

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Nadnárodní společnosti a mezinárodní daňové plánování

Multinational companies and international tax planning

Milan Široký

Plzeň 2015

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Milan ŠIROKÝ**
Osobní číslo: **K12N0163P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Nadnárodní společnosti a mezinárodní daňové plánování**
Zadávající 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 :

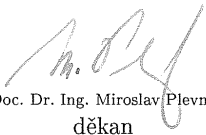
1. Představte stav a vývoj v oblasti harmonizace daňových soustav členských zemí EU.
 2. Specifikujte politiku a metody zamezení mezinárodního dvojího zdanění.
 3. Analyzujte odvodovou daňovou zátěž České republiky ve srovnání s vybranými členskými zeměmi EU.
 4. Zhodnoťte problematiku mezinárodního daňového plánování jako potenciál pro konkurenční výhody u nadnárodních společností.
 5. Představte techniky a formulujte závěry vedoucí k omezení daňového plánování a přesouvání zisku mezi dceřinými společnostmi.
-

Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:


- **KUBÁTOVÁ, Květa.** *Daňová teorie: úvod do problematiky. 2. aktualizované vydání.* Praha: ASPI, 2009. *Vzdělávání a certifikace účetních.* ISBN 978-80-7357-423-9
- **LÁCHOVÁ, Lenka.** *Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1.* Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-320-1
- **SHAXSON, Nicholas.** *Treasure Islands: Tax Havens and the Men who Stole the World.* Velká Británie: Vintage, 2012. ISBN 978-0099541721
- **ŠIROKÝ, Jan.** *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU a Chorvatska, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU. 5. aktualizované a přepracované vydání.* Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Zborková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2015**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Nadnárodní společnosti a mezinárodní daňové plánování“

vypracoval samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce
Ing. Jitky Zborkové, Ph.D. za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 22. 4. 2015

.....

Široký Milan

Poděkování

Za cenné rady, náměty, vřelý přístup a čas strávený konzultacemi bych rád poděkoval vedoucí své diplomové práce

Ing. Jitce Zborkové, Ph.D.

Úvod.....	7
1. Vývoj daňové povinnosti	9
1.1. Definice daní a poplatků	12
1.2. Funkce daní	13
1.3. Třídění daní	13
1.3.1. Třídění daní podle stupně regrese	15
2. Daňové zatížení	16
2.1.1. Zdanění průměrných mezd ve státech EU.....	18
3. Daňové harmonizace	20
3.1. Zápory a klady daňové harmonizace.....	20
3.2. Současná harmonizace daňové soustavy EU	22
3.3. Harmonizace přímých daní	23
3.4. Harmonizace daní nepřímých.....	25
3.4.1. Harmonizace daně z přidané hodnoty	25
3.4.2. Harmonizace v oblasti spotřebních daní	26
4. Problematika dvojího zdanění	28
4.1. Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění.....	29
4.2. Problematika zdaňování právnických osob.....	30
5. Mezinárodní daňové plánování	33
5.1.1. Daně a mezinárodní soutěž.....	34
6. Nadnárodní společnosti a daňové optimalizace	37
6.1. Praktiky nadnárodních korporací	37
6.1.1. Zakládání „prázdných“ společností.....	38
6.1.2. Manipulace s převodními cenami	40
6.1.3. Optimalizace skrze trust	42
6.1.4. Vnitropodnikové půjčky.....	44

6.1.5. Stanovení individuální daně	45
6.1.6. Odložená daň.....	46
6.1.7. Lobbying	47
6.1.8. Přímé ovlivnění daňových zákonů	47
6.2. IASB a auditorské společnosti	48
6.2.1. Problematika omezeného ručení	48
6.2.2. Fakta o IASB	50
7. Zhodnocení současné situace	54
7.1.1. Malá snaha vyspělých zemí.....	54
7.1.2. Tax Justice Network.....	56
7.1.3. Korporace „Too big to fail“.....	60
7.2. Dopady ve světě	61
7.3. Dopady v České republice.....	62
7.4. Dopady na rozvojové země	66
8. Opatření proti daňovým únikům	70
8.1. Změny v konsolidovaných účetních závěrkách	70
8.1.1. Rozšířený „Country by country reporting“	71
8.2. Reforma financí a bankovníctví	71
8.3. Řešení pod záštitou OSN.....	73
8.3.1. Vzor FATCA v USA.....	74
8.3.2. Automatická výměna informací v EU	74
Závěr.....	76
Seznam tabulek a obrázků.....	77
Seznam použité literatury	78
Internetové zdroje.....	78
Seznam příloh.....	83

Úvod

Nejznámější citát k daním bývá uváděn ten od, bývalého státníka a vynálezce ze Spojených států amerických, Benjamina Franklina: „*Nic není jisté, jen smrt a daně.*“ Tento citát však již v dnešní době úplně neplatí. Ve světě, kde nadnárodní korporace a nejbohatší lidé světa ukrývají majetek ve snaze vyhnout se zdanění, by mohlo dojít k úpravě citátu do formy: „*Nic není jisté, jen smrt a daňové úniky.*“ Dnešní doba, kdy jsou velké společnosti veřejně obchodovány na burze a investoři požadují co nejvyšší zisky pro následnou výplatu dividend, vede jednoznačně ke snaze minimalizovat náklady těchto společností, kterými daně bezesporu jsou. Někdy však při této minimalizaci daňových odvodů dochází k operacím, které se pohybují na tenké hranici mezi daňovým únikem a daňovou optimalizací, jinými slovy, mezi tím co je legální a tím, co legální není. Takovéto snahy o minimalizaci daňové zátěže pak dávají práci několika tisícům lidí po celém světě, kteří dokáží díky svým znalostem práva, místních zákonů, daňových zákonů a zákonů o účetnictví, vytvořit struktury, které je pro společnosti legální využívat. Morální stránka daňové optimalizace je vždy až na druhém místě. Daňové optimalizace jsou však podmíněny právě zákony, které se značně liší stát od státu. Proto jsou určité jurisdikce pro společnosti výhodnější, při zakládání poboček, než jiné. Ekonom David Ricardo a jeho teorie absolutní a komparativní výhody naráží do mělkých vod daňových rájů, a teorie samotná na jejich břehy evidentně neproniká. Jak jinak by bylo možné, aby ostrovní stát s méně než 25 000 obyvateli byl zároveň místem, kde sídlí 800 000 společností? (Shaxson, 2011) Ricardovy teorie v této oblasti troskotají z toho důvodu, že kapitál již nepřitahuje místa, kde je nejproduktivnější, ale místa, kde je nejméně zdaněn. Proto se autor v této práci pokusí najít důvody, proč tomu tak je.

Cílem této práce je zhodnocení dopadů daňového plánování z pohledu podnikatelských subjektů a daňových jurisdikcí. Nejprve je probrána **historie a vývoj** daní s určením milníků, které autor považuje za důležité. Tato část práce přechází ke srovnání **daňového zatížení** pomocí deskripce v rámci Evropské unie, komparace daňových sazeb a také **efektivního** zdanění. Následně se práce zabývá tematikou z oblasti **harmonizace** daňových sazeb v rámci Evropské unie a to z důvodu, jednotného trhu kde je garantován volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu (tzv. **čtyři svobody**). Dále je pak práce zaměřena na **problematiku dvojího zdanění** a případné daňové úniky, které spolu souvisí, včetně polemiky ohledně zdaňování právnických osob.

V prostřední části práce se autor zaměřuje na **daňové plánování** a případné daňové úniky. Jsou zde uvedeny praktiky nadnárodních společností, pomocí analýzy skutečných situací, ale i soukromých osob, využívané ke snižování základu daně či samotné sazby daně. Do této části diplomové práce pak autor zahrnul i polemiku ohledně velkých auditorských firem a také ohledně nadace, jež zastihuje Mezinárodní účetní standardy. Následuje **zhodnocení dopadů**, které daňové plánování způsobuje ve světě, v České republice a v neposlední řadě pak v rozvojových zemích. Dále zde práce hodnotí mezinárodní snahy několika organizací při boji proti daňovým rájům.

V poslední části práce autor prezentuje možná **řešení** současné situace. Především pak autor v této práci poukazuje na nutnost zvýšení **transparentnosti** na mezinárodní úrovni v oblasti financí, bankovního tajemství a vlastnických vztahů. Dále na potřebnou **spolupráci** mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi v této oblasti.

Při zpracování informací pak byly použity následující metody: analýzy, deskripce, komparace a syntézy.

