.3. Struktura mezinárodního daňového plánování

Konstruování obchodních procesů s cílem dosáhnout co největší fiskální výhody je nejdůležitější částí mezinárodního obchodního plánování. Je nutné, aby se při tvorbě struktury vycházelo především z obsahu podnikání ekonomického subjektu, případně dalších obslužných činností, jež jsou s jeho podnikáním spojeny. Mělo by jít o co možná nejjednodušší strukturu s ohledem na náklady a přitom by se mělo jednat o legální činnosti. Důležité je také věnovat pozornost její flexibilitě, aby bylo

v budoucnu možno pružně reagovat na případné změny v legislativě jak tuzemské tak zahraničního státu (*Klein, Židek, 2002*).

V následujících podkapitolách bude nastíněn postup při stanovení struktury MDP.

5.3.1. Výběr použitých metod

Prvním krokem při stanovování struktury MDP by měl být výběr použité metody, jež by měla vycházet z předmětu podnikání ekonomického subjektu, na jehož základě subjekt pozná, zda je pro něj daňové plánování patřičné. Pro výběr správné metody je také důležité, jak se ekonomický subjekt staví k riziku, pokud je ochoten podstoupit větší riziko, je vhodné zvolit agresivnější metody a naopak. Důležitým faktorem pak také budou celkové náklady, jež ekonomický subjekt na jím vybranou strukturu vynaloží. Odborníci doporučují, nejdříve si sestavit průběžný plán nákladů, a pak se teprve rozhodovat, jakou metodu by bylo vhodné si zvolit (*Klein, Židek, 2002*).

5.3.2. Jurisdikce

Při výběru jurisdikce se musí ekonomický subjekt zaobírat více faktory, přičemž některé se mu budou zdát protichůdné. Jedním z faktorů bude například image země. Pro ekonomický subjekt bude vhodná především taková země, jež má image vysokou, a to z toho důvodu, že takováto země je daňovými úřady napadána méně, než je tomu v zemích se subjekty, jež jsou registrováni v daňových oázách. Obdobně jako při výběru metody i zde hrají velkou roli náklady a to především náklady na dostupnost a infrastrukturu v dané zemi. Dále by se ekonomický subjekt při výběru jurisdikce měl soustředit na rozvinutost bankovních služeb či na politickou stabilitu v dané zemi. Velmi důležité je pak právní prostředí v dané zemi, ekonomický subjekt by se měl obeznámit především s legislativou týkající se mezinárodních smluv o dvojím zdanění, případně o smlouvách na ochranu investic či o smlouvách právní pomoci. Ekonomický subjekt by si však vždy měl zvolit takovou jurisdikci, jež mu nabízí lepší daňová zvýhodnění než tuzemská země (*Klein, Židek, 2002*).

5.3.3. Tax vehicles

Výběr tax vehicles velice úzce souvisí s výše zmíněnou jurisdikcí. Většina offshore jurisdikcí nabízí celou řadu právních forem podnikání a je tedy jen na ekonomickém subjektu, aby zvolil takovou, jež mu přinese optimální daňové a operační výsledky.

Pravděpodobně nejvíce si ekonomické subjekty při mezinárodním daňovém plánování volí právní formu ve standartu IBC (International Business Company) u nás známou jako společnost s ručením omezeným. Nevýhodou takovéto společnosti je, že ve většině případů není možné obchodovat na místním trhu, ale tato nevýhoda je nahrazena tím, že je ekonomický subjekt zbaven téměř jakéhokoli zdanění (Klein, Židek, 2002).

5.3.4. Účetní a finanční služby

I v případě, že se ekonomický subjekt rozhodne pro mezinárodní daňové plánování, nesmí zapomínat na svoji záznamní povinnost vůči tuzemské ale i zahraniční zemi. Provádět záznamní povinnost v zahraniční může být pro ekonomický subjekt velmi obtížné, a proto se ve většině případů využívá nabídek trustových společností, jež jsou napojeny na právní či účetní společnosti v dané zemi a mohou tak tuto povinnost vzít na sebe. Co se týče finančních služeb, měl by ekonomický subjekt dávat největší důraz právě na výběr finanční instituce – banky. Je vhodné vybrat si takovou banku, jež bude umět přijímat a zpracovávat platby a bude schopna poskytnout svým klientům podporu pro budoucí zamýšlené obchodní operace (Klein, Židek, 2002).

5.4. Náklady na mezinárodní daňové plánování

V následujících podkapitolách budou specifikovány vybrané náklady, s nimiž se ekonomický subjekt při MDP určitě setká.

5.4.1. Náklady na založení společnosti a základní administrativu

V roce 2014 Evropská komise vydala nařízení, ze kterého plyne, že jednotlivé jurisdikce by měly zpracovat na snížení nákladů spojených se založením společnosti v jednotlivých členských zemích. Pro snazší dosažení tohoto nařízení si Evropská komise stanovila podmínku, že pokud členské země nenajdou řešení, pro snížení nákladů na založení společnosti, nebudou moci čerpat dotace ze strukturálních fondů EU. Dle komise by se pak částka na vstupní poplatky ve všech členských zemích měla pohybovat maximálně ve výši 100 eur (Hospodářské noviny, 2016).

Ekonomický subjekt, jenž si bude chtít v dnešní době založit společnost, musí počítat se zaplacením soudních i notářských poplatků, sem je možné například zařadit poplatek za registraci společnosti, sepsání zakladatelské listiny, společenské smlouvy či náklady spojeném s upsáním již splaceného kapitálu (Hospodářské noviny, 2016).

5.4.2. Poplatky na fiduciáře

Fiduciář jinými slovy důvěrník je osoba pověřená správou a nakládáním s majetkem v zastoupení jiné osoby (fiducianta) na základě smluvených podmínek (*Vševěd, 2016*).

Náklady spojené s fiduciářem lze velice snadno vyčíslit, jelikož se kalkulují z objemu transakce procentuální sazbou ve výši 10 %, závislou na objemu transakce a na typu vybrané jurisdikce (*Klein, Židek, 2002*).

5.4.3. Transakční a časové náklady

Jedná se o náklady, jež jsou nezbytné k tomu, aby se uskutečnila ekonomická transakce jako je obchod, směna či půjčka. Z hlediska mezinárodního daňového plánování se mezi transakční náklady řadí především poplatky spojené s obchodní činností mezinárodní struktury. Patří sem tedy náklady na bankovní poplatky či náklady potřebné na zajištění transakcí, jako jsou vyhotovení smluv a jejich podpisy. Dále je důležité vzít v potaz i časové náklady, především je nutné si uvědomit, že v ekonomickém světě znamená čas peníze, a z tohoto důvodu je tedy nutné vybrat takovou strukturu, jež zabere co nejméně času, a přitom ekonomický subjekt docílí požadovaných výsledků (*Klein, Židek, 2002*).

6 Praktická aplikace mezinárodního daňového plánování pro vybraný podnikatelský subjekt

V kapitole budou definovány jednotlivé kroky mezinárodního daňového plánování na konkrétním podnikatelském subjektu při vstupu na švýcarský trh. Tento trh byl vybrán s ohledem na ekonomickou aktivitu společnosti v této zemi. V rámci kapitoly bude nejprve charakterizován podnikatelský subjekt a dále bude provedeno celkové zhodnocení země, se zaměřením na daňový systém. Dále zde budou upřesněny informace týkající se jednotlivých činitelů, jež se v rámci mezinárodního daňového plánování musejí brát v potaz. Z důvodu působnosti společnosti na českém i zahraničním trhu, budou pro lepší pochopení některé činitele mezi sebou srovnány. Na základě získaných údajů poté dojde k jejich vyhodnocení ve vlastních návrzích řešení autorkou a podání doporučení podnikatelskému subjektu.

6.1. Představení podnikatelského subjektu

Postup mezinárodního daňového plánování bude specifikován na společnosti OTSAR, s.r.o., zapsané v obchodním rejstříku (dále jen OR) pod identifikačním číslem 280 05 210, se sídlem ve Štikově ulici 14, 323 00 Plzeň (*Justice.cz, 2016*).

6.1.1. Identifikace podnikatelského subjektu

Obchodní společnost:	OTSAR, s.r.o.
IČO:	280 05 210
Sídlo:	Štiková 14, 323 00 Plzeň
Obchodní rejstřík:	společnost je vedena u Krajského soudu v Plzni, C21087
Zápis do OR:	28. ledna 2008
Základní kapitál:	200.000 Kč
Právní forma:	společnost s ručením omezeným (<i>Justice.cz, 2016</i>)

Předmět podnikání:

- zámečnictví
- inženýrská činnost v investiční výstavbě

- velkoobchod
- maloobchod provozovaný mimo řádné provozovny
- silniční motorová doprava nákladní
- testování, měření, analýzy a kontroly
- opravy silničních vozidel
- vodoinstalatérství, topenářství (*justice.cz, 2016*).

Klasifikace ekonomických činností:

- 45200 – Pozemní a inženýrské stavitelství
- 45420 – Stavební zámečnictví a stavebně truhlářské práce
- 50200 – Opravy a údržba motorových vozidel
- 51100 – Zprostředkování velkoobchodu
- 52600 – Maloobchod neprovozovaný v řádných provozovnách
- 602400 – Silniční nákladní doprava (*cz.nace, 2016*).

6.1.2. Základní charakteristiky společnosti a její organizační struktura

Jak je již zmíněno výše, společnost vznikla 28. ledna 2008, zápisem do obchodního rejstříku u Krajského soudu v Plzni. Od začátku své existence společnost zaměřuje pozornost především na práci v oblasti energetických služeb.

Společnost má celkem tři jednatele, jimiž jsou Martin Havlíček, Jiří Šmídl, Miloš Hrček.

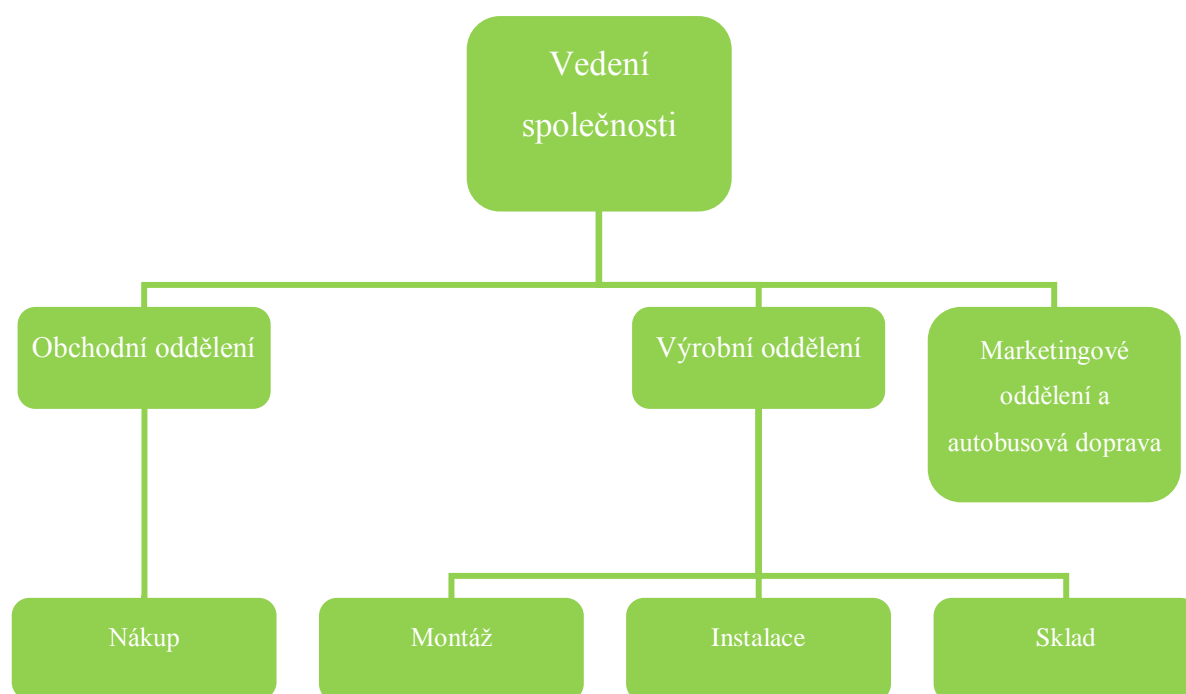
K 31. 12. 2015 čítala společnost 15 zaměstnanců na trvalý pracovní úvazek. Pro případnou eliminaci sezónních výkyvů má společnost uzavřeno řadu smluvních dohod týkajících se kooperace se subdodavatelskými organizacemi a jinými obchodními partnery. Na základě těchto smluv jsou společnosti poskytovány například služby týkající se bezpečnosti práce, požární ochrany, právní pomoci, či daňového poradenství.

Hlavním předmětem podnikání společnosti je montáž a případná oprava parních a plynových turbín. Tyto montáže provádí společnost na území České republiky, přestože již dva roky se společnost působí i na zahraničních trzích. Dalo by se říci,

že v této oblasti je společnost úspěšná. V roce 2014 například získala společnost zakázku v Pákistánu. Nejvíce zakázek na zahraničních trzích má však společnost ve Švýcarsku, Francii či Itálii.

Společnost vlastní jednu budovu, ve které se nachází hlavní ústředí společnosti. Mezi svými aktivy má v evidenci také jeden mikrobus, jehož je využíván pro autobusovou dopravu a také tři osobní automobily, jež mají k dispozici jednatelé společnosti.