1. Vývoj daňové povinnosti

První názory na úlohu daní se začali vytvářít již ve **starověku**. V této době však byly daně druhořadým nepravidelným příjmem panovníka. Vybírali se příležitostně k financování určité potřeby. Daním se přisuzovala fiskální funkce a to zabezpečit příjmy panovníka. Tyto daně byly často vybírány v naturální podobě. Hlavní výdajové položky byly zaměřeny na vojsko, veřejné stavby a správu. Všechny tyto státní výdaje byly hrazeny z královského jmění či pronájmů (vodovod, most, cesta, kanalizace). K těmto daním později přibyly výnosy z tributů (jednorázová dávka z pozemku či hlavy) a cla.

Ve **feudálním státě** hrály daně stále malou roli, jelikož zabezpečovali financování pouze panovnického dvora. Proto i v tomto období měli daně pouze roli **podpůrnou**. Vybírali se zejména v případě válečných tažení a na financování obrany území. S dalším vývojem v tomto období začali vznikat nové druhy daní a vymizela jejich nahodilost. Vznikla i řada výjimek v podobě „trojího lidu“, takže šlechta a církve byly často od daně osvobozeny. Se vznikem měst dochází i ke vzniku tzv. mocenského dualismu, tedy vzniku **přímých daní** (patřili šlechtě města) a **nepřímých daní** (patřili panovníkovi). V tomto období vzniká i profese **daňového pachtýře**, který získal za úplatu od panovníka licenci na výběr daní. V období pozdního feudalismu vznikly i seznamy nemovitostí, tzv. **katastry**, které tvořili základ **majetkových daní**.

V období **liberalismu** se pak prvními intelektuály, kteří se začali zabývat povahou a funkcí daní uceleně v ekonomickém systému, staly v 18. století především angličtí klasičtí ekonomové **Adam Smith** a **David Ricardo**. Svá učení zakládali na přirozenoprávní teorii, podle níž mají jednotlivci svá přirozená práva (nikoliv „božské přirozené právo“, jako tomu bylo dříve). Svoboda jednotlivce, liberalismus, je tak základním předpokladem i východiskem hospodářské teorie a politiky. Liberalismus poprvé vyřešil rozpor, mezi uznáváním přirozených práv člověka a současnou potřebou vybírat daně. K vyřešení došlo na základě tzv. **směnné teorie daňové**, podle níž je protihodnotou za služby poskytované jedincům státem.

Adam Smith dále formuloval čtyři daňové kánony, které vyjadřují zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti (efektivnosti). Tyto daňové kánony platí dodnes a současní ekonomové se na ně často odvolávají.

Další Angličan **John Stuart Mill** poprvé definoval teorii tří výrobních činitelů práce, půdy a kapitálu. U daní odmítal princip prospěchu, neboť daně financují činnost státu spočívajícího v ochraně osob a majetku a v dalších sociálních činnostech.

Právě v této době došlo ke střetu snahy o minimalizaci daňových odvodů, ale zároveň prudce vzrostla úloha státu. Stát se nově angažoval do koloniálních výbojů, nově v oblastech školství a zdravotnictví. Daně již získaly charakter **pravidelných plateb**, byly povinné pro všechny ekonomické subjekty, byly všeobecné a tvořily hlavní zdroj příjmů rozpočtu státu. U přímých daní pak došlo k vymezení dvou základních typů:

- výnosové – stanoveny na základě výsledků výroby a mnohdy jen podle vnějších znaků
- důchodové – stanoveny na základě příjmů a pracovní schopnosti

Přelom 19. a 20. století přinesl trend v podobě zvyšování sektoru státního hospodářství a kdy stát zcela převzal funkci garanta minimální úrovně vzdělanosti, ochrany zdraví a zabezpečuje přerozdělovací procesy. Výnosy z daní začínají být používány i k dosažení cílů **sociální politiky**. Uskutečnili se rozsáhlé daňové reformy:

- daňový výnos je určován podle skutečného stavu, nikoliv např. podle počtu oken
- běžným dokumentem pro výběr daně se stává daňové přiznání
- cla jsou uvalena většinou na dovoz
- běžně je již uplatňována progresivní daň

Důležitým fenoménem byl vznik dělnické třídy, které požadovalo velkou progresivitu daní. Ve většině států tak rostl podíl přímých daní, spotřební daně naopak přestali být vybírány u nezbytného zboží. V tomto období došlo i k nastolení problematiky **daňových úniků**. Mnozí teoretikové upozorňují, že zatímco zaměstnancům jsou sráženy daně rovnou ze mzdy, firmy se zdaňují na základě daňového přiznání, které v případě nekvalitní kontroly umožňuje zakrývat či falšovat výsledky hospodaření.

Meziválečné období mělo dopad na daňové soustavy především v růstu daňové kvóty. Ve vyspělých státech začalo dosahovat zdanění 30% hrubého domácího produktu. **Akcízi** byly opět uvaleny na zboží nezbytného charakteru. Vznikali i nové daně např. válečné daně a majetkové dávky. Toto období se vyznačovalo i intenzivním zdaněním vysokých příjmů.

Daně po druhé světové válce lze rozdělit na několik etap:

- **40. až 60. léta** – v tomto období je kladen důraz na **stabilizační funkci** daní pod vlivem J. M. Keynesa a jeho poptávkově stimulační teorii. Daňová kvóta byla v mnoha zemích větší než 50% hrubého domácího produktu. Byly započaty snahy o **harmonizaci** či alespoň částečnou koordinaci daní v mezinárodním měřítku. Toto období je také charakterizováno nejvyšším ekonomickým růstem z důvodu snah o zdrženlivost v oblasti monetární politiky.
- **70. až 90. léta** – dochází k uvolnění směnných kurzů jednotlivých měn (nadále nejsou směnitelné za zlato) a k přechodu na politiku stimulace poptávky. To se začalo projevovat ve snižování daní a daňového břemene. Začíná se prosazovat tendence **zvyšování podílu nepřímých daní**. Pokračuje zavádění daně z přidané hodnoty do ostatních států světa.
- **Současnost** – pokračuje trend v převládajícím poměru nepřímých daní nad daněmi přímými. U většiny států existuje daňová sazba firem, která je nižší než daňová sazba u jednotlivců. Dále se prohlubuje spolupráce v oblasti harmonizace a spolupráce ve snaze zabránit daňovým únikům či praní „špinavých“ peněz. (Kubátová, 2014), (Široký, 2008)

1.1. Definice daní a poplatků

Daň je definována jako **povinná, nenávratná, zákonem určená platba** do veřejného rozpočtu. Je to platba **neúčelová a neekvivalentní**. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. převod nemovitosti).

Neúčelovost daně značí, že konkrétní daň v určité výši nefinancuje konkrétní vládní projekt, ale stane se součástí celkových příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentní znamená, pro poplatníka, že nemá nárok na protihodnotu ve výši odpovídající jeho daňovému odvodu.

Z ekonomického hlediska patří mezi daně i **cla**, neboť se jedná o povinnou neúčelovou platbu do státního rozpočtu. Pokud je platba daňového charakteru uložena jednorázově, nazývá se dávkou.

Poplatek je oproti dani přímo ekvivalentem za služby poskytnuté veřejným sektorem. Jako takový je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.

Jasná definice mezi daní a poplatkem v praxi neexistuje. V některých případech má platba jak charakter daňový, tak i částečně nedaňový.

Velmi sporným příkladem jsou např. **příspěvky na sociální zabezpečení** a též **zákonné zdravotní pojištění**. (Kubátová, 2010)

Celkově lze však příspěvky na sociální zabezpečení v České republice brát také jako daňovou zátěž. Takovouto klasifikaci daní uznává i OECD¹, která řadí povinné příspěvky mezi daně, viz níže.

1.2. *Funkce daní*

- **Funkce alokační** – zajišťuje efektivní alokaci zdrojů tam, kde tržní mechanismy v této funkci selhávají. Příčinou alokačních nedostatků jsou: existence veřejných statků, externality, kladné i záporné a nedokonalá konkurence. Alokační funkce buď znamená, vložení prostředků tam, kde jich trh vkládá málo, nebo odebrání prostředků z oblastí, kde jich vzniká příliš mnoho.
- **Funkce redistribuční** – tato funkce zajišťuje spravedlivé rozdělování důchodů směrem od bohatších k chudším, tak, aby nedocházelo k příliš velkým rozdílům v disponibilních důchodech jedinců.
- **Funkce stabilizační** – znamená snižování cyklických výkyvů v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability.
- **Fiskální funkce** – jedná se o nejdůležitější funkci daní. Touto funkcí se rozumí získávání peněžních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou pak financovány veřejné výdaje. Fiskální funkce daní je obsažena ve všech předešlých funkcích.

Význam daní jakožto příjmu veřejného rozpočtu vyjadřuje jejich celkový podíl, který v ČR dosahuje více než 90%. (Kubátová, 2010)

1.3. *Klasifikace daní*

Daně lze třídit z několika hledisek, například podle toho, jak splňují funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Jedním z nejzákladnějších třídění daní je na přímé a nepřímé daně.

¹ OECD je zkratka pro Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development). Česká republika je členem od roku 1993, v současnosti má organizace 34 členů, členy jsou ekonomicky nejrozvinutější země světa.

- **Daně přímé** – platí poplatník na úkor svého důchodu, nepředpokládá se, že by jej mohl přenést na jiný subjekt. Spadají sem hlavně daně důchodové a majetkové.
- **Daně nepřímé** – předpokladem je, že daň neplatí subjekt z vlastního důchodu, ale převádí je na subjekt jiný. Nejčastější způsob je navýšení ceny. Mezi daně nepřímé patří daň z přidané hodnoty, spotřební daň a cla.

Dále lze daně třídit podle objektu, na který jsou daně uloženy, tj. **důchodu, spotřeby a z majetku**. Dle adresnosti na **osobní a in rem**². Třídění podle velikosti daně a velikosti daňového základu lze rozlišit daně **stanovené ke vztahu ke zdaňovanému základu, specifické a ad valorem**³. V neposlední řadě je možnost třídění daní podle toho, do kterého rozpočtu daně plynou: **státní, municipální, vyšších územněsprávních celků a svěřené**. (Kubátová, 2010)

Definice daně podle OECD zní: *„Daň je povinná nenávratná platba ve prospěch veřejné vlády. Daně jsou nenávratné v tom smyslu, že užitek, který za to vláda poplatníkovi poskytuje, není normálně v proporci k jeho platbě.“* (Revenue Statistics, 2009)

Klasifikace daní podle OECD, která rozděluje daně do šesti hlavních skupin:

1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů

2000 Příspěvky na sociální zabezpečení

3000 Daně z mezd a pracovních sil

4000 Daně majetkové

5000 Daně ze zboží a služeb

6000 Ostatní daně

Všechny tyto skupiny jsou dále rozčleněny ještě do několika podskupin. Toto rozčlenění slouží hlavně pro porovnávání různých zemí. (Kubátová, 2010)

² Latinsky: in rem = na věc.

³ Latinsky: ad valorem = k hodnotě.

1.3.1. Třídění daní podle stupně regrese

Tento druh rozčlenění daní je velmi důležitý v souvislosti s ohledem na spravedlnost. Pro posouzení je nutné zjistit, zda relativně větší daně platí bohatí, chudí, či je daň pro všechny stejná. Rozlišujeme tedy daně:

- **Proporcionální** – s růstem důchodu poplatníka se relativní míra jeho zdanění nemění, poplatník odvádí např. 19% svého zdanitelného příjmu bez ohledu na to, zda vydělá 100 000 Kč nebo 20 000 Kč. Tento typ zdanění je v současné době používán pro daň z příjmu pro právnické osoby v České republice.
- **Progresivní** – s růstem důchodu míra zdanění roste. Pro daňového poplatníka to znamená, že např. při zdanitelném příjmu 100 000 Kč odvede daň 20%, namísto 15%, které odvádí poplatník se zdanitelným příjmem 20 000 Kč. Může existovat i více úrovní zdanění. Tyto způsoby zdanění příjmů pro fyzické osoby využívá většina členů Evropské unie. V České republice je progresivní zdanění příjmů jednostupňové: *„Základem pro výpočet 7% solidárního zvýšení daně je rozdíl mezi 48 násobkem průměrné mzdy a součtem příjmů ze závislé a samostatné činnosti. Nově je možno zohlednit při kalkulaci základu pro solidární zvýšení daně ztrátu, pokud byla dosažena ze samostatné činnosti.“* (Ministerstvo financí ČR, 2015, online)
- **Regresivní** - S růstem důchodu klesá míra zdanění. Jde o opak progresivní daně, kdy s růstem daňové základny klesá sazba daně. (Kubátová, 2010)

Progresivní daň v konfrontaci s proporcionální u daní z příjmu fyzických osob byla v roce 2007 velice diskutovaným tématem. V uvedeném roce byl totiž schválen návrh pro změnu sazby daně z příjmu z progresivního zdanění na zdanění proporcionální. Návrh vešel v platnost 1. 1. 2008. Od tohoto data byla v České republice jednotná daň pro fyzické osoby 15%. Tato daň může být navýšena od roku 2013 o solidární daň 7%, viz výše. I přes tuto částečnou daňovou progresi, však rozdíl v efektivní daňové zátěži, mezi bohatšími a chudšími jedinci, nejsou tak velké.

2. Daňové zatížení

Daňová sazba vypovídá jen opravdu málo o skutečném daňovém zatížení. Kromě přímých daní, včetně sociálního pojištění, dopadají na poplatníka hlavně daně nepřímé. To se týká především koncových spotřebitelů, fyzických osob. **Daň z přidané hodnoty i daň spotřební** totiž zahrnují výrobci do svých cen při kalkulaci marže vlastního výrobku. V důsledku toho je poplatníkem, ve většině případů, až koncový zákazník. Pro zjištění efektivní daňové zátěže je použit procentní poměr celkového zdanění k HDP. Toto srovnání je běžně používáno v odborných publikacích a je vytvářeno Eurostatem.

Tabulka 1: Celkové zdanění jako % poměr k HDP (2012)

Celkové zdanění včetně příspěvků na sociální zabezpečení jako % HDP					
Belgium	45,4	Croatia	35,7	Poland	32,5
Bulgaria	27,9	Italy	44,0	Portugal	32,4
Czech Republic	35,0	Cyprus	35,3	Romania	28,3
Denmark	48,1	Latvia	27,9	Slovenia	37,6
Germany	39,1	Lithuania	27,2	Slovakia	28,3
Estonia	32,5	Luxemburg	39,3	Finland	44,1
Island	28,7	Hungary	39,2	Sweden	44,2
Greece	33,7	Malta	33,6	United Kingdom	35,4
Spain	32,5	Netherlands	39,0	Iceland	36,8
France	45,0	Austria	43,1	Norway	42,2

Zdroj: DG Taxation and Customs Union and Eurostat, 2015, vlastní úprava

Na celkovém daňovém zatížení se v České republice nejvíce podílí **příspěvky na sociální zabezpečení**, které tvoří **40,21%** z celkového objemu vybraných daní, následují **daně nepřímé** v celkové výši **37,87%** (24,19% tvoří daň z přidané hodnoty, daň spotřební představuje 14,08%) a až poté následuje příjem peněžních prostředků z **daně přímé 19,71%** (daň z příjmu právnických osob činí 9,39% a daň z příjmu pro fyzické osoby tvoří 10,32%). Zbytek je tvořen poplatky a daní majetkovou. (Ministerstvo financí České republiky, 2015, online)

Daňové zatížení konkrétně v České republice je pro osobu s podprůměrným příjmem 39,3%⁴, pro osobu s průměrnou mzdou vychází daňová zátěž na 42,4% a pro osoby s nadprůměrným⁵ příjmem je daňové zatížení 44,9%. (OECD, 2014, online)

Při skutečném daňovém zatížení je patrné, že se rozdíl ve zdanění mezi jednotlivými zeměmi snižují. Průměrné daňové zatížení v Evropské unii vychází na 36,8%.

V ostrém kontrastu se pak nachází **zdanění právnických osob**, pomineme-li dohady o tom, zda by měly být právnické osoby vůbec zdaňovány, což bude prozkoumáno v další části práce. Autor sám se domnívá, že zdanění právnických osob by mělo být srovnatelné a možná i vyšší než zdanění fyzických osob, především kvůli možnostem snižovat daňový základ. Daně z příjmu pro právnické osoby jsou zobrazeny v příloze C. Skutečné daňové zatížení, pro právnické osoby, však bývá daleko menší než uvažovaná daň, to platí hlavně pro nadnárodní korporace, které díky daňovému plánování platí nejen menší daně, a tak přenášejí daňové břemeno na fyzické osoby, především na ty s nižšími příjmy, ale hlavně získávají konkurenční výhodu v podobě vyšších zisků.