Obrázek číslo 2: Organizační struktura společnosti



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti, 2016

V čele společnosti je jednatel Jiří Šmídl, který vystupuje jako statutární orgán společnosti. Obchodní oddělení má na starosti druhý z jednatelů Miloš Hrček, jehož hlavním úkolem je získávat společnosti nové zakázky a potřebný materiál pro montáž a instalaci. Ve výrobním oddělení má hlavní slovo třetí jednatel, tedy Martin Havlíček, který se osobně účastní i jednotlivých montáží a instalací především již zmíněných parních turbín. Do výrobního oddělení spadá cca 10 zaměstnanců, kteří mají různé úrovně kvalifikace. Marketingem se ve společnosti zabývají dvě osoby, které jsou zároveň i pracovníky odpovědnými za zajištění autobusové dopravy. Společnost nemá ve své struktuře žádného pracovníka z účetního či personálního oddělení, a to z důvodu zajištění těchto činností smluvní dohodou s externím partnerem.

7 Specifikace Švýcarské konfederace

Na základě dohody mezi autorkou práce a majiteli společnosti bylo jako cílová země vybráno Švýcarsko, v němž společnost uskutečňuje spoustu svých zahraničních zakázek. Jedná se o velmi vyhledávanou zemi z hlediska daňové úspory, i když je možné uvést, že v posledních letech investoři míří spíše než do Švýcarska do lukrativnější Nevady či Jižní Dakoty, které se staly novým daňovým rájem, a to především z důvodu podpory nižších zdanění a neuplatňování nových mezinárodních požadavků na zveřejňování informací (*iDnes.cz, 2016*).

V roce 2009 mělo být Švýcarsko navrženo na tzv. „černou listinu“. Jednalo se o seznam sestavený Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD) týkající se takzvaných daňových rájů, tedy států nespolupracujících při potírání daňových úniků. Z důvodu pravděpodobného poškození země vyplývající z uvedení na seznam z hlediska finančního centra ale i místa pro podnikání, se Švýcarsko rozhodlo na standardy OECD přistoupit a na listině se tedy nakonec nepohybovalo. Nyní tedy v případě nutnosti „může“ země ve zvláštních případech uvést daňové údaje poplatníka (*Hospodářské noviny, 2016*).

Významnou pro daňové poplatníky je i dohoda mezi EU a Švýcarskem z roku 2015, která by měla vejít v platnost v roce 2018, jež se týká bankovního tajemství. Na základě této dohody by mělo dojít k daňové transparentnosti. Pro obyvatele EU to znamená, že ve Švýcarsku již nebude možné bankovní tajemství, tedy možnost ukrývat na účtech švýcarských bank nezdaněné peníze (*Aktuálně.cz, 2016*).

Z výše uvedeného je tedy patrné, že nalézt daňové zvýhodnění nebude vůbec lehké, přesto i Švýcarsko, obdobně jako ostatní státy, má zájem o přilákání nových investorů a podpory podnikání, které bez daňových zvýhodnění v 21. století není možné.

7.1. Specifikace souhrnných ukazatelů země

Švýcarsko se nachází v centru střední Evropy a je řazeno mezi nejmenší evropské země. Švýcarsko tvoří 23 kantonů, z nichž 3 jsou rozděleny na tzv. „polokantony“. Celkově tedy mluvíme o 26 kantonech s vlastní vládou a parlamentem (*BusinessInfo, 2016*).

Tabulka číslo 6: Specifikace základních charakteristik země

Hlavní město	Bern
Rozloha	41 285 km ²
Počet obyvatel	8 139 tis.
Měna	Švýcarský frank = 100 centimů
Úřední jazyky	Němčina
	Francouzština
	Italština
	Rétorománština

Zdroj: Vlastní zpracování dle BusinessInfo, 2016

7.1.1. Ekonomická a politická situace země

Ekonomický subjekt bude hledat především místo, kde by mohl dosáhnout výrazné úspory nákladů, nicméně je důležité, aby měl také jistotu týkající se ekonomické a politické situace země, tedy že v případě založení nové filiálky v dané zemi nenastane situace, kdy by jí ekonomický subjekt musel uzavřít, a to především z důvodu napjaté vnitřní situace dané země. Ekonomická a politická situace země je tedy jedním z nejdůležitějších faktorů, o kterém by se podnikatelský subjekt měl rozhodovat v případě, že má v úmyslu podnikat na daném území.

V následujících řádcích budou tedy specifikovány jednotlivé aspekty ekonomické a politické situace země jako je členství v mezinárodních organizacích, samotná ekonomická stabilita či náklady na pracovníka.

Mezinárodní organizace

Z hlediska členství v mezinárodních organizacích je pro Švýcarsko velice důležité udržovat vztahy s Evropskou unií a USA.

První členství získalo Švýcarsko v roce 1960, kdy se připojilo k mezinárodní organizaci **Evropského sdružení volného obchodu (dále jen ESVO či EFTA)**. Další velmi důležité členství získala země v roce 1961, kdy se včlenilo do **Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen OECD)**. O dva roky později se pak Švýcarsko stává členem **Rady Evropy** a od června roku 2000 působí země i v Paktu stability Rady Evropy. Další členství země získává v roce 1992, kdy se připojuje k **Mezinárodnímu měnovému fondu (dále jen MMF)** a také ke **Světové bance**. V tomtéž roce usiluje země o vstup do EU a uzavírá několik smluvních dohod. K dalšímu vývoji dochází v roce 2005, kdy se země na základě kladného referenda

stává členem **Schengenské dohody a Dublinských konvencí**. Do Schengenského prostoru pak země vstoupila v roce 2008. Co se týče vstupu do EU, žádost země je nyní pozastavena. Z důvodu likvidace překážek mezinárodního obchodu se v roce 1995 stává Švýcarsko členem další významné organizace a to **Mezinárodní obchodní organizace (dále jen WTO)**, v tomto případě jde zemi především o prosazení odbourání cel a technických překážek obchodu. Země se také zapojila do programu „Partnerství pro mír“ od organizace **Severoatlantické aliance (dále jen NATO)**. Od roku 2002 je Švýcarsko členem **Organizace spojených národů (dále jen OSN)**. Dále země působí například v organizaci BERD, IFC, MIGA, OBSE, AFDB, ADB, IIC, Světová poštovní unie UPU apod. (*Členství v organizacích, 2016*).

Ekonomická stabilita země

Při posuzování ekonomické stability země je podstatné zvážit, jak se vyvíjejí její jednotlivé makroekonomické ukazatele. V následujících řádcích, tedy budou jednotlivé ukazatele rozebrány.

Tabulka číslo 7: Základní makroekonomické ukazatele

Základní makroekonomické ukazatele [%]	Jednotlivé roky			
	2014	2015	2016	2017
Růst HDP	1,9	0,9	1,3	1,4
Míra nezaměstnanosti	4,8	5,2	4,8	4,8
Inflace	-0,3	-1,31	0,5	1,0
Běžný účet PB	11,5	11,1	11,2	11,2
Saldo veřejných financí	-0,2	-0,6	-0,8	-0,6
Veřejný dluh	36,5	37,2	37,3	37,0

Zdroj: Vlastní zpracování dle EFTA, 2016

Stabilní růst je zapříčiněn především díky domácí poptávce, tento růst i když mírný se očekává i pro rok 2017. Očekává se tedy větší spotřeba jednotlivých domácností. Mělo by dojít také ke slabému vývoji zaměstnanosti. Pod tlak by se pak měly dostat především nominální mzdy, a to z důvodu posilujícího švýcarského franku a pesimistických očekávání spotřebitelů na ekonomické vyhlídky. Změna v ekonomice by se měla také projevit na veřejných financích země. Z tabulky je patrné, že od roku 2014 dochází k nárůstu schodku veřejných financí, ten by měl vzrůst i pro rok 2016. Očekává se, že v tomto roce dosáhne schodek svého dna. Vláda tedy předpokládá, že se ode dna v následujícím roce odrazí, očekává se však, že tento nový výstup bude dosahovat výrazně nižších hodnot než vládou odhadovaný potenciální růst ekonomiky.

Posílení švýcarského franku by mělo mít dále vliv na velikost a složení domácí poptávky a také na export. To bude mít za následek posilování konkurenceschopnosti země. Dochází také k růstu mezd, který převyšuje růst produktivity v posledních deseti letech. To by se mělo projevit na zvýšení zranitelnosti exportu v oblasti celosvětového ekonomického rozvoje. Také dojde k vývoji inflace, a to především k zesílení tlaku na její snižování spojené se stabilizováním švýcarského franku na rovnovážné hodnotě. Již v průběhu roku 2016 by se inflace měla navrátit do kladných hodnot a v roce 2017 by měla dosahovat úrovně 1,0 % (EFTA, 2016).

7.1.2. Ekonomická aktivita obyvatelstva

V rámci hodnocení země je dobré vzít také v potaz, jaké náklady poplynou společnosti ze zaměstnání osob ve Švýcarsku. Ekonomický subjekt bude zajímat především mzdové ohodnocení a s tím související daňové zatížení mezd. Pro posouzení nákladů na jednoho pracovníka se bude vycházet z údajů týkající se průměrné měsíční mzdy ve Švýcarsku. Údaje jsou specifikovány v tabulce číslo 11, do které jsou zaneseny i údaje týkající se České republiky umožňující srovnání obou zemí. Pro přepočty mzdy ve švýcarských frankách na české koruny je využitý kurz stanovený Českou národní bankou k 26. 2. 2016 a to ve výši 24,767 (ČNB, 2016).

Tabulka číslo 8: Průměrná měsíční mzda ve Švýcarsku a České republice (v tis.)

Rok	Průměrná měsíční mzda Švýcarsko		Průměrná roční mzda Švýcarsko	Průměrná měsíční mzda Česká republika	Průměrná roční mzda ČR
	CHF	Kč			
2012	6 118	151 525	1 818 294	25 101	301 212
2013	6 160	152 565	1 830 777	26 637	319 644
2014	6 209	153 778	1 845 340	27 101	325 212
2015	6 160	152 565	1 830 777	26 072	312 864

Zdroj: Vlastní zpracování dle Trading Economics, ČÚS, 2016

Do nákladů spadajícího na jednoho pracovníka je nutné započítat i případné **daňové zatížení mezd**. Jedná se o tu část spadající na pracovníka, jež musí zaměstnavatel za zaměstnance odvést státu. Švýcarsko je vyhledávané především kvůli nízkému zdanění a to platí i pro odvody zaměstnavatele vůči státu. Zaměstnavatelé tady za své zaměstnance odvádějí státu **6,3 %**. To je přibližně 6 x méně než odvádí zaměstnavatel v České republice. Pro srovnání je možno uvést, že například v Rakousku odvádí zaměstnavatel 29,1 %, Dánsku 36,4 %, Francii 33,7 %, Irsku 10,8 % (OECD, 2016).

8 Daňový systém Švýcarska

V předcházející kapitole jsou definovány informace, které potřebuje ekonomický subjekt vědět před tím, než se rozhodne pro podnikání v cizí zemi. Nyní bude následovat charakteristika daňového systému vybrané země. Jedná se o klíčovou charakteristiku v rámci procesu mezinárodního daňového plánování. V následujících řádcích tedy bude specifikován historický vývoj daňového systému, rozdělení daňového systému, definice poplatníka, správce daně apod. Také zde bude uveden modelový příklad týkající se daňové povinnosti daně z příjmu právnických osob v ČR a Švýcarsku.

8.1. Historický vývoj daní ve Švýcarsku

V letech 1798 – 1803 kdy Švýcarsko spadalo do tzv. Helvetské republiky, přijalo první a doposud také poslední kontrolní systém. Tento systém nebyl však nikdy úplně uplatněn a to z důvodu částečného zpracování v papírové podobě. Poté co došlo ke zhroutilí Helvetské republiky a návratu do původního státního svazku, vznikají kantonální daňové systémy, které se vyvinuly na sobě zcela nezávisle. To mělo za následek velkou rozmanitost ve struktuře kontrolních systémů a konstrukce jednotlivých daní (*ESTV, 2016*).

Se vznikem federální vlády v roce 1848 došlo k zásadní změně v daňovém systému. Vznikají celní úřady, které spadají pod konfederaci. Hlavním účelem celních úřadů bylo vybírat cla s následným odvodem do státní pokladnice. Mimo jiné měli také za povinnost vybírat případné schodky cel od jednotlivých kantonů, jež vznikla v důsledku působnosti daňového systému. Další vývoj přichází v 19. století kdy se postupně do dominantního postavení v kantonálních systémech dostávají majetkové daně, zatímco nepřímé jsou v této době nevýznamné, i přesto jsou však ve formě získaných cel páteří federálních financí. Ke změně daňového systému dochází v roce 1915, a to především z důvodu nedostatečné flexibility majetkových daní, která by odpovídala stále se zvyšující finanční potřebě kantonů (*ESTV, 2016*).

Na dalším vývoji daňového systému Švýcarska se podepisuje 1. světová válka. Jednalo se o velmi náročnou dobu, kdy federální vláda již nemohla plnit povinnost krytí nákladů pouze z vybraného cla a zavádí nový typ daně tzv. kolkovné. Vysoké náklady, jež musela vláda vynaložit na ochranu země, se podepsali především na tom, že muselo

dojít ke změně ve výběru daní, kromě nepřímých daní, tak země začala uplatňovat nárok i na přímé daně. Na základě těchto příjmů se pak vládě dařilo snížit dluh, jenž jí vznikl v průběhu obou válek na jimi přijatelnou úroveň (*ESTV, 2016*).

8.2. Specifikace švýcarské daňové soustavy

Švýcarský daňový systém je složený ze tří úrovní – federální úroveň, kantonální úroveň a úroveň obcí. Kromě federální vlády, má možnost vybírat daně také všech 26 kantonů a dokonce i 2 600 obcí. Každý kanton pak uplatňuje své vlastní daňové zákony. Obce pak vybírají pouze některé daně a to jako doplněk ke kantonálním daním. Dochází tedy k překrývání daňových povinností a jednotlivých daní (*Steuerportal.ch, 2016*). U federálního/spolkového daňového systému se předpokládá dvouletý systém a u kantonálního pak jednoletý systém – jedná se o výběr daní právnických osob, u fyzických osob jsou periody vybírání daní velmi různorodé (*MZV, 2016*).