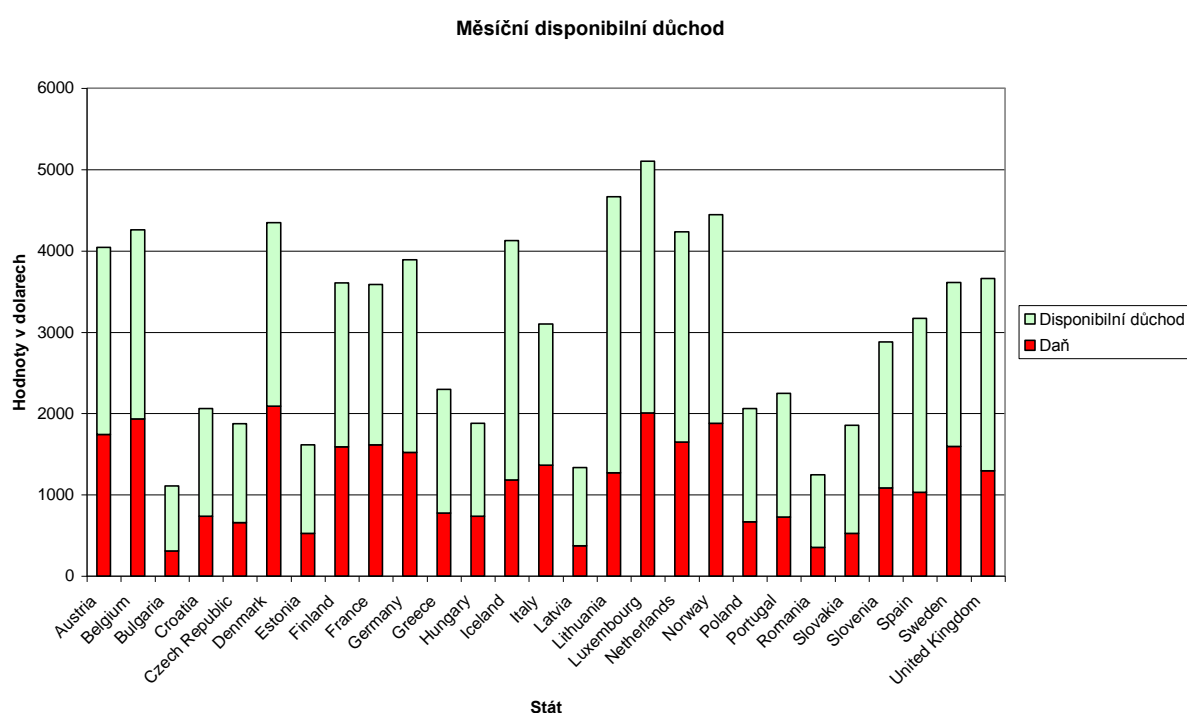
⁴ Podprůměrný příjem je 67% z průměrné mzdy, tedy 17 829 Kč, průměrná mzda činí v roce 2015 26 611 Kč.

⁵ Nadprůměrný příjem je 167% z průměrné mzdy, tedy 44 440 Kč.

2.1.1. Zdanění průměrných mezd ve státech EU

Přestože se poměr zdanění v jednotlivých zemích přibližuje, je další důležitou proměnnou velikost disponibilního důchodu, která zbývá občanům jednotlivých zemí po efektivním zdanění. Mzdy například v Dánsku, Lucembursku a Norsku jsou totiž několikanásobně vyšší než mzdy v Lotyšsku či Rumunsku. Veškeré hodnoty pro srovnání tak byly autorem přepočteny na základě cenového indexu, který poskytuje Eurostat. Disponibilní důchod, cenový index i daňová zátěž jsou údaji z roku 2013.

Obrázek 1: Disponibilní důchod států EU



Zdroj: OECD, Eurostat, CIS, vlastní zpracování

Jak je patrné z grafu, státy, které přistoupili do Evropské unie po roce 2004 včetně, mají o mnoho nižší disponibilní důchod. Jde především o postkomunistické země.

I když je efektivní zdanění u nově transformovaných ekonomik nižší, než u západních a severovýchodních států Evropy, zbývá jejich občanům daleko menší obnos peněz, se kterým mohou hospodařit.

Pokud bychom srovnali například Českou republiku a její sousední stát Rakousko, viděli bychom, že **samotná daň** z průměrného příjmu v Rakousku pokryje **celý průměrný výdělek**

občana České republiky. Podle názoru autora této práce, je pak onen nepoměr, který lze pozorovat v rámci členských států, nejspíše jeden z hlavních důvodů, proč dále nedochází k hlubší integraci v rámci Evropské unie. K integraci politické, zákonodárné i ekonomické.

Tyto disproporce pak mohou hrát i značnou roli v oblasti Eurozóny a stále se opakujících debat ohledně budoucnosti měny Euro a případného vystoupení některých členských států z Eurozóny. (Forbes, 2015, online)

Jelikož velkou část z celkového objemu daní tvoří daně nepřímé, dochází v rámci harmonizace daňové soustavy uvnitř Evropské unie k tomu, že se poměry zdanění k HDP, v jednotlivých členských státech, přibližují.

3. Daňové harmonizace

Již od počátku integračních snah od 60. let minulého století se v Evropském společenství probírala nutnost harmonizace daňových soustav. Prvotním plánem byla nejen strukturální harmonizace, ale i harmonizace daňových sazeb. V oblasti **nepřímých daní** uplatňovala pouze Francie systém daně z přidané hodnoty. Ostatní státy používali kaskádovitý systém daně z obratu, takzvanou prodejní daň. Tento rozdílný systém výběru daně v podobě daně z obratu nezaručoval **daňovou neutralitu**⁶, jelikož výrobcům není na vstupu tato daň uhrazena. V oblasti **přímých daní** sice existovala v tomto období přibližně stejná struktura daní z důchodu, avšak metody, které byly použity ke konstrukci daňového základu, se výrazně lišily. (Široký, 2013)

Později, po částečném selhání implementace harmonizačních opatření se o daňové harmonizaci začalo jednat pouze ve spojení s jednotným evropským trhem a jeho hladkým fungováním. Evropská komise tak musela přehodnotit své plány a nastal odklon od celkové harmonizace. Naopak cílem, zejména v oblasti korporativního zdanění, se stala pouze **dílčí harmonizace**. Kdy jde o harmonizaci pouze těch ustanovení, jež brání v hladkém fungování vnitřního trhu. (Nerudová, 2014)

3.1. Zápory a klady daňové harmonizace

I v současné době dochází k názorovým střetům ohledně toho, zda je výhodnější zachovat daňovou konkurenci (neprovádět harmonizaci a ponechat odlišné daňové sazby, kdy se státy snaží přilákat do země co nejvíce kapitálu), nebo se snažit o daňovou harmonizaci ať už z pohledu Evropského společenství či i z pohledu jednotlivých států. **Negativa** daňové harmonizace lze shrnout v následujících bodech:

- **Harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám** – bez daňové soutěže mezi jednotlivými státy může dojít k situaci, kdy se státy začnou chovat jako monopol a tím pádem uvalovat nadměrné daně.
- **Harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky** – vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál. Daňová konkurence totiž generuje

⁶ Daňová neutralita je požadavek, aby zdanění neovlivňoval výběr výrobních faktorů, vlastnické a organizační vztahy v ekonomice a aby nezasahovalo do liberalistických pravidel ekonomické soutěže. (Leccos, online)

zodpovědnou daňovou politikou s nižším daňovým zatížením a tak vytváří příznivé prostředí pro vyšší ekonomický růst.

- **Harmonizace nezabraňuje nadměrné expanzi veřejného sektoru**
- **Harmonizace zasahuje do národní suverenity členských států** – jelikož je v souvislosti s měnovou unií role řady centrálních bank omezena, neboť jejich pravomoci převzala Evropská centrální banka, členským státům zůstává k zásahům do politiky pouze nástroje fiskální (daně a úroveň vládních výdajů). Proto by harmonizace mohla způsobit, že státy nebudou mít možnost vypořádat se s ekonomickými šoky. Z tohoto důvodu je harmonizace nežádoucí, omezuje totiž fiskální politiku jednotlivých států.
- **Harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů** – jde zde především o státy, které uplatňují vyšší sazby daně a u nichž výběr daní, které by byly harmonizovány, tvoří podstatnou část rozpočtu. Případná harmonizace by pak vyvolala velmi silný tlak na příjmové stránky rozpočtu, kdy by v mnoha případech znamenala jejich pokles.

Kromě výše uvedených argumentů poukazujících na negativa ohledně daňové harmonizace existují i důvody, často jde o protiargumenty, proč daňovou harmonizaci podpořit. Mezi názory, jež podporují daňovou harmonizaci tak patří:

- **Omezuje přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci** – jelikož daňová konkurence vede ve většině případů ke zvyšování daní na faktory, kterou jsou nemobilní, dochází u kapitálu k tomu, jelikož je vysoce mobilní, že jeho zdanění se snižuje ve snaze jeho dalšího přilákání do země.
- **Zlepšuje strukturu vládních výdajů a efektivitu veřejných služeb** – harmonizace dokáže zajistit efektivní alokaci zdrojů. Jelikož, kdyby existovala daňová soutěž, docházelo by k neefektivní alokaci vládních výdajů, a tudíž by pro daňového poplatníka nebylo zajímavé platit daně.
- **Zamezuje ožebračování jiných států** – harmonizace zamezuje tomu, aby mezi sebou státy soupeřili o přilákání práce, zboží či kapitálu snižováním daňových sazeb. Tím si vzájemně snižují příjmy státního rozpočtu, ale i ekonomický růst.
- **Umožňuje těžit z výhod jednotného trhu** – už v případě strukturální daňové harmonizace (sjednocení daňové základny) nedochází k asymetrickým informacím

o skutečném daňovém zatížení mezi nadnárodními korporacemi a malými a středními podniky. (Nerudová, 2014)

3.2. Současná harmonizace daňové soustavy EU

Jelikož druhá polovina 20. století je charakteristická pro nástup globalizace a dochází ke stále většímu propojování trhů zboží, práce, služeb a především kapitálu jednotlivých států, dochází také k tomu, že se vytrácí suverenita jednotlivých států. To je podpořeno především v Evropě vytvořením Evropské unie. Integrace států v Evropské unii není tak daleko, jako ve Spojených státech amerických, přesto i zde najdeme společné trhy a možnosti volného pohybu.

S větší mírou integrace přichází i nutnost harmonizace daňových soustav, které jsou důsledkem společného trhu. Především vzniká nutnost harmonizovat daňové soustavy, pokud srovnáme nadnárodní společnosti a daňové systémy. Zatímco daně mají ve většině případů místní dopad (v rámci státu), nadnárodní společnosti jsou brány jako firmy, které mají svoje pole působnosti neohrazené.

Daňová koordinace – je prvním stupněm mezinárodního sbližování daňových systémů. Daňovou koordinaci vnímáme jako vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění, jejichž účelem je zamezit arbitrážním⁷ obchodům. V rámci daňové koordinace jsou vydávána doporučení pro klíčové oblasti škodlivé daňové konkurence a doporučení pro uzavírání smluv mezi členskými zeměmi (př. Smlouva o zamezení dvojího zdanění). Zdůrazňuje se zde i nutnost vzájemné informovanosti států o příjmech jejich rezidentů v jiném státě. Daňová koordinace se týká nejen států v rámci Evropské unie, ale i států OECD či jiných seskupení. (Kubátová, 2010)

Daňová harmonizace – označuje přibližování a přizpůsobování národních daňových systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel v rámci zemí ze stejného společenství. Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích:

- určení daně, která bude harmonizována
- harmonizace daňového základu
- harmonizace daňové sazby

⁷ Arbitráž je způsob obchodu, který využívá rozličných cen na jednotlivých trzích pro dosažení zisku.

V souvislosti s tím, že harmonizace daní v rámci Evropské unie zpomalují či se úplně zastavují, používáme i termín **aproximace daňových systémů**. Tímto termínem označujeme směr spolupráce, kdy v konečném důsledku nemusí dojít k sladění daňových soustav, ale spíše k jejich přiblížení se sobě navzájem. (Široký, 2013)

Primární první rámec všech integračních dohod v Evropské unii původně představovaly tzv. Římské dohody z roku 1957, které se dodnes neměnili. **Primární právo** zakazuje uložit na dovážené výrobky vyšší daň, než která je ukládána na výrobky domácí. Dále zakazuje poskytnout na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká z něj byla zaplacená, poskytovat subvence ve formě úlevy na přímých daních pro domácí výrobce a ukládá i povinnost připravit harmonizaci pro daň z přidané hodnoty.

V současnosti jsou hlavními nástroji pro harmonizaci daní **nařízení** a **směrnice** (direktivy) ES, které jsou nástrojem **sekundárního práva**. Nařízení je právní nástroj obecné platnosti, který je pro členské země závazný. Směrnice je nástrojem, který sleduje dosažení jednotlivých cílů a má zajistit praktickou realizaci harmonizace. Rozhodnutí o způsobu její aplikace však zůstává v kompetenci jednotlivých států. (Kubátová, 2010)

3.3. Harmonizace přímých daní

Spolupráci členských zemí lze rozdělit v oblasti harmonizace do dvou oblastí. V první oblasti státy spolupracují při poskytování vzájemných informací ohledně daní jednotlivých rezidentů v rámci Evropské unie, případně při boji proti **daňovým rájům**⁸ a zamezení dvojího zdanění. V případě shody a sladění daní tento proces stagnuje. (Široký, 2013)

Tato stagnace je způsobena především dvěma skutečnostmi:

- 1) Existuje **rozdíl v účetních systémech** členských zemí, kdy v některých zemích existuje tzv. daňové účetnictví (Německo nebo Rakousko), ve kterém se výsledek hospodaření neliší od daňového základu, a v účetnictví především anglosaských zemí, kdy se z účetního výsledku hospodaření po různých úpravách vypočítává zdanitelný základ.

⁸ V originále Tax Haven, správný překlad by měl být: Daňový přístav. V mnoha státech jde o záměnu slov Haven (přístav) a Heaven (ráj). I toto chybné označení možná přispívá k tomu, že není téma daňových rájů a jejich negativního dopadu tak rozšířené mezi lidmi.

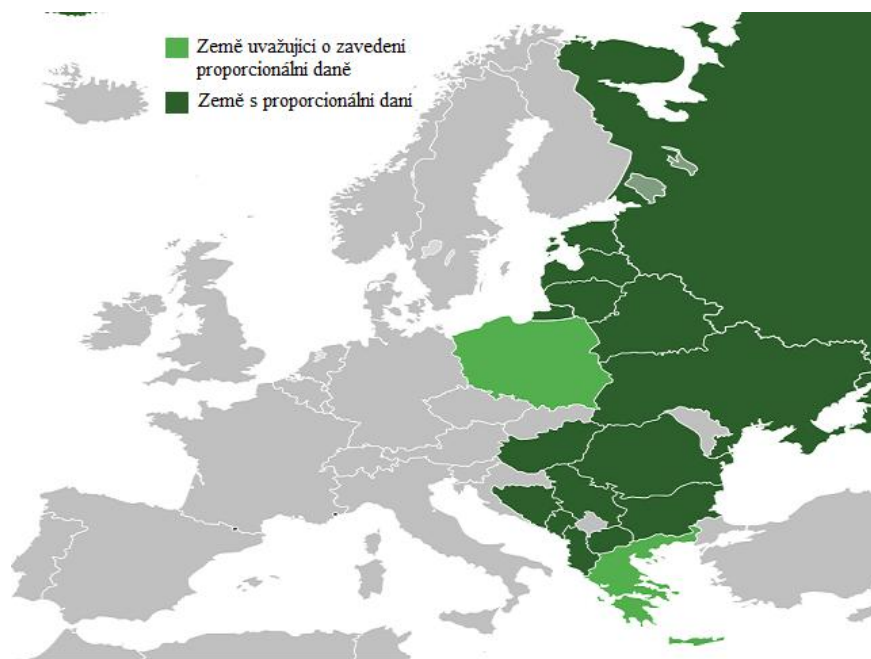
- 2) Neochota členských států k další harmonizaci, jelikož ji považují za zasahování do suverenity státu a za zásahy využívání firemních daní jako nástroje hospodářské politiky (Široký, 2013)

Neochota k harmonizaci tedy platí především pro daně přímé. Nejenže existují rozdílné sazby daně z příjmu pro jednotlivé členské země Evropské unie, některé země mají navíc i několik daňových pásem. Německo má například 4 daňová pásma, kde při ročním příjmu do 8 354 € je daň 0%, do 52 881 € je daň 14%, daní ve výši 42% se zdaňuje příjem do 250 730 € a nad tuto částku je pak daň 45%. Několik daňových pásem má většina států takzvané EU 15⁹, například Lucembursko má 19 daňových pásem. (Eurostat, 2015, online)

Jak zobrazuje příloha A, je horní hranice daně z příjmu v jednotlivých členských státech výrazně rozdílné. Zatímco v České republice jsou jedny z nejnižších sazeb daní (maximálně 22%), ve většině západních zemí Evropské unie se daně z příjmu fyzických osob pohybují až do maximální úrovně kolem 50%.

Dále zde práce nachází kontrast v podobě jednotné proporcionální daně, kterou využívá převážná většina zemí Evropské unie, které se připojili po roce 2004.

Obrázek 2: Státy s proporcionální sazbou daně z příjmu fyzických osob



Zdroj: archive.treasury.gov.au, 2015, vlastní úprava

⁹ EU 15 jsou označovány členské země, které vstoupili do Evropské unie během 4. rozšíření 1. 1. 1995, nebo již v té době byly jejími členy.

Zatímco daně z příjmu v těchto zemích nemusí na první pohled vypadat jako vysoké, celkové daňové zatížení zobrazuje skutečné daňové břemeno. V příloze B je ukázáno daňové zatížení zaměstnance (bezdětného) s podprůměrným příjmem.