Následující obrázek specifikuje rozdělení daňové soustavy ve Švýcarsku. Daně jsou členěny do dvou oblastí a to federální daně a kantonální a obecní daně. Obě dvě oblasti se pak dále dělí na přímé a nepřímé daně. Federální přímé daně se dělí na 5 typů daní, nepřímé federální daně se skládají ze 7 typů daní. U kantonálních a obecních přímých daní je složení podobné přímým daním České republiky a skládá se z 8 typů daní. Nepřímé kantonální a obecní daně obsahují 4 druhy daní.

Obrázek číslo 3: Specifikace švýcarské daňové soustavy



Zdroj: Vlastní zpracování dle ESTV, 2016

8.2.1. Přímé federální daně

Daň z příjmu FO se vztahuje na fyzické osoby, jež mají **sídlo či bydliště ve Švýcarsku**. V případě dočasného či trvalého pobytu na území Švýcarska jsou fyzické osoby dle daňového zákona považovány za rezidenty. Za daňového rezidenta je považována osoba sídlící či vykonávající činnost ve Švýcarsku alespoň po dobu **30 dnů** či v případě pobytu bez výdělečné činnosti po dobu **90 dnů**. Při základu daně se vychází z hrubého příjmu, jenž je obvykle nazýván jako pořizovací náklady, jež je nezbytné získat pro dosažení tohoto příjmu. Od hrubého základu se následně odečítají obecné srážky, jako jsou pojistné, příspěvek na důchod, úroky z půjček do povolené výše či sociální srážky. Sazba daně z příjmu FO je progresivní tzn., že se zvyšuje neúměrně s rostoucím příjmem. Zákonem stanovená maximální výše sazby daně z příjmů FO dosahuje **11,5 % (ESTV, 2016)**.

Daň z příjmů ze zisku PO se obdobně jako daň z příjmu FO vztahuje na právnické osoby, jež mají své **sídlo či skutečné vedení společnosti ve Švýcarsku**. Švýcarský daňový systém rozlišuje právnické osoby do dvou skupin. Dělí je na podniky, kam se řadí akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným či družstva a dále na sdružení, nadace či jiné právnické osoby. Ve Švýcarsku neexistuje žádná federální daň z kapitálu, a tak se v případě podniků uvažuje o dani ze zisku. Daňová sazba je pro **podniky** proporcionální a činí **8,5 %**. I u **sdružení, nadací a církevních korporací** se využívá proporcionální daň, a to ve výši **4,25 %**, tato sazba se však používá pouze u nadací, která vzhledem ke svému charitativnímu či sociálnímu účelu nejsou osvobozena od daně (ESTV, 2016).

Federální daň z kasina byla ustanovena 18. prosince 1998 v rámci zákona o hazardních hrách a kasinech. Výběrem daně je pověřena federální komise pro hazard, která s výběrem začala v dubnu 2000. Ve Švýcarsku se rozlišují dva typy kasin. Grand kasino, jež je držitelem osvědčení A, tzn. neomezené využívání a neomezený počet stolních her a hracích automatů. Tohoto typu může být na území Švýcarska 7 kasin. Druhým typem jsou kasina s osvědčením B, tzn. omezené použití a výběr stolních her, hracích automatů. V tomto případě může být ve Švýcarsku 12 kasin. Základní sazba daně se odvíjí od **10 miliónů** švýcarských franků plynoucích z příjmů kasina. U Grand kasin se uvažuje **40 %** sazba z 10 mil. CHF a pro druhý typ pak uvažují pro každý další milion sazbu o **0,5 %** vyšší, maximálně však **80 %** z 10 mil. CHF (ESTV, 2016).

Odvod daně z vojenské služby se vztahuje na všechny švýcarské občany, již se nemohou účastnit povinné vojenské služby. Tato daň je vybírána pod federálním dozorem jednotlivých kantonů. Za to pak kantony dostávají referenční provizi a to ve výši **20 %**. Odvod se zachycuje právními předpisy o odvodu daně z vojenské služby na čistém zisku obdržené osobou doma i v zahraničí. Daň se vybírá jednou ročně ve výši **3 %** z příjmů, **nejméně** však musí dosahovat výše **400** franků (*ESTV, 2016*).

8.2.2. Nepřímé federální daně

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je všeobecná daň ze spotřeby, jejímž cílem je zdanění nepodnikatelské domácí spotřeby zboží a služeb. K dispozici má vláda 3 různé daňové sazby. První základní sazba ve výši **8 %**, dále pak zvláštní sazba využívající se u hotelů ve výši **3,8 %** a třetí sazbou je pak sazba snižená, která je uvalena na potraviny léky či knihy a ta činí **2,5 %**. Dále existují služby, které jsou od DPH osvobozeny, jedná se například o dodání zboží, jež je přepravováno či dodáváno přímo do zahraničí, vzdělání či kulturní služby (*Steuern.easy, 2016*).

Srážková daň je vybírána federální vládou na základě zákona o srážkové dani z příjmu z kapitálového movitého majetku, zejména z úroků z dividend, příjmů plynoucích z výher či pojistného plnění. Jedná se o doplňující daň, jejímž cílem je především omezení daňových úniků. Podobně jako u DPH i zde se vyskytují tři výše sazeb. První činí **35 %** a týká se kapitálových příjmů a loterií, druhá pak ve výši **15 %** pro životní pojištění a důchody a poslední sazba ve výši **8 %** na jiná pojištění (*ESTV, 2016*).

Federální kolkovné se vztahuje především na obchodování, a s tím související otázky s cennými papíry, tedy schopností získat kapitál. Federální vláda vybírá tři typy kolkovného a to jsou kolkovné, daň z obratu a daň z pojistného (*ESTV, 2016*).

Daň z tabáku je vybírána u společností, jež vyrábějí tabákové výrobky ve Švýcarsku, stejně tak jako u společností, jež tyto výrobky do země dovážejí. Ekonomické subjekty poté přenášejí daň na konečného spotřebitele a to ve formě vyšších cen tabákových výrobků. Daňová sazba je rozdílná, závisí k jakému typu tabákového výrobku se zrovna vztahuje (*Vimentis, 2016*).

Daň z piva je shromažďována Federální celní správou. Tato daň se vztahuje na výrobky vzniklé na území Švýcarska, ale i na ty dovezené. Daň z piva se odvádí za hektolitr

a na základě původního obsahu mladiny. Daňová zátěž činí **24,75** centů za litr (*Altnau, 2016*).

Daň z minerálních olejů se skládá z daní na ropné produkty, zemní plyn a motorová paliva. Obdobně jako u tabákových výrobků, se zda sazba daně liší podle jednotlivých druhů (*Altnau, 2016*).

Daň z motorových vozidel je uložena na motorová vozidla dovezená i vyrobená na území Švýcarska. Na všechny typy vozidel se vztahuje jednotná daň a to ve výši **4 %** (*Altnau, 2016*).

Daň z lihu se vztahuje na místní i dovážené lihoviny. Na oba typy se vztahuje stejná úroveň daně, jedná se o jednotkovou sazbu ve výši **29 CHF** za litr čistého alkoholu. Od roku 2004 se také uplatňuje zvláštní daň a to na alkoholické limonády. Na tuto skupinu se uvaluje 4x vyšší daň, která činí **116 CHF** za litr čistého alkoholu. Výnosy plynoucí z tohoto daňového zatížení jdou z **90 %** do státního rozpočtu a zbylých 10 % jde do kantonů, jež musí tyto prostředky využít pro boj s příčinami a následnými důsledky problémů se závislostí (*Steuern.easy, 2016*).

8.2.3. Kantonální a obecní přímé daně

Daň z příjmu FO se vybírá ve všech kantonech a obcích **1x ročně**, v nichž platí všeobecný systém daně z příjmu s doplněním čisté daně z majetku. Ve všech kantonech bez rozdílu se u FO bere za základ daně **celý zisk** ze samostatné výdělečné činnosti, jejich náhražky či dodatečné příjmy stejně jako investiční výnosy z movitého a nemovitého majetku (*ESTV, 2016*).

Daň z příjmů a kapitálových daní PO je obdobná federální daň z příjmu PO, i v tomto případě se daň vztahuje na všechny PO, jež zde mají své sídlo, skutečné vedení či jsou s daným ekonomickým územím spojeny na daňovém základě. Téměř všechny kantony a obce stanovují daň ze zisku a daň placenou ze základního kapitálu a rezerv obchodních společností či družstev. Daň se vypočítává pro každé účetní období a za zdaňovací období je považován finanční rok. Daň ze zisku je dále spojována s proporcionalní sazbou daně (*ESTV, 2016*).

Daň dědická a darovací je vybírána kantony a v některých případech jsou jejím získáváním pověřeny obce. Předmětem dědické daně je jednorázový převod aktiv na právního dědice. Dědická daň náleží tomu kantonu, v němž měl zesnulý své poslední

bydliště. V případě pozemků pak dochází ke zdanění v tom kantonu, v němž se pozemek nachází. U darovací daně se jedná o kanton, v němž dárce v době darování bydlel. Sazby daně dědické a darovací jsou strukturovány velmi odlišně od kantonu do kantonu. Jedná se o progresivní daň (*ESTV, 2016*).

Daň z loterie se vztahuje na všechny výhry z loterií, sportovní sázky a podobné akce, jež jsou zdaňovány ve všech kantonech. Za předmět daně jsou považovány výhry z loterií současně s dalšími příjmy, jež jsou zdaněny odděleně dle jednotlivých tarifů. Co se týče zisků získaných ve švýcarských kasinech, tak ty jsou osvobozeny od daně (*ESTV, 2016*).

Daň z prodeje movitého majetku se řadí do tzv. daní z kapitálového výnosu. Předmětem je zvláštní daň, jež je vyměřena na pozemku jak FO tak PO. Zisk je pak zaznamenáván výhradně z této daně a není předmětem dalšího zdanění (*Steuern.easy, 2016*).

Daň z nemovitostí je periodická daň, posuzována a vybírána každoročně. Předmětem daně je umístění nemovitosti bez ohledu na bydliště poplatníka. Daň z nemovitostí se vypočítává z celkové hodnoty majetku s vyloučením dluhu na nabitý majetek, jež již nemůže být odečtena (*ESTV, 2016*).

Daň z převodu nemovitostí se obvykle vypočítává z kupní ceny, a je vybírána téměř ve všech kantonech. Povinnost k dani má obvykle nabyvatel majetku FO či PO. Předmětem daně je převod vlastnictví jako takové. Daňové sazby jsou obvykle proporcionální, ve většině případů se pohybují mezi **1 až 3,3 %** z kupní ceny (*ESTV, 2016*).

8.2.4. Kantonální a obecní nepřímé daně

Daň z motorových vozidel je vybírána ve všech kantonech jednou za rok. Předmětem daně jsou motorová vozidla včetně přívěsů. Vyloučena jsou pak vozidla, jež jsou registrována ve jménu konfederace, kantonů, obcí a jejich částí. Povinnosti k dani má vlastník vozidla, na jehož jméno bylo ID a státní poznávací značka vydána. Výše daně se pak liší podle typu vozidla či jízdních stylů (elektrická a hybridní vozidla) (*ESTV, 2016*).

Daň ze zvířat konkrétně daň ze psů se účtuje v závislosti na psí licenci jednou ročně. Sazba daně se liší dle hmotnosti a velikosti daného psa. Také se částka daně bude

odlišovat dle obce a kantonu. Ve většině kantonů se však uplatňuje snížení či úplné osvobození od daně a to v předem určených případech (vodící, záchranářští, policejní psi atd.) (ESTV, 2016).

Kulturní daně je úplatná daň z veřejných akcí a to ve formě daně z lístku (obvykle se jedná o 10 % ze vstupného či hrubého výnosu) anebo shromážděné paušálně v podobě poplatků (ESTV, 2016).

Kantonální kolky a registrační poplatky jsou dokumenty označené razítkem vydávané soudy či správními orgány jednotlivcům (ESTV, 2016).

Daň z loterií vybírá především v kantonech, zřídka v obcích. Daňová povinnost je v tomto případě konfigurována jako poplatek za povolení. Výše a předmět zdanění se obdobně jako u výše zmíněných daní liší dle jednotlivých kantonů (ESTV, 2016).

Ekonomický subjekt se bude zajímat především o následující typy daní. Z federálních daní bude mít za povinnost odvádět daň z příjmu PO, daň z přidané hodnoty, daň z motorových vozidel, srážkovou daň. V případě kantonálních daní se pak bude jednat o daň z kapitálu a příjmu PO, daň z nemovitostí, daň z motorových vozidel.

8.3. Daňové povinnosti společnosti OTSAR s.r.o. ve Švýcarsku

V následující podkapitole budou definovány jednotlivé daňové povinnosti vztahující se na výše uvedené daně a následně budou tyto daně propočítány pro ČR a Švýcarsko.

8.3.1. Daňové povinnosti u daní z příjmu PO

S ohledem na to, že ekonomický subjekt, pro který se charakterizuje daňové plánování je společnost s ručením omezeným, budou v následujících podkapitolách specifikovány daňové povinnosti PO ve Švýcarsku. Bude zde charakterizován poplatník daně, správce daně, daňové přiznání, sazba daně apod.