V porovnání s prvotními cíli Evropské komise v oblasti přímých daní je nutné zdůraznit, že nadále již není cílem usilovat o **harmonizaci sazeb**, ale pouze o sjednocení **daňových základů**. Cílem Evropské komise je v této oblasti pouze **strukturální harmonizace**. Pokud dojde k harmonizaci daňových základů, není v podstatě nutné harmonizovat sazbu daně, jelikož by v rámci spravedlivé daňové soutěže mělo dojít k jejich harmonizaci spontánně. Jako výsledek harmonizace daňového základu lze považovat konsolidovaný korporativní základ daně (CCCTB) pro právnické osoby. Směrnice byla zveřejněna Evropskou komisí dne 16. března 2011. (Široký, 2013)

3.4. Harmonizace daní nepřímých

Oproti přímému zdanění, kde proces harmonizace stagnuje, je oblast nepřímých daní a jejich harmonizace v intenzivním jednání členských států již od začátků ekonomické integrace. Je to způsobeno především skutečností, že harmonizace nepřímých daní je nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na principech volného pohybu zboží, osob, kapitálu a služeb.

3.4.1. Harmonizace daně z přidané hodnoty

je jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech členských státech Evropské unie, toto platí od 1. 1. 1987. Dříve existovali **daně jednorázové** a **daně vícerázové**. Jejich existence byla možná, jelikož mezi národními ekonomikami existovalo pouze malé propojení.

Daně jednorázové obsahovaly **daň z velkoobchodního obratu** a **daň z maloobchodního obratu**. Tyto daně byly ukládány při prodejkách mezi velkoobchody k maloobchodům a od maloobchodů ke koncovým spotřebitelům.

Daně vícefázové zahrnují daň z obratu a daň z přidané hodnoty. Nedostatkem **daně z obratu** byla její duplicitnost a s tím spojené problémy při použití v mezinárodním obchodě. Obraty zdaněné u jednoho obchodníka jsou vstupy obchodníka jiného, který bude opět podroben daní. Naproti tomu **daň z přidané hodnoty** je zdanění pouze hodnoty, kterou si plátce této daně přidává k hodnotě nakoupené komodity. Daň je tak vhodná pro mezinárodní transakce, protože vůči nim vychází jako neutrální.

V první fázi harmonizace šlo hlavně o zavedení daně z přidané hodnoty, nikoliv daně z obratu, jako společného systému nepřímého zdanění ve všech členských státech. Ve druhé fázi pak dochází ke snaze přiblížit sazby daní z přidané hodnoty stejně tak jako přiblížení legislativy. Obě fáze jsou pochopitelně prováděny s hlavním cílem, zaváděním společného trhu.

Sazby daně z přidané hodnoty se dle směrnice 92/77/EHS mohou pohybovat ve dvou pásmech. **První standardní pásmo** pro základní sazbu je do 15%. **Druhé snížené pásmo** má pak minimální hranici daně 5%, může zde být jedna, případně i dvě snížené sazby. V současné době však některé státy využívají možnost odpočtu této daně, takže se lze ve sníženém pásmu dostat až na 0% zdanění.

Dle směrnice č. 77/388/EHS, jejíž věcný obsah převzala směrnice nová s č. **2006/112/ES** bylo dosaženo sladění legislativy členských zemí, když směrnice přesně stanovila pravidla pro daně z přidané hodnoty. Směrnice sjednocuje výklad základních pojmů: předmět daně, zdanitelné plnění, osoby povinné k dani a místo zdanitelného plnění. (Široký, 2013)

3.4.2. Harmonizace v oblasti spotřebních daní

Do harmonizačního procesu v oblasti nepřímých daní se zahrnují i takzvané akcízi, jde o označení spotřebních daní. Pozornost se věnuje hlavně tomu, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců v podobě nižších či žádných spotřebních daní. Obdobně jako u DPH byl i v tomto případě zvolen princip země určení, kdy je zboží zdaňováno v zemi spotřeby. Od 1. 1. 1993 je harmonizace základů daně zajištěna Jednotným celním sazebníkem a od stejného data je stanovena i jejich minimální sazba.

Harmonizace akcízí je založena na třech skupinách směrnic:

- **směrnice č. 92/12/EEC**, označována jako horizontální směrnice, všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, jež podléhají akcízím. Tato směrnice zavádí pro pohyb zboží mezi jednotlivými členskými státy i režim takzvaného podmíněného osvobození od daně.
- **strukturální směrnice**, které se týkají harmonizace struktury akcízí, rozdělují akcízi na akcízi z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků.
- **čtyři směrnice k aproximaci sazeb**, platí pro výše uvedené akcízi.

Kromě výše uvedených harmonizovaných daní uvalují členské země ještě dodatečné daně environmentální. Příkladem mohou být daň ze skládek, z odpadu, z obalu nápojů, z pesticidů a podobně. Mnoho z těchto daní uplatňují severské země.

4. Problematika dvojího zdanění

Mezinárodní dvojí zdanění, případně i vícenásobné zdanění příjmů a majetku vzniká v důsledku kolize dvou či více daňově-právních systémů různých států. Jde o stát zdroje a stát, v němž je příjemce daňovým rezidentem. Dvojí zdanění je nežádoucí, jelikož snižuje zisk a nemotivuje subjekty k aktivitám na území jiných států.

Problematika dvojího zdanění se týká především firem podnikajících v několika zemích, případně nadnárodních korporací, které operují po celém světě.

Zpočátku existovali smlouvy nahodile mezi jednotlivými státy, které se uzavírali bez jakékoli koncepce. To se změnilo v roce 1963, kdy na půdě OECD došlo k přijetí vzorové **dohody o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku** („OECD Model Tax Convention“). Tato dohoda byla později aktualizována v roce 1977. Nyní má dohoda závaznou strukturu a používá se pro zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými státy Evropské unie.

Metody o zamezení dvojího zdanění můžeme ze základu rozdělit na dvě skupiny:

- **Metoda vynětí** zahraničních příjmů ze zdaňování obsahuje dvě základní formy – vynětí úplné a vynětí s výhradou progresu. Podstatou **metody úplného vynětí** je, že pro účely stanovení daňové povinnosti v zemi rezidenta se příjem v zahraničí vyjme, tj. nebude zahrnut do daňového základu. Častěji se ovšem tato metoda aplikuje ve formě **vynětí s výhradou progresu**, kdy se ve státu příjemce daňový příjem do základu daně nezahrne, ale pro výpočet daně se použije sazba daně z daňového pásma odpovídající souhrnu všech příjmů, tedy i zahraničních.
- **Metoda zápočtu** převádí zahraniční daňovou povinnost na tuzemskou, kdy se v tuzemském státě příjemce zahrnou do daňového základu jak příjmy z tuzemska, tak příjmy ze zahraničí. Z takto vytvořeného základu se poté počítá daň. I zde existují varianty v podobě plného či prostého zápočtu daně. Jednodušší **metoda plného zápočtu** počítá s tím, že se od daně vypočtené v tuzemsku odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí. Obvykle se ale používá **metoda prostého zápočtu**, aby stát příjemce nedoplácel na zdanění vyšší ve státě zdrojovém. U této metody se daň zaplacená v zahraničí v souladu se zahraničními předpisy započte na daňovou povinnost v tuzemsku, maximálně do výše daně, která by v tuzemsku připadala na zahraniční příjem. (Široký, 2013)

V současné době se většina platných **smluv o zamezení dvojího zdanění** řídí přijatým modelem navrženým **OECD**, který preferuje, aby zdanění probíhalo především u států, ve kterých sídlí nadnárodní společnosti, což mimo jiné zvýhodňuje bohaté státy (právě členy OECD) tím, že daně jsou placeny ve státě příjemce (pokud jsou vůbec placeny). Oproti tomuto vznikl již v roce 1980 návrh o zamezení dvojího zdanění, který byl představen **Organizací spojených národů**¹⁰, jež klade důraz na zdanění větší části zisku u zdrojové země. Není však překvapením, že se prosazuje právě návrh předložený **OECD**. (Shaxson, 2011)

Česká republika a smlouvy o zamezení dvojím zdanění - v České republice je ke dni 13. 3. 2015 v platnosti celkem 82 mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které jsou uzavřeny mezi Českou republikou a státy z celého světa. Všechny aktuálně platné smlouvy jsou uvedeny v příloze D.

4.1. Daňové úniky jako důsledek dvojího zdanění

Jedním z důsledků mezinárodního dvojího zdanění jsou daňové úniky a vyhýbání se daňové povinnosti. Daňový únik (tax evasion) v úzkém slova smyslu je chápán jako porušení zákona, na rozdíl od vyhýbání se daňové povinnosti (tax avoidance), které je definováno jako šikovné využití možností, které zákon nabízí. Běžně se pak používá legální daňový únik.

Nutno konstatovat, že daňovým únikům i vyhýbání se dani napomáhá samotné „daňové právo“ některých zemí, a to včetně České republiky. Právo existuje proto, aby poskytovalo jistotu. Proto musí být stálé, určité a srozumitelné. Současné daňové právo České republiky se zdá být pak přesným opakem těchto klíčových slov. České zákony se mění příliš rychle na to, aby nevyvolávali dojem improvizace a nedostatku koordinace. Jejich nestálost je pak jednou z hlavních příčin jejich složitosti. Ze sdělení a pokynů Ministerstva financí daňový subjekt jen obtížně pozná, na co má právo a jaké jsou jeho povinnosti. (Rylová, 2012)

Nejen daňové právo, ale i právní řád jako takový vede autora k zamyšlení, že pokud by bylo právo více na straně těch, jež má chránit, nebyla by advokacie jedním z nejvýnosnějších oborů. Právo samotné je sestavováno z velké části lidmi z oboru a ti mají především zájem o to, aby i nadále zůstal výklad práva jejich obživou. Nedá se tedy předpokládat snaha úpravy zákonů tak, aby bylo právo snadněji srozumitelné a interpretovatelné.

¹⁰ Organizace spojených národů, zkr. OSN, v současné době je 193 zemí světa součástí této organizace.

Obdobný zájem lze najít i u firem tzv. „velké čtyřky“¹¹ v oboru účetnictví, daňového poradenství, auditů apod.

4.2. Problematika zdaňování právnických osob

V této části práce by autor rád nastínil i rozporuplné názory ohledně toho, zda mají být právnické osoby (firmy) vůbec zdaňovány. V rámci této problematiky se ve světě častěji používá slovní spojení „důchodová daň korporací“ (Corporate Income Tax, zkratka CIT).

Z ekonomického hlediska lze uvést několik nedostatků, o které se opírají především ti, kteří volají po zrušení daně z příjmu pro právnické osoby. Mezi kritiky daně pro právnické osoby lze zařadit například Johna Steele Gordona, který uvádí, že velké korporace stejně již daně neplatí, pouze vyvádí zisk do jiných zemí, hromadí odloženou daň a daňová povinnost pak zůstává na malých a středních podnicích (The Wall Street Journal, 2014, online) Autor práce zde pak uvádí shrnutí nejdůležitějších bodů proti existenci daně pro právnické osoby:

Přesouvání daně na jiné subjekty – daň ze zisku korporací nemusí být celá placena pouze vlastníky těchto korporací. Může být totiž přesunuta v podobě růstu cen výrobků a služeb na koncového zákazníka, stejně jako daň z přidané hodnoty. Veškeré takovéto přesuny mají dopad především na „chudší“ lidi. Daně jsou ve svém důsledku tímto působením naopak regresivní.

Definování zdanitelného zisku – jelikož zisk korporací je zdaňován podle jasně definovaných zákonů, zaměřuje se problematika spíše na to, jak dosáhnou základu pro výpočet daně. Účetní zisk totiž není tím samým ziskem, který firmy používají při výpočtu daně z příjmu. Definovat daňový zisk, ze kterého je daň placena je v mnoha případech složité a jedná se tedy o výnosný způsob podnikání pro poradenské firmy. Především nadnárodními korporacím se vyplatí utrácet velké sumy peněz, v porovnání s malými a středními podniky, na vypočtení co nejvýhodnějšího daňového zisku. Zde se zpochybňuje existence daně tím, že ztrácí svůj neutrální charakter, když ze dvou ve skutečnosti stejných zisků je placena různá daň.

Dvojitý zdanění – v tomto případě se jedná o dvojitý zdanění jiného charakteru než mezinárodní zdanění, kdy se zdaní zisk právnické osoby dvakrát, pokaždé v jiném státě. V tomto případě

¹¹ Velká čtyřka, angl. Big Four, se skládá ze 4. auditorských firem, jmenovitě Deloitte, Pricewaterhouse Coopers, Ernst & Young, KPMG.

jde o dvojí zdanění dividend, nejprve na úrovni právnické osoby a poté na úrovni fyzické osoby při jejich výplatě. Pokud má ten samý zisk podnikající fyzická osoba, je tento zisk daněn pouze jednou. Následující tabulka pak zobrazuje efektivní daň. (Kubátová, 2010)

Tabulka 2: Dvojí zdanění dividend

Podnikatel jako:	Fyzická osoba	Právnická osoba
zisk	100	100
daň z příjmu právnických osob (19%)	-	19
základ daně z příjmu fyzických osob	100	81
daň z příjmu fyzických osob (15%)	15	12,15
příjem fyzické osoby po zdanění	85	68,85
efektivní daňová sazba	15%	31,15%

Zdroj: vlastní zpracování

Naproti tomu existuje zatím početnější skupina zastánců pro vybírání daně z příjmu právnických osob, do které se řadí i autor této práce. Hlavními argumenty pro existenci a zachování daně z příjmu právnických osob jsou:

Platby za veřejné služby – asi nejsilnější argument, jelikož zahrnuje to, že firmy využívají infrastrukturu dané země a služeb obyvatelstva, které bylo vzděláváno v daném státě. Dále platí za to, že jsou jim garantována práva na základě platných zákonů dané země, kdy je eliminováno například riziko znárodnění. Společnosti veškeré tyto služby využívají pro dosažení vyšších zisků, je proto správné, aby za takovéto služby platili.

Kompensace omezeného ručení – podnikající fyzické osoby ručí za závazky celým svým majetkem, zatímco obchodní společnosti ručí jen do výše upsaného jmění. Toto je dostatečně velká výhoda, která je v podobě pouze omezeného ručení kompenzována právě vyšším efektivním zdaněním. Proto daňové zákony oddělují např. veřejné obchodní společnosti, které ručí celým svým jměním od ostatních typů společností.

Daň lze využít k hospodářské politice – stejně jako národní banka určité země může využít své pravomoci ke stanovení množství peněz v ekonomice, může i vláda pomocí nejrůznějších

úlev a pobídek podpořit projekty a aktivity (vědu a výzkum, ekologické aktivity), které by za normálních okolností nevznikaly. (Kubátová, 2010)

Ačkoliv se vedou polemiky ohledně oprávněnosti daně z příjmu právnických osob, v současné době není možné, aby byla tato daň zrušena. Výpadek příjmů pro státní rozpočty by byl obrovský. Proto zůstává spíše otázkou, jak zabránit daňovými únikům.

5. Mezinárodní daňové plánování

Za průkopníky daňového plánování a optimalizaci daní lze brát firmu Liverpoolských bratří jejich příjmení zní Vestey. Firma těchto bratrů se zpočátku zaměřovala na námořní dopravu, speciálně pak na dopravu masa z Chicaga do Liverpoolu s tím, že jejich největší výhodou bylo, že již v té době používali mrazírny. Následně se zaměřili na chov drůbeže v Rusku a Číně a začali po celé Evropě dovážet levná vejce a drůbeží produkty. Poté otevřeli prodejny s masem po celém světě, především díky výhodě v podobě mrazicí techniky. V dalších letech pak skoupili celé farmy, řeznictví, dopravní společnosti tak, aby byli vlastníky celého obchodního řetězce. Dokonce dávali svým pobočkám jiné názvy, aby zamaskovali, že patří pod jejich kontrolu. Tímto způsobem získali Vesteyovi bratři **monopolní postavení** v celé, tehdy ještě koloniální, Británii.

Následkem jejich monopolního postavení bylo, například v Argentině, obchodování, kdy od farmářů vykupovali produkty za minimální ceny, jelikož byli jediní odběratelé. Poté byly produkty dovezeny do Anglie, kde byli Vesteyovi jedinými prodejci a maso zde prodali za vysoké ceny.

Klíčem jejich úspěchu bylo „zmáčknout“ producenty na vstupním konci obchodního řetězce a zároveň „zmáčknout“ zákazníky na druhém konci. Profit pak vznikal uprostřed tohoto řetězce. Stejnou filozofii pak Vesteyovi využili při daňové správě své společnosti a stali se tak průkopníky v oblasti daňového plánování.

Nejprve v roce 1915 Vesteyovi bratři přesídlili společnost z Británie do Argentiny, kde neplatili prakticky žádné daně (daně v Británii však platili stále). Jejich přesídlení proběhlo z důvodu zvýšení daní v Británii z 6% na 30% a dále pak kvůli nové povinnosti zdanit v Británii zisky, které společností plynou ze zahraničí. K těmto změnám v daňových zákonech došlo kvůli I. světové válce a nutnosti jejího financování vládou. Navzdory válce se bratři po několika letech rozhodli vrátit do vlasti s tím, že chtějí využívat daňové výhody. Do Británie se vrátili roku 1919 s ujištěním vlády, že s nimi bude jednáno jako s návštěvníky země, nikoliv jako s rezidenty.

Ihned po návratu začali bratři s lobbingem u vlády, kdy poukazovali na skutečnost, že v USA jsou daně mnohem nižší a tak společnost American Beef Trust získává výhodu v konkurenčním boji. Poprvé se také objevila otázka ohledně **dvojího zdanění**.