Poplatník daně

Prvním krokem pro definování poplatníka daně je určit, kdo je vlastně **právníckou osobou (poplatníkem daně)** ve Švýcarsku. PO ve Švýcarsku se dělí do dvou skupin. První skupinu tvoří akciové společnosti, komanditní společnosti, společnosti s ručením omezeným a družstva. Do druhé skupiny se pak řadí sdružení, nadace a jiné právnícké

osoby. Poplatníkem daně jsou dále investiční společnosti s fixním kapitálem, které jsou dále zdaňovány jako korporace dle článku 110 UPSD. Právnícké osoby podléhají dani z důvodu osobního vlastnictví, pokud mají své sídlo či skutečné vedení ve Švýcarsku. V případě, že PO nejsou umístěny ve Švýcarsku, podléhají zdanění v důsledku ekonomické příslušnosti. Švýcarsko má „klasický“ korporační daňový systém, v němž korporace a její vlastníci či akcionáři jsou zdaněni individuálně, což v konečném důsledku znamená dvojí zdanění (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Vznik, rozsah a zánik daňové povinnosti

Daňová povinnost vzniká dnem založení právnické osoby, přemístěním sídla či skutečné správy ekonomického subjektu do Švýcarska, popřípadě po pořízení zdanitelných hodnot na daném území. V příslušnosti vyplývající z osobního vlastnictví je neomezená daňová povinnost, ale nevztahuje se na provozovny či pozemky v zahraničí. V ekonomické příslušnosti je pak daňový závazek omezen na základě získaného zisku. Vymezení daňové povinnosti pro ekonomické subjekty se odehrává ve vztahu k jiným zemím, založené na principech federálního zákona o zamezení dvojího zdanění. Daňová povinnost pak zaniká s ukončením likvidace či přemístěním skutečného vedení do zahraničí (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Osvobození od daňové povinnosti

Od daňové povinnosti jsou vyňaty federální vláda a její agentury, Kantony a jejich instituce, komunity, farnosti a další orgány, federálně licenční dopravní a infrastrukturální společnosti. Od daně jsou dále osvobozeny koncesované činnosti, pomocné činnosti a vlastnosti nemající potřebný vztah k licencované činnosti (např. zaměstnanecké penzijní systémy) (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Základ daně

Pro výpočet daňové povinnosti se za základ daně bere **čistý výnos z investice**, jež odpovídá výtěžku z investice do vlastního kapitálu, bez odečtení finančních nákladů a příspěvků ve výši 5 % na pokrytí administrativních nákladů. Za finanční náklady jsou brány úroky z dluhu. U výnosů z investic je pak nutné zahrnout i kapitálové zisky (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Stanovení zdanitelného zisku

Rezidentské společnosti podléhají dani z příjmu PO svými celosvětovými příjmy s výjimkou příjmů připadajících na zahraniční zařízení či zahraniční nemovitosti. Tyto výnosy jsou také vyloučeny ze švýcarského daňového základu a v úvahu se berou pouze v případě účelu progresivní sazby v kantonech, jež i nadále uplatňují progresivní daňové sazby. Nerezidentské ekonomické subjekty podléhají dani pouze na základě zdrojů příjmů plynoucích společnosti na území Švýcarska, tj. příjmů a kapitálových zisků odvozených od švýcarské společnosti, stále provozovny či nemovitého majetku (*EXPATICA, 2016*).

Mezi nejčastější odpočty jsou povoleny odpisy, daňové náklady, úrokové náklady, řídicí poplatky za služby či licenční poplatky. Poslední dva jsou odečitatelné pouze do té míry, jež je v souladu s principem nezávislého vztahu. Princip nezávislého vztahu je podmínka/skutečnost, že cena za stejné transakce by měla být stejná, jako v případě kdy by se obě společnosti podílely na obchodu, jako dvě na sobě nezávislé tzn., že nejsou součástí stejné podnikové struktury. Základ daně si pak PO mohou dále upravit o vynaložené příspěvky na důchodové zabezpečení, jež poskytují svým zaměstnancům (*EXPATICA, 2016*). Obdobně jako v ČR i zde si může poplatník odečíst daňovou ztrátu v následujícím zdaňovacím období, nejpozději však do sedmého zdaňovacího období, v němž této ztráty ekonomický subjekt dosáhl. V případě, že se ekonomický subjekt rozhodne k obdarování obcí či charitativních organizací, je možné si ze svého základu odečíst až 20 % zdanitelného zisku (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Daňová zátěž

Korporace jsou předmětem daně z příjmu PO. Federální sazba daně z příjmu PO je jednotná ve výši **8,5 %**. Obecně by se dalo říci, že se jedná o progresivní daň. Sazby, jež jsou stanoveny dle kantonových daňových zákonů jsou obvykle předmětem kantonálních a obecních multiplikátorů a ve většině případů jsou pro jednotlivé kantony odlišné (*EXPATICA, 2016*).

Splatnost daně

Za daňový rok ve Švýcarsku je považován hospodářský rok. To znamená, že pro výpočet základu daně PO je možné použít účetní období, jenž může skončit v libovolné

datum, během jednoho kalendářního roku. Daňové přiznání se podává jednou ročně, výjimka je pouze v prvním hospodářském roce ekonomického subjektu. Prozatímní federální daň z příjmu PO je obvykle splatná do 31. března roku následujícího po zdaňovacím období. Datum konečné splatnosti se pak liší dle jednotlivých kantonů (*Pwc, 2016*).

8.3.2. Daňové povinnosti u daně z motorových vozidel

Společnost bude ke svému podnikání využívat minimálně jeden osobní automobil popřípadě mikrobus, pokud se rozhodne do svého portfolia zařadit i autobusovou dopravu ve Švýcarsku.

Poplatník daně

Poplatníkem daně z motorových vozidel jsou veškeré osoby (FO i PO), na jejichž jméno je registrovaná ID vozidla a vydaná státní poznávací značka (*ESTV, 2016*).

Osvobození od daňové povinnosti

Od daně z motorových vozidel jsou osvobozeny vozidla konfederace, obcí a jednotlivých kantonů. Dále jsou od daně osvobozeny vozidla elektrické či hybridní. Některé kantony jako například kanton Bern dále uplatňují daňové úlevy na vozidla kategorie A a B související s energetickým označením vozidel a emisemi (*ESTV, 2016*). Způsob výpočtu daně z motorových vozidel v kantonu Bern je uveden v kapitole 8.6.

Vznik a rozsah daňové povinnosti

Daňová povinnost vzniká dnem zápisu motorového vozidla do registru motorových vozidel. Pro daného poplatníka pak zaniká dnem prodeje motorového vozidla, avšak okamžitě tato povinnost přechází na nového daňového poplatníka, přičemž daň bude splatná v tom kantonu, v němž se motorové vozidlo prodávalo (*ESTV, 2016*).

Základ daně

Za základ daně je pro výpočet federální daně z motorových vozidel brána pořizovací cena daného vozidla. U kantonálních daní se pak v případě osobních automobilů vychází ze zdvihového objemu motoru a u nákladních automobilů z nejvyšší povolené hmotnosti (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Daňová zátěž

Výše daně se liší dle jednotlivých typů vozidel. Dále se daňové náklady liší, podle toho v jakém kantonu je motorové vozidlo zdaňováno. Například v kantonu Zug se vychází z jednorázového poplatku **100 CHF** a k tomu ještě dodatek **11,50 CHF** za každých **100 cm³**. Konkrétní postup výpočtu je dále uveden v podkapitole 8.6 (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Splatnost daně

Federální daň z motorových vozidel je pouze jednorázová a je splatná v okamžiku zakoupení daného motorového vozidla. Co se týče kantonálních daní, ty jsou splatné každý rok. Ve Švýcarsku obdobně jako v České republice jsou vybírány zálohy na daň a to v půlročním rozmezí. Jsou tedy splatné k 30. 6. a k 31.12 (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

8.3.3. Daňové povinnosti u daně z nemovitostí

Společnost v České republice ke svému podnikání využívá nemovitost, jež si pronajímá. Obdobně by chtěla postupovat i ve Švýcarsku. Přesto pro případ kdyby se ekonomický subjekt rozhodl místo pronájmu pro koupi nemovitosti, budou zde definovány daňové povinnosti vztahující se k dani z nemovitostí a v kapitole 8.6 bude specifikován výpočet této daně.

Poplatník daně

Poplatníkem daně z motorových vozidel jsou veškeré osoby (FO i PO), jež jsou uvedeni jako vlastníci nemovitosti v katastru (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Základ daně

Za základ daně je brána čistá hodnota nemovitosti, jež je snížena o ověřený dluh hrubých aktiv daňového poplatníka (*Direkte Bundessteuer, 2016*).

Daňová zátěž

Daň z nemovitostí je kantonální nepřímá daň a její sazba je odlišná dle jednotlivých kantonů, dalo by se však říci, že se jedná opět o progresivní daň. Existuje **9** daňových

sazeb dle jednotlivých kantonů, například pro kanton Zug či Schwyz se využívá sazba **0,5 %**. I v tomto případě je uveden způsob výpočtu daně v kapitole 8.6 (*ESTV, 2016*).

Splatnost daně

Daň z nemovitostí je splatná každý rok a to k 31. 1. lednu zdaňovacího období (*ESTV, 2016*).

8.3.4. Daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty

Společnost bude mít také za povinnost odvádět daň z přidané hodnoty. Ve Švýcarsku se uplatňují tři typy daňových sazeb. Pro ekonomický subjekt je závazná daň ve výši **8 %**.

Poplatník daně

Poplatníkem daně z přidané hodnoty jsou všechny ekonomické subjekty, jež jsou k této dani registrovány. Povinně se k dani musí registrovat ekonomické subjekty, jejichž roční obrat přesahuje 100.000 CHF (*Deloitte, 2016*).

Základ daně

Daň z přidané hodnoty se vybírá z dováženého zboží a to i ze zásilky s „nulovou hodnotou“. Dále se daň využívá pro zdanění domácí spotřeby. Domácí zboží, jež je určeno pro další vývoz, je osvobozeno od daně osvobozeno (*Deloitte, 2016*).

Daňová zátěž

Základní sazba daně činí **8%**. Některé zboží a služby dále podléhají snížené sazbě **2,5%**. Dále existuje zvláštní sazba **3,8%** vztahující se na ubytovací služby. Bankovní a pojišťovací služby jsou od daně osvobozeny (*Deloitte, 2016*).

Splatnost daně

Daň z přidané hodnoty se odvádí čtvrtletně, pouze v případě pravidelných výstupů si může poplatník zažádat o měsíční odvody (*Deloitte, 2016*).

8.4. Dohody o podpoře a ochraně investic

Nyní má Švýcarsko uzavřenou smluvní dohodu o vzájemné ochraně investic přibližně se 120 zemí světa. Kromě ochrany je tato dohoda určena k regulaci převedených kapitálových a investičních výnosů s cílem zlepšit právní postavení investorů a vytvořit příznivější prostředí pro investice v zahraničí. Švýcarská ekonomika je do značné míry založena na soukromé iniciativě volného obchodu, volné směnitelnosti dat či hospodářské soutěže a tím pádem nízké úrovni vládní intervence. Není proto divu, že vládní pobídky ve Švýcarsku jsou poměrně skromné (*KPMG, 2016*).

Švýcarsko umožňuje federální záruční program proti exportnímu riziku. Většina švýcarských exportů je tedy způsobilá proti záruce. Týká se to především služeb spojených s inženýrskými a staveními pracemi v zahraničí, know-how a procesy. Tato záruka je poskytována podnikům, jež mají své sídlo ve Švýcarsku a obecně pokrývá záruku po dobu až pěti let ode dne doručení. Záruka se dále vztahuje na zboží a služby proti ztrátám způsobeným zabavením zboží ze strany úřadů či na základě politických událostí, jež pojišťovny nemají zájem krýt (*KPMG, 2016*).

Švýcarsko má dále federální i místní programy na přilákání nových investorů, jejímž cílem je vytvoření nových pracovních míst pro občany žijící v ekonomicky neklidných regionech. Na základě těchto programů mají nárok na dávky z něj vyplývající jak švýcarské tak zahraniční společnosti. Pomoc je poskytována například prostřednictvím federální vládní záruky pro bankovní zařízení, subvencí úrokových sazeb, daňových prázdnin, prodejem či pronájem pozemků, nižší než tržní cenou konkrétních projektů a rekvalifikací vybraných pracovníků (*KPMG, 2016*).

8.5. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Základním problémem v oblasti daní je určit daňovou příslušnost a rozsah zdanění v daném státě. V případě, že si dva státy dělají nárok na zdanění jednoho příjmu, využívá se bilaterální smlouva o zamezení dvojího zdanění, jež je mezi těmito státy uzavřena (*MZV, 2016*).

8.5.1. Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Švýcarskem

Mezi Českou republikou a Švýcarskem platí smlouva o zamezení dvojího zdanění již od října 1996. V následujících řádcích jsou vytyčeny důležité aspekty vybraných článků smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Při výběru se autorka práce zaměřila na ty aspekty, jež souvisí právě s mezinárodním daňovým plánováním.

Prvním velice důležitým aspektem je definice rezidenta, nacházející se v článku 4. Za rezidenta je považována každá právnická osoba, jež je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem v obou smluvních státech a bude považována za rezidenta v tom státě, v němž se nachází místo skutečného vedení ekonomického subjektu (*MZV, 2016*).

Dále bude ekonomický subjekt zajímat článek 5 specifikující stálou provozovnu. Za stálou provozovnu je považováno trvalé zařízení pro podnikání, jehož prostřednictvím ekonomický subjekt vykonává zcela či zčásti svoji činnost (*MZV, 2016*).

Důležitým je také 7 článek zabývající se zisky ekonomických subjektů. V rámci článku se ekonomický subjekt dozví, v rámci jakého státu bude jeho zisk podléhat dani, v jakém rozsahu lze přičítat zisk provozovně, jaké náklady podniku je možné odečíst apod. (*MZV, 2016*).

Mimo jiné by se ekonomický subjekt měl zajímat o článek 10, ve kterém jsou charakterizovány dividendy. K jejich zdanění bude dle smluv docházet v tom smluvním státě, v němž dojde k jejich vyplacení. V případě, že ekonomický subjekt, jenž je rezidentem v jednom smluvním státě dosahuje příjmy či zisky z druhého smluvního státu, není možné na tento druhý stát uvalit žádnou daň, jež by se vztahovala k vyplaceným dividendám rezidenta druhého státu (*MZV, 2016*).

Pro ekonomický subjekt je také významný článek 22 vztahující se k majetku. Je zde definováno, specifikace movitého a nemovitého majetku a v jakém státě podléhá tento majetek zdanění (*MZV, 2016*).

8.6. Modelový výpočet jednotlivých daňových povinností společnosti OTSAR s.r.o.

Následující podkapitola obsahuje výpočet daňové povinnosti společnosti OTSAR s.r.o. v České republice a Švýcarsku. Pro výpočet jsou použity údaje vyplývající z výkazu zisku a ztráty společnosti v roce 2014. Daň z příjmu PO

8.6.1. Výpočet daňové povinnosti právnických osob v České republice

Prvním krokem pro určení základu daně je stanovení výsledku hospodaření ekonomického subjektu. V případě kladného rozdílu se jedná o zisk, u záporného výsledku pak o ztrátu.

V následujících tabulkách jsou definovány náklady a výnosy společnosti OTSAR s.r.o., jichž dosáhla v roce 2014.

Tabulka číslo 9: Náklady společnosti OTSAR s.r.o. v roce 2014 (v tis. Kč)

Položka	Částka
Náklady na prodané zboží	12
Spotřeba materiálu	652
Služby	10 678
Osobní náklady	2 459
Daně a poplatky	48
Odpisy DHM a DNM	147
Ostatní provozní náklady	49
Ostatní finanční náklady	18
Celkem	14 063

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty společnosti OTSAR, s.r.o., 2016

Náklady vyplývají z Výkazu zisku a ztráty společnosti OTSAR s.r.o. a celkově pro rok 2014 dosahovaly výše **14 063 000 Kč**.

Tabulka číslo 10: Výnosy společnosti OTSAR s.r.o. v roce 2014 (v tis. Kč)

Položka	Částka
Tržby za prodej zboží	20
Tržby za prodej výrobků a služeb	16 619
Ostatní provozní výnosy	4
Výnosové úroky	1
Celkem	16 644

Zdroj: Vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty společnosti OTSAR, s.r.o., 2016

Výnosy opět vyplývají z Výkazu zisku a ztráty a pro rok 2014 činily **16 644 000 Kč**.

Výsledek hospodaření před zdaněním = 16 644 000 – 14 063 000 = **2 581 000 Kč**

Výpočet daňového základu společnosti OTSAR s.r.o.

Při výpočtu daňového základu si může společnost uplatnit daňově neuznatelné náklady, řadí se sem náklady na pohoštění a reprezentaci, dary, odpisy pohledávek, daňově neuznatelné služby, manka a škody, odpisy pohledávek a další. Společnost OTSAR však žádné takovéto **daňově neuznatelné náklady nemá**, a z tohoto důvodu není možné si o ně upravit základ daně.

Dále se základ daně upravuje o daňové a účetní odpisy, respektive o jejich rozdíl. V rámci daňových odpisů společnost odepisuje autobus spadající do druhé odpisové skupiny a to ve výši **192 500 Kč**. Účetní odpisy jsou pak patrné z tabulky číslo 12 a dosahují výše **147 000 Kč**.

Upravený výsledek hospodaření (základ daně) = 2 581 000 + 147 000 – 192 500 = **2 535 500 Kč**

Mimo jiné si ekonomický subjekt může snížit základ daně o položky, jež jsou od základu daně odpočitatelné. Sem dle daňových zákonů spadají výdaje na podporu výzkumu a vývoje či daňová ztráta. Tu společnost pro rok 2014 nezaznamenala, a tudíž nemůže uplatnit ani tyto položku.

Upravený základ daně tedy činí 2 535 500 Kč. V případě, že by základ daně nedosahoval na celé tisíce, je nutné přejít k zaokrouhlení směrem dolů, to však v této situaci není nutné.

Výpočet daně z příjmu PO společnosti OTSAR s.r.o.

$2\,535\,500 \times 0,19 = 481\,745 \text{ Kč}$

Společnost nevyužívá služby daňového poradce, zdaňovacím obdobím je pro ni kalendářní rok a daňové přiznání musí podávat do 31.3. následujícího roku. V tomto případě musí společnost doplatit 481 745 Kč.

Vzhledem k tomu, že daň přesáhla zákonem stanovenou hranici 150 000 Kč, musí společnost odvádět zálohy ve výši $\frac{1}{4}$ daňové povinnosti a to v tříměsíčním rozmezí. Záloha se na rozdíl od základu daně zaokrouhluje na celé stovky nahoru.

Společnost tedy bude 1 x za čtvrt roku odvádět zálohu ve výši **120 500 Kč**.

Výpočet daňové povinnosti právnických osob ve Švýcarsku

S ohledem na porovnání daňových povinností v České republice a Švýcarsku a jejich následné zhodnocení, jsou pro výpočet opět brány stejné skutečnosti, jako tomu bylo při výpočtu daňové povinnosti v České republice. Na základě dohody mezi autorkou práce a společností OTSAR s.r.o. byl pro umístění filiálky vybrán kanton **Zug**.

Výpočet daňového základu společnosti OTSAR s.r.o.

K přepočtu české koruny na švýcarské franky je využit devizový kurz ČNB ke dni 12. 3. 2016 ve výši **24,271 Kč/1CHF**. Pro výpočet daňového základu se opět bude vycházet z výsledku hospodaření, jež získáme ve Výkazu zisku a ztráty společnosti OTSAR s.r.o., jež dosáhl výše **2 581 000 Kč**, tj. **106 341 CHF**. Tento výsledek hospodaření by se opět měl upravit o daňově neuznatelné náklady, ale jak je již zmíněno výše, společnost žádných daňově neuznatelných nákladů nedosahuje, a proto se za základ daně bude brát částka **106 341 CHF**. Dle švýcarských daňových zákonů, může společnost uplatnit snížení daňového základu o odpisy, které činí **147 000 Kč**, tj. **6 057 CHF**. Opět jako v případě české daňové povinnosti nemá společnost žádné neodečitatelné položky tzn., že za upravený základ daně bude brána částka **100 284 CHF**.

Švýcarský daňový systém je ovšem trochu komplikovanější. Kromě federální daně je nutné vypočítat i daňovou povinnost pro kantony. V kantonu Zug se uplatňuje pouze daň ze zisku a daň z kapitálu je v tomto případě nulová. V rámci kantonálních daní bude platit stejný daňový základ, tedy ve výši **100 284 CHF**.

Výpočet federální daně

Ve Švýcarsku platí jednotná federální daň vztahující se na právnické osoby, a to ve výši **8,5 %**.

$$100\,284 \times 8,5\% = \mathbf{8\,524\,CHF}$$

V rámci federální daně tedy společnost odvede **8 524 CHF**, tj. **206 886 Kč**.

Výpočet kantonální daně v kantonu Zug

U kantonálních daní se využívá procentuálních sazeb. V rámci kantonu Zug jsou využívány dvě sazby. První sazba činí 3 % pro prvních 100 000 CHF, druhá sazba ve výši 6 % pro následujících 100 000 CHF. Ovšem daň stanovená na základě těchto procentních údajů není konečná, jedná se pouze o jednoduchou daň a dále se musí uplatnit kantonální a obecní koeficient ve výši 1,4882, na jehož základě pak vyjde výsledná daň.

Jednoduchá kantonální daň pro prvních 100 000 CHF

$$100\ 000 \times 3\ \% = 3\ 000\ \text{CHF}$$

Jednoduchá kantonální daň pro následujících 100 000 CHF

$$284 \times 6\ \% = 17\ \text{CHF}$$

Kantonální a obecní daň celkem

$$3\ 017 \times 1,4882 = 4\ 490\ \text{CHF}$$

$$\text{Celková daň} = 4\ 490 + 8\ 524 = 13\ 014\ \text{CHF, tj. 321\ 720\ Kč.}$$

Z výše uvedeného je patrné, že pokud by se společnost rozhodla pro umístění filiálky do kantonu Zug, došlo by k ušetření na daních o **160 280 Kč** (záleželo by na aktuálním devizovém kurzu). Z toho tedy vyplývá, že se nejedná o příliš velkou úsporu. Přesto je možné, uvést, že se jedná o jeden z výhodnějších kantonů, jež má sice vyšší sazby, avšak v celkovém součtu, dosahuje vyšších hodnot. Pro porovnání zde bude uveden ještě jeden sousední kanton, v němž by společnost dosáhla úspory pouze ve výši **88 946 Kč**.

Výpočet kantonální daně v kantonu Schwyz

Výpočet kantonální daně je v kantonu Schwyz poměrně odlišný od kantonu Zug. Využívají se daň z kapitálu i daň ze zisku. V případě daně ze zisku se používá jednotná proporcionalní daň ve výši **2,25 %**. U daně z kapitálu je to minimálně **0,4 %** vlastního kapitálu. Při výpočtu se bere pouze jedna z hodnot a to ta vyšší. Opět zde bude využit kurz ČNB ke dni 12. 3. 2016 ve výši **24,271 Kč/1CHF**.

Výpočet daně ze zisku

Zdanitelný zisk = 2 535 000 Kč tedy 100 284 CHF

$100\,284 \times 2,25\% = 2\,256 \text{ CHF}$

Výpočet daně z vlastního kapitálu

Vlastní kapitál = 8 280 000 Kč tedy 341 148 CHF

$341\,148 \times 0,4\% = 1\,365 \text{ CHF}$

Z výše uvedeného je patrné, že **2 256 CHF > 1 365 CHF**. Pro další výpočet se tedy bude brát částka vypočítaná z daně ze zisku. Tato částka se musí ještě vynásobit kantonálním koeficientem ve výši 3,9.

Kantonální daň celkem

$2\,256 \times 3,9 = 7\,671 \text{ CHF}$

Celková daň = 7 671 + 8 524 = 16194 CHF, tj. 393 054 Kč

V tomto případě tedy jak je již zmíněno výše, by úspora dosáhla částky **88 946 Kč**.

8.6.2. Daň z motorových vozidel

Výpočet daně z motorových vozidel v České republice

Společnost vlastní 3 automobily značky Škoda Octavia, Volkswagen Tiguan a Audi A3. Dále vlastní minibus značky Peugeot Boxer.

Pro všechny typy automobilů a mikrobus zde budou vypočítány jednotlivé daňové povinnosti.

Tabulka číslo 11: Základní sazby silniční daně pro osobní automobily

Osobní automobily		
Objem válců (cm ³)		Roční sazba daně (Kč)
do 800		1 200
nad 800	do 1250	1 800
nad 1 250	do 1500	2 400
nad 1500	do 2000	3 000
nad 2000	do 3000	3 600
nad 3000		4 200

Zdroj: Vlastní zpracování dle Businessinfo, 2016

Výpočet daně pro osobní automobil značky Škoda Octavia za rok 2016

Registrace vozidla v ČR: prosinec 2008

Zdvihový objem motoru: **1595 cm³**

Předmět daně v měsících: leden – prosinec

Poplatníkem daně: OTSAR s.r.o.

Základ daně: 1 595 cm³

Roční sazba daně: 3 000 Kč

Snížení daně § 6 odst. 6:

Společnost registrovala vozidlo v prosinci 2008 a má tedy nárok na snížení daně a to ve výši **25 %** roční sazby daně.

$$3\,000 \times 0,25 = 750 \text{ Kč}$$

Daňová povinnost:

$$3\,000 - 750 = 2\,250 \text{ Kč}$$

Výpočet daně pro osobní automobil značky Volkswagen Tiguan za rok 2016

Registrace vozidla v ČR: prosinec 2008

Zdvihový objem motoru: **1 390 cm³**

Předmět daně v měsících: leden – prosinec

Poplatníkem daně: OTSAR s.r.o.

Základ daně: 1 390 cm³

Roční sazba daně: 2 400 Kč

Snížení daně § 6 odst. 6:

Společnost registrovala vozidlo v prosinci 2008 a má tedy nárok na snížení daně a to ve výši **25 %** roční sazby daně.

$$2\,400 \times 0,25 = 600 \text{ Kč}$$

Daňová povinnost:

$$2\,400 - 600 = 1\,800 \text{ Kč}$$

Výpočet daně pro osobní automobil značky Audi A3 za rok 2016

Registrace vozidla v ČR: prosinec 2008

Zdvihový objem motoru: **1 197 cm³**

Předmět daně v měsících: leden – prosinec

Poplatníkem daně: OTSAR s.r.o.

Základ daně: 1 197 cm³

Roční sazba daně: 1 800 Kč

Snížení daně § 6 odst. 6:

Společnost registrovala vozidlo v prosinci 2008 a má tedy nárok na snížení daně a to ve výši **25 %** roční sazby daně.

$$1\,800 \times 0,25 = 450 \text{ Kč}$$

Daňová povinnost:

$$1\,800 - 450 = 1\,350 \text{ Kč}$$

Celková daňová povinnost 2015 pro osobní automobily = 5 400 Kč

Výpočet daně pro minibus Peugeot Boxer za rok 2016

S ohledem na to, že společnost vlastní mikrobus se dvěma nápravami, jsou zde uvedeny pouze sazby týkající se nákladních vozidel s dvěma nápravami.

Tabulka číslo 12: Sazby silniční daně pro nákladní vozidla

Nákladní automobily	
Hmotnost (t)	Sazba daně (Kč)
do 1	1 800
nad 1 do 2	2 400
nad 2 do 3,5	3 600
nad 3,5 do 5	4 800

Zdroj: Vlastní zpracování dle Businessinfo, 2016

Registrace vozidla v ČR: červen 2011

Zdvihový objem motoru: **2 198 cm³**

Největší povolená hmotnost: **3 300 kg**

Počet náprav: 2

Předmět daně v měsících: leden – prosinec

Poplatníkem daně: OTSAR s.r.o.

Základ daně: 3,3 t

Roční sazba daně: 3 600 Kč

Snížení daně § 6 odst. 6:

Společnost registrovala vozidlo v prosinci 2008 a má tedy nárok na snížení daně a to ve výši **40 %** roční sazby daně.

$3\,600 \times 0,4 = 1\,440 \text{ Kč}$

Daňová povinnost:

$3\,600 - 1\,440 = 2\,160 \text{ Kč}$

Celková daňová povinnost společnosti OTSAR s.r.o. pro rok 2016:

$5\,400 + 2\,160 = 7\,560 \text{ Kč}$

Tabulka číslo 13: Zálohy na silniční daň 2016 Česká republika (Kč)

Typ Vozidla	Jednotlivé zálohy					Roční daňová povinnost
	15.4.	15.7.	15.10.	15.12.	Doplatek k 31.1.	
Škoda Octavia	563	563	563	375	186	2 250
Volkswagen Tiguan	450	450	450	300	150	1 800
Audi A3	338	338	338	225	111	1 350
Peugeot Boxer	540	540	540	360	180	2 160

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Výpočet daně z motorových vozidel ve Švýcarsku

Ve Švýcarsku se opět uplatňuje jak federální tak kantonální daň z motorových vozidel a to jak na dovezená vozidla, tak na automobily zde vyrobené.

Federální daň z motorových vozidel

Federální daň je jednotná ve výši **4 %** z pořizovací ceny před zdaněním.

Pro výpočet bude předpokládáno, že společnost bude vlastnit již zmíněná vozidla i pro švýcarskou pobočku. Pro přepočtení je využitý kurz ČNB ke dni 23. 3. 2016 ve výši 24,817 Kč/CHF.

Tabulka číslo 14: Výpočet federální daně z motorových vozidel

Typ Vozidla	Cena (Kč)	Cena (CHF)	Daň 4 % (CHF)
Škoda Octavia	608 900	24 536	981
Volkswagen Tiguan	714 900	28 807	1 152
Audi A3	587 900	23 689	948
Peugeot Boxer	820 800	33 074	1 323
Celková federální daňová povinnost			4 404

Zdroj: Vlastní zpracování, 2016

Celkově tedy společnost odvede federální daň ve výši **4 404 CHF**, tj. **109 195 Kč**.

Kantonální daň z motorových vozidel v kantonu Zug

Kantonální daň v kantonu Zug se počítá velmi odlišně od České republiky. Pro osobní automobily se vychází ze zdvihového objemu motoru.

Za každý kalendářní rok zde musí poplatník zaplatit **100 CHF** a k tomu ještě dodatek **11,50 CHF** za každých **100 cm³**.

Výpočet daně pro osobní automobil značky Škoda Octavia za rok 2016

Zdvihový objem motoru: **1 595 cm³**

Daňová povinnost:

100 cm³ = 11,50 CHF

1 595 cm³ = 184 CHF

$$100 + 184 = \mathbf{284 \text{ CHF}}$$

Výpočet daně pro osobní automobil značky Volkswagen Tiguan za rok 2016

Zdvihový objem motoru: **1 390 cm³**

Daňová povinnost:

$$100 \text{ cm}^3 = 11,50 \text{ CHF}$$

$$1\,390 \text{ cm}^3 = 160 \text{ CHF}$$

$$100 + 160 = \mathbf{260 \text{ CHF}}$$

Výpočet daně pro osobní automobil značky Audi A3 za rok 2016

Zdvihový objem motoru: **1 197 cm³**

$$100 \text{ cm}^3 = 11,50 \text{ CHF}$$

$$1\,197 \text{ cm}^3 = 138 \text{ CHF}$$

$$100 + 138 = \mathbf{238 \text{ CHF}}$$

Celková daňová povinnost 2015 pro osobní automobily = 782 CHF, tj. 19 406 Kč

Výpočet daně pro minibus Peugeot Boxer za rok 2016

V případě dodávek, mikrobuseů, nákladních služebních automobilů se vychází z celkové hmotnosti. Pro mikrobusey se zde využívá jednoduché zdanění. I zde musí poplatník zaplatit každý rok **200 CHF** za vozidlo do **1 000 kg**. Od **1500 kg do 12 500 kg** pak musí poplatník dále zaplatit **20 CHF** za každých **100 kg**.

Největší povolená hmotnost: **3 300 kg**

Daňová povinnost:

$$100 \text{ kg} = 20 \text{ CHF}$$

$$3\,300 - 1\,500 = 1\,800 \text{ kg}$$

$$1\,800 \text{ kg} = 360 \text{ CHF}$$

$$200 + 360 = \mathbf{560 \text{ CHF, tj. 13 808 Kč}}$$

Celková daňová povinnost společnosti OTSAR s.r.o. pro rok 2016:

19 406 + 13 808 = **33 214 Kč**

Tabulka číslo 15: Zálohy na silniční daň 2016 Švýcarsko (CHF)

Typ Vozidla	Jednotlivé zálohy	
	30.6.	31.12.
Škoda Octavia	142	142
Volkswagen Tiguan	130	130
Audi A3	119	119
Peugeot Boxer	280	280

Zdroj: *Vlastní zpracování, 2016*

Z výše uvedeného vyplývá, že daňová povinnost ve Švýcarsku je cca 4 x vyšší než v České republice. Autorka práce by doporučila společnosti zvážit, zda by bylo potřebné zavádět autobusovou dopravu i pro švýcarský trh, přece jen daň ve výši 13 808 Kč je velmi vysoká. Také by doporučila, zda by i ve Švýcarsku bylo potřebné mít 3 osobní automobily. Spíše by bylo vhodné zakoupit jen jedno luxusnější vozidlo popřípadě více levnějších automobilů s menším zdvihovým objemem motoru. O kantonu Zug se uvádí, že je to z hlediska daní jeden z nejvýhodnějších kantonů. Na základě daně z motorových vozidel bude toto tvrzení ukázáno na následujícím výpočtu, kdy bude porovnána daň z motorových vozidel pro Volkswagen Tiguan v kantonu Zug a v kantonu Bern.

Kantonální daň z motorových vozidel v kantonu Bern

Celková hmotnost vozidla = 2 300 kg

Počet dní = 365

Kategorie energetické účinnosti: B

Výpočet:

Hmotnost do 1 000 kg = **240 CHF**

Hmotnost pro dalších 1 000 kg = **206,4 CHF**

Hmotnost pro další 300 kg = **53,25 CHF** (za každých dalších 1000 kg 177,5 CHF)

Celková hmotnost = 240 + 206,4 + 53,25 = 499,65 CHF

V kantonu Bern mají poplatníci možnost uplatnit slevu na energetickou účinnost a to dle jednotlivých kategorií, v případě kategorie B se jedná o 20 % slevu.

$$\text{Sleva 20 \%} = 499,65 \times 0,2 = \mathbf{99,5 \text{ CHF}}$$

$$\mathbf{\text{Celková daňová povinnost} = 499,65 - 99,5 = 399,7 \text{ CHF, tj. 9 912 Kč}}$$

Na základě výpočtu je tedy možno uvést, že v kantonu Zug za stejný typ automobilu zaplatí poplatník o **140 CHF, tj. 3 465 Kč** méně než v kantonu Bern.

8.6.3. Srážková daň

Další daň týkající se právnické osoby je srážková daň. V České republice se srážková daň uplatňuje na vyplacené podíly na zisku a to ve výši **15 %**. Ve Švýcarsku se pak uplatňují 3 typy srážkových daní, společnost by však zajímala pouze srážková daň z kapitálových příjmů ve výši **35 %**. Společnost doposud žádné podíly na zisku nevyplácela a všechny zisk věnovala na úhradu případné ztráty či na rozvoj společnosti. Z tohoto důvodu zde bude brána nasimulovaná částka 200 000 Kč.

Výpočet srážkové daně v České republice

$$200\,000 \times 0,15 = 30\,000 \text{ Kč}$$

Výpočet srážkové daně ve Švýcarsku

$$200\,000 \text{ tj. } 8\,041 \text{ CHF} = 8\,041 \times 0,35 = 2\,814 \text{ CHF tj. } 69\,800 \text{ Kč}$$

Z výše uvedeného je patrné, že je daň 2,3 x vyšší než v České republice. Je tedy možné uvést, že vyplácet podíly na zisku ve Švýcarsku není moc výhodné.

8.6.4. Daň z nemovitostí

Společnost OTSAR s.r.o. nemá ve svém vlastnictví žádnou nemovitost. Budova, v níž se nachází sídlo společnosti, má pouze v pronájmu. Přesto pro případ kdyby se společnost rozhodla, že pro své sídlo ve Švýcarsku nezvolí pronájem jako v České republice ale koupí, je zde uveden způsob výpočtu daně z nemovitostí v České republice a Švýcarsku. Pro výpočet je využit stavební pozemek o výměře 230 m² nacházejícího se na území obce Plzeň, v němž se nachází sídlo společnosti. Odhadovaná cena nemovitosti je cca 364 000 Kč.

Výpočet daně z nemovitých věcí v České republice

Základ:

§ 10 odst. 1 → skutečná výměra pozemku v m² zjištěná k 1. lednu zdaňovacího období

Sazba:

§ 11 odst. 1, písm. d) → 10 Kč za každý jeden m²

§ 11 odst. 3, písm. a) → určení koeficientu pro násobení základní sazby

K 1. 1. 2016 měla Plzeň 169 688 obyvatel → použijeme koeficient 3,5.

dle § 11 odst. 3, písm. a) může obec koeficient zvýšit/snížit. Podle této vyhlášky bylo území města Plzně rozděleno na části s **koeficienty 1.6, 2.5, 3.5 a 4.5**. Pro část města kde se nachází sídlo společnosti, se využívá od 1. 1. 2016 koeficient **4,5**.

Výše daně:

230 (výměra) * 2 (základní sazba) * 4,5 (koeficient) = 2 070 Kč

§12 – místní koeficient:

1.0 → 2 070 x 1.0 = **2 070 Kč**

Daň z nemovitých věcí tedy činí 2 070 Kč.

Výpočet daně z nemovitostí ve Švýcarsku

V případě daně z nemovitostí se neuplatňuje federální ale pouze kantonální daň a bude tedy uveden pouze výpočet pro kanton Zug.

Kantonální daň z nemovitostí v kantonu Zug

Základ daně:

Za základ daně je brána pořizovací hodnota nemovitosti po odečtení případné hypotéky.

Sazba daně:

V kantonu Zug se využívá proporcionální sazba daně ve výši 0,5 %. Tato sazba se využívá ještě například v kantonu Schwyz.

Pro výpočet je využita odhadovaná cena pozemku o výměře 230 m² nacházejícího se na území obce Plzeň ve výši 364 000 Kč, tj. 14 636 CHF. Pro přepočtení je použitý kurz ČNB ke dni 23. 3. 2016 ve výši 24,817 Kč/CHF.

Výpočet daně:

$$14\,636 \times 0,005 = \mathbf{73\ CHF, tj. 1\,812\ Kč}$$

Na základě výše uvedeného je možné uvést, že daň z nemovitostí ve Švýcarsku dosahuje nižších hodnot než v České republice, ovšem tento rozdíl není nijak markantní. Přesto by autorka práce společnosti doporučila spíše než pronájem nemovitosti její koupi a to především z důvodu velmi vysokých poplatků plynoucích z pronajmutí nemovitosti.

9 Zhodnocení daňového plánování

V této kapitole jsou specifikovány přínosy daňového plánování pro společnost OTSAR s.r.o., jsou zde shrnuty jednotlivé daňové přínosy popřípadě návrhy na zlepšení. Také zde bude zhodnoceno daňové zatížení ve Švýcarské konfederaci.

9.1. Zhodnocení Švýcarské konfederace

V předešlých kapitolách došlo k celkovému vyhodnocení země. Na základě výše uvedených informací, je možné uvést, že Švýcarsko vykazuje velice dobrou ekonomickou a politickou situaci, jež je velmi příznivá pro mezinárodní obchodování. Ke stabilitě země přispívá i členství v mezinárodních organizacích, opět jak je zmíněno výše. Do budoucna se očekává, že země bude v rámci ekonomické situace růst. Je tedy možné tuto zemi ekonomickému subjektu z hlediska ekonomické a politické situace doporučit.

9.2. Zhodnocení daňového systému

Hlavním důvodem mezinárodního daňového plánování je nalézt daňová zvýhodnění a tím optimalizovat daňové zatížení ekonomických subjektů. V následujících řádcích tedy budou uvedeny jednotlivé body, jež by měly vést k daňovému zvýhodnění ekonomického subjektu, jejich zhodnocení a případné návrhy na zlepšení.

9.2.1. Daň z příjmu právnických osob

Sazba daně z příjmu je dvojího typu, nejprve je to federální daň ve výši **8,5 %**, dále se ve Švýcarsku uplatňují ještě kantonální daně, v případě ekonomického subjektu byl vybrán kanton Zug, kde se sazba daně pohybuje ve výši **3%**, popřípadě **6 %** záleží na daňovém základu. Je tedy možné uvést, že tato daň celkově dosahuje nižších hodnot než v České republice, kde se uplatňuje daň ve výši **19 %**. Úspora na daních je dokázána i na modelovém příkladu v kapitole 8.6. Tato úspora však nedosahuje významné částky, přesto je vyšší než by společnost dosáhla v ostatních kantonech, i to je dokázáno na příkladu v kapitole 8.6.

9.2.2. Daň z motorových vozidel

V kapitole 8.6 byla také vypočítaná daňová povinnost u motorových vozidel. V tomto případě k žádné úspoře nedochází. Naopak daňové zatížení ve Švýcarsku je přibližně 4 x

vyšší než v České republice. Opět se zde platí federální daň, ta se ovšem vyplácí pouze při pořízení vozidla. Co se týče kantonální daně, ukázalo se, že opět kanton Zug poskytuje lepší daňové zvýhodnění než je tomu v ostatních kantonech. Autorka práce by v tomto případě společnosti doporučila, aby si pořídila jen jedno vozidlo a to pokud možno s menším zdvihovým objemem motoru, poté by společnost mohla dosahovat podobných výsedaňové povinnosti jako tomu je v České republice.

9.2.3. Srážková daň

Co se týče srážkové daně, existují ve Švýcarsku 3 typy. Ekonomického subjektu se týká daň z kapitálových příjmů ve výši **35 %**. Opět se jedná o mnohem vyšší daň než v České republice a ani v tomto, případě nebyl nalezen žádný přínos pro ekonomický subjekt.

9.2.4. Daň z nemovitostí

Posledním modelovým příkladem byl výpočet daně z nemovitostí. Na rozdíl od daně z motorových vozidel by v tomto případě společnost dosáhla úspory na daních, i když to není žádná markantní částka. Autorka práce by společnosti doporučila koupit nemovitosti i s ohledem na případné platby daní z nemovitosti a to především z důvodu vysokých nájmů nebytových prostor ve Švýcarsku.

9.2.5. Daň z přidané hodnoty

V rámci zdanění domácí spotřeby se využívají 3 sazby. Základní sazba ve výši **8 %**. V České republice se využívá základní sazba ve výši **21 %**. Je tedy možno uvést, že v rámci daně z přidané hodnoty, by společnost měla dosáhnout daňové úspory.

9.3. Celkové zhodnocení

Na základě výše uvedeného je tedy možno říci, že z hlediska ekonomické situace, lze zemi ekonomickému subjektu doporučit. Z pohledu daňového je zhodnocení složitější. Společnost má zájem o založení pobočky v kantonu Zug, ten může autorka práce jistě doporučit. Dle výše vypočtených údajů je možné uvést, že kanton Zug je jedním z nejvýhodnějších kantonů v zemi, a pokud se tedy ekonomický subjekt pro Švýcarsko rozhodne, jistě by měl zůstat v tomto kantonu. Ovšem z hlediska celkového zdanění, nejsou výsledky tak výborné, aby autorka práce ekonomickému subjektu tuto zemi doporučila. Ekonomický subjekt by sice dosáhl daňových zvýhodnění v rámci daně

z příjmů a daně z přidané hodnoty, ovšem tyto částky by nebyly nijak závratné, a proto by společnost měla zvážit, zda by se jí nevyplatilo více umístit pobočku své společnosti v jiné zemi, ve které sice nemá tolik zakázek, ale může v ní najít více daňových zvýhodnění.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo charakterizovat jednotlivé kroky mezinárodního daňového plánování vedoucí k daňové optimalizaci pro konkrétní ekonomický subjekt.

Z důvodu lepšího pochopení textu byla na začátek práce vložena charakteristika základních pojmů. Poté následovala část zabývající se současným mezinárodním daňovým plánováním a specifikace české daňové soustavy, jejíž části byly využity i v rámci praktické části.

Proces mezinárodního daňového plánování byl vypracován pro společnost OTSAR s.r.o., jež se zabývá především inženýrskou činností ve výstavbě a provozování autobusové dopravy. Nejprve bylo provedeno představení ekonomického subjektu a jejích základních charakteristik včetně organizační struktury. Následovala specifikace základních ukazatelů Švýcarska, jež bylo pro proces mezinárodního daňového plánování vybráno na základě dohody mezi majiteli společnosti a autorkou práce.

V rámci procesu mezinárodního daňového plánování byla specifikována daňová soustava vybrané země. Dále zde byly charakterizovány jednotlivé povinnosti, jež by společností OTSAR s.r.o. vznikly v rámci daňové soustavy Švýcarska. V práci jsou také uvedeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež by měl ekonomický subjekt znát. Důležitou částí práce jsou modelové výpočty daňových povinností, jež by společností ve Švýcarsku vznikly. Při výpočtu se vycházelo z poskytnutých údajů společností pro rok 2014. Nejprve zde byly modelovány příklady výpočtu daňové povinnosti v České republice, následně byl modelován výpočet pro Švýcarsko. Zde byly vypočteny jak federální, tak kantonální daňové povinnosti. Kantonální daňové povinnosti zde byly formulovány pro kanton Zug, jež si vybral ekonomický subjekt a následně pro kanton vybraný autorkou práce pro pozdější porovnání.

Ke konci práce je provedené stručné zhodnocení daného mezinárodního daňového plánování. Z výše uvedených výsledků je možné uvést, že z hlediska ekonomické situace je možné zemi ekonomickému subjektu doporučit, ovšem z hlediska daňového je to diskutabilní. Dle provedených výpočtů by ekonomický subjekt dosáhl úspory především v oblasti daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, nejedná se však o příliš vysoké částky. Z pohledu daně z motorových vozidel by naopak společnost musela hradit až 4 násobně vyšší částky než je tomu v České republice. V rámci daně

z nemovitostí by pak společnost dosáhla menší úspory, to ovšem pouze v případě, že by se rozhodla pro koupi nemovitosti a ne k pronájmu, jak je tomu v České republice. Také byl v praktické části proveden výpočet srážkové daně. I v tomto případě by majitelé společnosti nebyli velmi spokojeni. Z pohledu autorky práce by tedy ekonomickému subjektu bylo spíše doporučeno zvážit, zda by mu toto daňové plánování přineslo dostatečné daňové zvýhodnění či by případně nezhodil, zda přesunout své podnikání do úplně jiné země.

Seznam tabulek

Tabulka číslo 1: Porovnání offshore a onshore podnikání	16
Tabulka číslo 2: Statistika daňových kontrol.....	29
Tabulka číslo 3: Daňový systém České republiky	31
Tabulka číslo 4: Rozdělení přímých daní	32
Tabulka číslo 5: Nepřímé daně	34
Tabulka číslo 6: Specifikace základních charakteristik země.....	51
Tabulka číslo 7: Základní makroekonomické ukazatele.....	52
Tabulka číslo 8: Průměrná měsíční mzda ve Švýcarsku a České republice (v tis.).....	53
Tabulka číslo 9: Náklady společnosti OTSAR s.r.o. v roce 2014 (v tis. Kč)	69
Tabulka číslo 10: Výnosy společnosti OTSAR s.r.o. v roce 2014 (v tis. Kč)	69
Tabulka číslo 11: Základní sazby silniční daně pro osobní automobily.....	73
Tabulka číslo 12: Sazby silniční daně pro nákladní vozidla.....	75
Tabulka číslo 13: Zálohy na silniční daň 2016 Česká republika (Kč)	76
Tabulka číslo 14: Výpočet federální daně z motorových vozidel.....	77
Tabulka číslo 15: Zálohy na silniční daň 2016 Švýcarsko (CHF)	79

Seznam obrázků

Obrázek číslo 1: Rozdělení mezinárodního daňového plánování	14
Obrázek číslo 2: Organizační struktura společnosti	49
Obrázek číslo 3: Specifikace švýcarské daňové soustavy	56

Seznam použitých zkratek

AFDB – Africká rozvojová banka

ADB – Asijská rozvojová banka

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

BERD – Evropská banka pro obnovu a rozvoj

CCCTB - Common Consolidated Corporate Tax Base

CPI – Corruption Perception Index (Index vnímání korupce)

ČEKIA - Česká kapitálová informační agentura

ČR – Česká republika

DD – Due diligence

DPH – Daň z přidané hodnoty

EFTA – Evropské sdružení volného obchodu

EHS – Evropské hospodářské společenství

ESVO – Evropské sdružení volného obchodu

EU – Evropská unie

FDI – Foreign Direct Investment

FO – Fyzická osoba

IDB – Meziamerická rozvojová banka

IFC – Mezinárodní finanční společnost

IIC – Mezinárodní investiční společnosti

KOF – Index of globalization (Index globalizace)

MDF – Mezinárodní daňové plánování

MIGA – Multilaterální agentura pro pojištění investic

MMF – Mezinárodní měnový fond

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

NATO – Severoatlantická aliance

NNS – Nadnárodní společnosti

OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

OR – Obchodní rejstřík

OSN – Organizace spojených národů

OSVČ – Osoby samostatně výdělečně činné

PO – Právnícká osoba

SECO – Státní sekretariát pro ekonomiku

SNB – Švýcarská národní banka

S&P - STANDARD & POOR'S

UBS – Union Banka of Switzerland

UPU – Světová poštovní unie

USA – Spojené státy americké

WTO – Mezinárodní obchodní organizace

Seznam použité literatury

Odborné publikace

DĚDINA, Jiří., ČEJKA Jiří. *Management a organizování podniku v podmínkách globalizace*. 1. vydání. Praha: Brabapress, 1999. ISBN 80-9027160X.

DVOŘÁČEK, Jiří, TYLL, Ladislav. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-010-2.

HAMAEKERS, Hubert. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. *European Taxation*. No. 1, p. 25-27, ISSN 0014-3138.

JÍLEK, Josef. *Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti*. 1. vydání. Praha: Grada, 2006. ISBN 80-247-1826-X.

KLEIN, Štěpán. *Daňové ráje...aby nebyly daňovým peklem*. 1. vydání. Ostrava: Sagit, 1998. ISBN 80-7208-074-1.

KLEIN, Štěpán., ŽÍDEK, Karel. *Mezinárodní daňové plánování*. 1. vydání. Praha: GRADA, 2002. ISBN 80-247-0563-X.

KOLÁŘ, Pavel., VÍTEK, Leoš., PAVEL, Jan. a kol. *Zdanění a neutralita*. 1. vydání. Praha: Eurolex Bohemia, 2005. ISBN 80-86861-56-2.

KŘEMEN, Bedřich. *100 legálních daňových triků 2014*. 4. vydání. Praha: ESAP, 2014. ISBN 978-80-260-4889-3.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.

LESERVOISIER, Laurent. *Daňové ráje*. 1. vydání. Praha: HZ, 1996. ISBN 80-86009-07-6.

MERCKAERT, Jean., NELH, Cécil. *Ekonomika v pohybu: nadnárodní společnosti, daňové ráje a přelétavé bohatství*. 1. vydání. Praha: Educon, 2012. ISBN 978-80-905286-0-4.

NAHODIL, František., BALOUŠEK, Rudolf., BOUBERLE, Pavel., ČERVENKA, Miroslav., JANÍČKO, Pavel., JUNKOVÁ, Dana., KOPECKÝ, Antonín. *Veřejné finance v České republice*. 1. vydání. Plzeň: Aleš Čermák, 2009. ISBN 978-80-7380-162-5.

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

- OHRANA, František., PAVEL, Jan., VÍTEK, Leoš., a kol. *Veřejný sektor a veřejné finance*. 1. vydání. Praha: Grada Publishing, a.s., 2010. ISBN 978-80-247-3228-2.
- PAVLÁSEK, Vlastimil., HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance a daně v České republice*. 2. vydání. Plzeň: Nava, 2011. ISBN 978-80-7211-395-8.
- PETROVIČ, Pavel. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vydání. Beroun: Martin Novotný – NEWSLETTER, 2002. ISBN 80-86394-81-6.
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. vydání. Olomouc: ANAG, spol. s.r.o., 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2008. ISBN 978-80-7357-354-6.
- SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. 2. vydání. Praha: Liberální institut, 2001. ISBN 80-86389-15-4.
- SZAROWSKÁ, Irena. Daňová konkurence a ekonomická teorie. In *Konkurence – teoretické a praktické aspekty*. Jihlava: Vysoká škola polytechnická Jihlava, 2009. ISBN 978-80-87035-23-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- VANČUROVÁ, Alena., LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vydání. Praha: VOX a.s., 2010. ISBN 978-80-86324-86-9.
- VYBÍHAL, Václav., NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní zdanění*. 1. vydání. Brno: Mendelova zemědělská a lesnická univerzita, 2005. ISBN 80-7157-907-6.
- WEBLEY, Paul. ROBBEN, Henry. ELFFERS, Henk., HESSING, Dick. *Tax Evasion: An Experimental Approach*. 2. Vydání. Londýn: Cambridge University Press, 2010. ISBN 978-05-2113-061-5.

Elektronické zdroje

Akont. *Beneficiát*. © 2013-2016 [cit. 2015-09-19]. Dostupné z: www.akont.cz/nase-znalosti/slovník-nejdůležitějších-pojmů.html/128_708-beneficient-beneficiary

Akont. *Daňová rezidence*. © 2013-2016 [cit. 2015-09-19]. Dostupné z: www.akont.cz/nase-znalosti/slovník-nejdůležitějších-pojmů.html/128_2032-danovy-domicil-danova-rezidence-tax-domicile-tax-rasidency

Aktualně.cz. *Švýcarské bankovní tajemství*. © 1999 – 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/svycarske-bankovni-tajemstvi-konci-na-ucty-uvidi-urady-eu/r~4af205b4046411e59db2002590604f2e/>

Altnau. *Steuern* © 2016 [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: http://www.alttau.ch/xml_1/internet/de/application/d899/d749/f752.cfm

BusinessInfo. *Daň z nemovitých věcí* © 1997-2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-nemovitych-veci-7569.html#a1

BusinessInfo. *Daň silniční* © 1997-2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-silnicni-3537.html

BusinessInfo. *Švýcarsko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled*. © 1997-2016 [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/svycarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-17951.html>

Český daňový systém. *Daňový systém* © 2011 [cit. 2015-07-17]. Dostupné z: http://is.vsfs.cz/el/6410/zima2011/B_ZPCR/CDS_01_uvod.txt

Členství v organizacích. *Obecné informace* © 2016 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: <http://www.moje-svycarsko.cz/%C4%8Clenstv%C3%AD+v+organizac%C3%ADch>

ČNB. *Kurzy devizového trhu* © 2003-2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp

CPM. *Osvobození licenčních poplatků od srážkové daně* © 2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.ecpm.cz/cz/clanky/2739/osvobozeni-licencnich-poplatku-od-srazkove-dane

ČÚS. *Průměrné mzdy* © 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: [https://www.czso.cz/csu/czso/domov?p_p_id=3&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_3_struts_action=%2Fsearch%2Fsearch&_3_redirect=%2Fweb%2Fczso%2Fkatalog-produktu-
vydavame&_3_keywords=pr%C5%AFm%C4%9Brn%C3%A1+mzda&_3_groupId=0](https://www.czso.cz/csu/czso/domov?p_p_id=3&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&_3_struts_action=%2Fsearch%2Fsearch&_3_redirect=%2Fweb%2Fczso%2Fkatalog-produktu-
vydavame&_3_keywords=pr%C5%AFm%C4%9Brn%C3%A1+mzda&_3_groupId=0)

CZ.NACE. *Klasifikace ekonomických činností* © 2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: http://www.info.mfcr.cz/ares/nace/ares_nace.html.cz

Czechinvest. *Investiční pobídky* © 2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.czechinvest.org/investicni-pobidky-nove

Daňari online. *Sazba daně z příjmů právnických osob* © 2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/

Deloitte. *Value added tax* © 2016 [cit. 2016-03-26]. Dostupné z: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-switzerlandguide-2015.pdf>

Direkte Bundessteuer. *Dritter Teil: Besteuerung der juristischen Personen* © 2016 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <https://www.admin.ch/opc/de/classified-compilation/19900329/201401010000/642.11.pdf>

EFTA. *Domestic adjustments to changes in the external environment* © 2016 [cit. 2016-02-12]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/economy_finance/eu/forecasts/2016_winter/non_efta_en.pdf

Epravo. *Daňové ráje* © 2000-2016 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/danove-raje-i-uvod-18130.html>

ESTV. *Das schweizerische Steuersystem* © 2016 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/dokumentation/publikationen/weitere-publikationen/das-schweizerische-steuersystem.html>

EXPATICA. *Taxes for businesses in Switzerland* © 1999-2016 [cit. 2015-07-02]. Dostupné z: http://www.expatica.com/ch/finance/Taxes-for-businesses-in-Switzerland_452226.html

Evropská komise. *Daňová transparentnost* © 2015 [cit. 2015-07-17]. Dostupné z: www.europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_cs.htm

Finance. *Quo vadis, transferové ceny?* © 2016 [cit. 2015-07-17]. Dostupné z: www.finance.cz/zpravy/finance/393392-quo-vadis-transferove-ceny/

Finance. *Daň z nabytí movitých věcí.* © 2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.finance.cz/dane-a-mzda/kalkulacky-a-aplikace/prevod-nemovitosti/

Daňari online. *Sazba daně z příjmů PO* © 2016 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.danarionline.cz/sazby--vzory--tabulky/uzitecne-tabulky/vyvoj-sazby-dane-z-prijmu-pravnickych-osob/

Hospodářské noviny. *Factoring a daně* © 1996-2016 [cit. 2015-09-19]. Dostupné z: www.ihned.cz/c3-30516640-000000_d-30516640-factoring-a-dane

Hospodářské noviny. *Hrozba černou listinou pomohla. Daňové oázy se změní* © 1996-2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-35696150-hrozba-cernou-listinou-pomohla-danove-oazy-se-zmeni>

Hospodářské noviny. *Náklady na založení společnosti* © 1996-2016 [cit. 2015-09-19]. Dostupné z: www.byznys.ihned.cz/c1-62556400-zalozeni-firmy-ma-byt-v-cesku-levnejsi-eu-naridila-snizit-vstupni-naklady-na-100-eur

iDnes.cz. *Bahamy a Švýcarsko už netáhnou. Nový daňový ráj je v USA* © 1999–2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: http://ekonomika.idnes.cz/usa-jsou-novym-danovym-rajem-dir-/eko-zahranicni.aspx?c=A160127_115307_eko-zahranicni_chrs

Justice.cz. *OTSAR, s.r.o.* © 2012-2016 [cit. 2016-01-17]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?nazev=OTSAR+s.r.o.](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?nazev=OTSAR+s.r.o.)

KPMG. *Investment in Switzerland* © 2016 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://www.s-ge.com/sites/default/files/pub-20120425-investment-in-switzerland-en.pdf>

MZV. *Smlouva o zamezení dvojího zdanění* © 2016 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/bern/cz/viza_a_konzularni_informace/cesky_duchod/smlouva_o_zamezeni_dvojeho_zdaneni.html

MZV. *Švýcarsko – daňový systém* © 2016 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/svycarsko/

Nadnárodní společnosti. *Globalizace a její společenské a geografické důsledky* © 2015 [cit. 2015-07-17]. Dostupné z: www.vsrp.wz.cz/soubory/globalizace/Globaliz.htm

OECD. *Average personal income tax and social security contribution rates on gross labour income* © 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_I5

Onshore. *Onshore pro ušetření na daních* © 2012 [cit. 2015-07-02]. Dostupné z: www.onshore.cz

Pwc. *Worldwide Tax Summaries* © 2006-2016 [cit. 2016-03-12]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Switzerland-Individual-Tax-administration>

SP Audit. *Due diligence* © 2014 [cit. 2015-09-17]. Dostupné z: www.spaudit.cz/due-diligence/

Steuern.easy. *Mehrwertsteuer* © 2016 [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: <http://www.steuern-easy.ch/wissen/die-verschiedenen-steuerarten/steuern-die-der-bund-erhebt/mehrwertsteuer/>

Steuern.easy. *Grundstückgewinnsteuer* © 2016 [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: <http://www.steuern-easy.ch/wissen/die-verschiedenen-steuerarten/steuern-der-kantone-und-gemeinden/grundstueckgewinnsteuer/>

Steuern.easy. *Steuer auf Spirituosen* © 2016 [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: <http://www.steuern-easy.ch/wissen/die-verschiedenen-steuerarten/steuern-die-der-bund-erhebt/steuer-auf-spirituosen/>

Steuern.easy. *Vermögenssteuer natürlicher Personen* © 2016 [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: <http://www.steuern-easy.ch/wissen/die-verschiedenen-steuerarten/steuern-der-kantone-und-gemeinden/vermoegenssteuer-natuerlicher-personen/>

Steuerportal.ch. *Einführung: Steuern in der Schweiz* © 2016 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <http://steuerportal.ch/steuern-kompakt-steuerrecht-schweiz>

Swiss Statistic. *Education system scenarios – Analysis* © 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/en/index/themen/15/08/dos/blank/01.html>

Swiss Statistic. *STAT-TAB - the FSO's interactive database* © 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: https://www.pxweb.bfs.admin.ch/default.aspx?px_language=en

Trading Economics. *Switzerland GrossMonthly Wages* © 2016 [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: <http://www.tradingeconomics.com/switzerland/wages>

Vimentis. *Lexikon: Tabaksteuer* © 2016 [cit. 2015-03-08]. Dostupné z: <https://www.vimentis.ch/d/lexikon/123/Tabaksteuer.html>

Vševěd. *Fiduciář*. © 2005-2016 [cit. 2015-09-22]. Dostupné z: www.encyklopedie.vseved.cz/fiduciář

Seznam příloh

Příloha A: Stručný přehled metod stanovení transferových cen

Příloha B: Základní specifikace přímých daní v EU

Příloha A: Stručný přehled metod stanovení transferových cen

	Vybraná metoda	Kritéria srovnání	Použití	Způsob použití
Metody založené na transakci	CUP srovnatelné nezávislé ceny	Stejný či podobný výkon	Při převodu běžného zboží či služeb	Transferová cena je cena zboží či služby v nezávislé transakci
	RPM ceny při nezávislém prodeji	Zhruba srovnatelný výkon	Použití na výkony, k nimž společnost nepřidává žádnou podstatnou hodnotu	Transferová cena je stanovena tak, že sdružená společnost dosáhne stejného zisku jako nezávislý podnik
	CPM nákladů a přírážky	Zhruba srovnatelný výkon	Použití na převod nedokončené výroby či převod služeb	Transferová cena je stanovena tak, že k nákladům se připočte průměrná zisková přírážka
Metody založené na zisku	PSM rozdělení zisku	Srovnání se obvykle neprovádí	Používá se v případě, když jsou transakce mezi společnostmi velmi provázané	Přidělení zisku je založeno na rozdělení funkcí mezi sdruženými společnostmi navzájem
	TNMM transakční metoda čistého rozpětí	Zhruba srovnatelná transakce	Používá se tam, kde z důvodu rozdílu ve výkonech a trzích nelze nalézt srovnatelné ceny	Transferová cena je odvozena od čistého ziskového rozpětí, jež uskutečňuje nezávislá společnost, a to ve vztahu k přiměřenému základu

Vlastní zpracování dle Rylová, 2012

Příloha B: Základní specifikace přímých daní v EU

Členská země EU	Zkratka	Osobní důchodová daň		Daň ze zisku společností
		Nejvyšší sazba v %	Počet sazeb	Nominální sazba v %
Belgie	Be	50	5	33,0
Bulharsko	BG	10	1	10,0
Česká republika	CZ	15	1	19,0
Dánsko	DK	51,7	6	25,0
Estonsko	EE	21	1	21,0
Finsko	FI	31,75	5	24,5
Francie	FR	45	6	33,3
Chorvatsko	HR	40	3	20,0
Irsko	IE	41	2	12,5
Itálie	IT	43	5	27,5
Kypr	CY	35	5	10,0
Litva	LT	15	1	15,0
Lotyšsko	LV	24	1	15,0
Lucembursko	LU	40	19	21,0
Maďarsko	HU	16	1	10,0
Malta	MT	35	4	35,0
Německo	DE	45	5	15,0
Nizozemsko	NL	52	4	20,0
Polsko	PL	32	3	19,0
Portugalsko	PT	48	5	25,0
Rakousko	AT	50	4	25,0
Rumunsko	TO	16	1	16,0
Řecko	EL	42	3	26,0
Slovensko	SK	25	2	23,0
Slovinsko	SI	50	4	17,0
Španělsko	ES	45	6	30,0
Švédsko	SE	25	3	22,0
Velká Británie	GB	45	4	23,0

Vlastní zpracování dle Široký, 2013

Abstrakt

HRBKOVÁ, Nikola. *Daňové plánování ekonomických subjektů*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, s. 98, 2016

Klíčová slova: daňový ráj, mezinárodní daňové plánování, nadnárodní společnosti, dvojí zdanění, optimalizace zdanění

Tématem diplomové práce je proces mezinárodního daňového plánování a vyhledávání daňových zvýhodnění a následná optimalizace zdanění. První část práce je zaměřena na teoretické vysvětlení pojmů, jako jsou například daňový ráj, harmonizace zdanění, dvojí zdanění, mezinárodní daňové plánování. V druhé části je pak specifikována daňová soustava v České republice a ve třetí části je charakterizován proces mezinárodního daňového plánování, jednotlivé osoby a náklady s ním související. Nejobsáhlejší část práce se pak zabývá samotným mezinárodním daňovým plánováním pro ekonomický subjekt OTSAR s.r.o. V této části je charakterizován ekonomický subjekt, dále jsou zde specifikovány jednotlivé charakteristiky vybrané země. Také je zde popsán daňový systém ve Švýcarsku, jednotlivé povinnosti pro společnost OTSAR s.r.o. V závěrečné části práce jsou vypočítány modelové příklady daňových povinností ekonomického subjektu v České republice a Švýcarsku. Ke konci práce je pak zhodnocení dosažení cíle, podloženého nejvýznamnějšími výsledky vyplývajícími z daňového plánování, jeho přínosy a doporučení pro ekonomický subjekt.

Abstract

HRBKOVÁ, Nikola. *The entrepreneurs tax planning*. Diploma Thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, p. 98, 2016

Key words: tax haven, international tax planning, multinational companies, double taxation, optimization of Taxation

The theme of the thesis is the process of international tax planning and the search for tax concessions and subsequent optimization of taxation. The first part focuses on theoretical explanations of concepts, such as a tax haven, harmonization of taxation, double taxation, international tax planning. The second part is specified tax system in the Czech Republic and the third part is characterized by a process of international tax planning, individuals and the costs associated with tax planning. The most extensive part of the thesis deals with the actual international tax planning for businesses OTSAR s.r.o. This section is characterized by an economic subject, there are also specifies the individual characteristics of the chosen country. Also is here described the tax system in Switzerland, the different responsibilities for the company OTSAR s.r.o. In the final part are calculated model examples of tax calculations in the Czech Republic and Switzerland. In the end then evaluate the achievement of goals, backed with the most significant results arising from tax planning, the benefits of tax plannings and recommendations for the economic subject.