Vesteyovi bratři však nedosáhli svého a nezískali případnou výhodu v podobě nižšího zdanění, pokud by přesídlili zpět do Británie. Nepomohli ani hrozby v podobě přesunutí své činnosti mimo Británii. Namísto toho bratři vymysleli jiný způsob, jak snížit daňovou zátěž. Založili **trust**¹².

Trust byl založen roku 1921 v Paříži za pomoci Britských právníků z firmy Hall & Stirling. Vesteyovi si nejprve pronajali většinu svých společností prostřednictvím trustu Union Cold Storage Ltd. založeném v Británii. Ve standardním případě by společnost Union Cold Storage Ltd. vyplácela dividendy oběma bratrům, namísto toho však firma v Británii posílala dividendy do trustu v Paříži, konkrétně právníkům a řediteli trustu, osobám, které byly vedeny jako správci trustu. Až do této fáze bylo vše v pořádku. Správci trustu však měli rozsáhlé pravomoci k investování, které mohli použít pouze s povolením bratří Vesteyů. Prakticky tak byly správci trustu pod přímou kontrolou bratrů, a na jejich pokyn poskytovali značné půjčky ostatním společnostem v Británii, které bratři také kontrolovali.

Takovýmto způsobem se Vesteyovi bratři vyhnuli ohromnému množství daní, což jim dalo další konkurenční výhodu a tak mohli dále rozšiřovat své impérium. Vždy když daňové úřady prokoukly jeden mechanismus, přišli Vesteyovi s jiným, sofistikovanějším. Za zmínku stojí, že když v roce 1993 začala platit daně i sama královna, Lord Vestey se jen pousmál a řekl: „Tak to už jsem asi poslední.“ (Shaxson, 2011)

5.1.1. Daně a mezinárodní soutěž

Hlavním argumentem pro využívání daňových rájů, respektive ospravedlnování jejich existence, je v tom, že podporují soutěžení mezi státy. Soutěž je totiž zásadní v mezinárodním obchodě a zabezpečuje tak efektivní alokaci kapitálu. Jakékoliv zásahy proti volné soutěži znamenají omezování svobody a vznik neefektivních trhů. *„Mezinárodní byrokraté a politici ze států, jejichž zdanění je vysoké, provádějí koordinované útoky proti těmto jurisdikcím (myšleno daňové ráje). Tyto státy se pak promyšlenými útoky snaží vytvořit kartel podobný kartelu OPEC, který umožní politikům prosadit horší daňové zákony“* (Dan Mitchell, 2009, online)

¹² **Trust** (angl. doslova *důvěra*) je, v zemích s angloamerickým právním systémem, vztah mezi osobami, z nichž jedna majetek spravuje tak, aby z něho druhá osoba (*beneficient*) měla užitek. Je to jedna z forem plné správy cizího majetku. Více bude o problematice trustů rozepsáno v další části práce.

Tržní konkurence a soutěž je však něco jiného ve srovnání se soutěžením zemí o to, kdo bude mít nižší daně. Pokud v tržním prostředí není firma schopna soupeřit s konkurencí, tak jednoduše zanikne, případně je nahrazena jinou, která dokáže nabídnout služby kvalitněji anebo levněji. Tento proces „kreativní destrukce“ je sice nepříjemný, ale je základním stavebním kamenem kapitalismu. Co se však stane, pokud se do takovéto situace dostane stát? Nelze, aby stát zanikl, nebo prostě zmizel a byl nahrazen jiným. Státy mezi sebou soupeří především v tom, jak kvalitně dokáží zabezpečit vzdělání pro obyvatele, v úrovni zdravotnictví apod. Tato soutěž však přináší potřebu financování, které je možné zabezpečit pouze vyššími daněmi. (Shaxson, 2011)

Definice Světového ekonomického fóra pro konkurenceschopnost států je následující: „Konkurenceschopnost je definována jako soubor institucí, politik a faktorů, které určují úroveň produktivity země.“ Nejnovější studie reflektuje konkurenceschopnost států v tabulce č. 3.

Tabulka 3: Konkurenceschopnost zemí

Konkurenceschopnost států v období 2014 – 2015	Pozice
Švýcarsko	1.
Singapur	2.
Spojené státy americké	3.
Finsko	4.
Německo	5.
Japonsko	6.
Hong Kong	7.
Nizozemí	8.
Velká Británie	9.
Švédsko	10.

Zdroj: World Economic Forum; The Global Competitiveness Report 2014-2015, vlastní úprava, 2015

Data ze Světového ekonomického fóra ukazují, že nejkonkurenceschopnější země jsou ty, kde je průměrná daňová zátěž vysoká (Česká republika se nachází na 37. místě). Je však nutné vzít v úvahu, že kromě Finska, Japonska a částečně Švédska se jedná o země, které se nacházejí na vrcholu pyramidy sestavené ze sítě v podobě daňových rájů, a tudíž z ní nejvíce profitují. Oproti tomu samotné daňové ráje se nachází hluboko v tomto žebříčku: Mauritius 39., Malta 47., Panama 48., Filipíny 52., Kypr 58., Dominikánská republika 101. (The Global Competitiveness Report 2014-2015, 2015, online)

Daňová konkurence – přestože je mnohými organizacemi daňová konkurence považována za škodlivou, je nedílnou součástí současného světa. Již v roce 1997 zveřejnila OECD kodex, požadující, aby se členské země zdrželi od zavádění nových daňových opatření podporující **škodlivou daňovou konkurenci**, a pozměnili některé zákony, které jsou považovány za škodlivé v kontextu s kodexem. Kritéria, která označují škodlivou daňovou konkurenci, jsou:

- efektivní úroveň zdanění, která je výrazně nižší, než je obecná úroveň zdanění dané země.
- daňové úlevy dostupné pro nerezidenty
- daňové pobídky pro aktivity, které jsou vyjmuty z domácí ekonomiky, a tudíž nemají žádný dopad na národní daňovou základnu.
- garantování daňových pobídek i přes absenci skutečné ekonomické aktivity
- základny pro stanovení zisku společnosti v nadnárodní skupině firem, které se liší od mezinárodně uznávaných pravidel, zejména těch, která jsou schválena OECD.
- nedostatek transparentnosti. (European Commission, 2015, online)

Tento etický kodex, který označuje škodlivou daňovou konkurenci, by tak měl výrazně přispět k eliminaci daňové soutěže. Autor této práce by tak předpokládal, že státy nebudou využívat daně jako prostředek k přilákání kapitálu na úkor jiných států, ale naopak využijí svoji komparativní výhodu, tak, jak ji popsal ekonom David Ricardo. Opak je bohužel pravdou a tato teorie tak ve skutečnosti nefunguje. V další části bude popsáno proč tomu tak je.

6. Nadnárodní společnosti a daňové optimalizace

„*Pouze chudí lidé platí daně*“ – Leona Helmsley¹³

Za nadnárodní společnost je označována společnost, která vlastní kapitálové investice v zahraničí, či sdružuje podniky z různých států. Podniky v různých státech jsou navzájem propojeny přes mateřskou společnost, která je vlastní částečně či úplně. Základním určujícím znakem nadnárodní společnosti je její jednotné řízení jako celku ze strany mateřské společnosti. Dalším znakem je to, že všechny dceřiné společnosti mají vlastní právní subjektivitu. Dle mezinárodně uznávané zásady se přistupuje ke vztahům jednotlivých firem v nadnárodní společnosti, jako by byly samostatnými subjekty a ke vztahům členů nadnárodní společnosti se přistupuje jako ke vztahům mezi nezávislými subjekty. Tento přístup se uplatňuje především při určení daní a jejich výše, která má být odvedena do státní pokladny. (Rylová, 2012)

Pokud společnost obchoduje v Nizozemsku, na Kajmanských ostrovech či v Panamě, není na tom nic zvláštního, pokud zde nabízí služby místním obyvatelům. Jde hlavně o pojištění či bankovníctví. Jestliže existuje poptávka po těchto službách, je čistě v zájmu jakékoliv firmy, aby si zde otevřela pobočku a nabízela své produkty, a tím vytvořila dostatečnou nabídku, jež poptávku uspokojí.

Otázka však vyvstane, pokud v průměru každá z 50 největších evropských společností má 30% svých poboček v takzvaných „*secrecy jurisdictions*“¹⁴. Na prvních místech jsou v tomto ohledu banky, konkrétně Deutsche Bank (768), Barclays (345), Royal Bank of Scotland (320) a Allianz (290). (Tax Justice Network, 2013, online)

6.1. *Praktiky nadnárodních korporací*

V dnešní době tvoří obchodování mezi společnostmi kolem 60% světového obchodu, to činí zhruba 20 bilionů dolarů (493 bilionů Kč)¹⁵. Do uvedených 60% se řadí i obchodování

¹³ Leona Mindy Roberts Helmsley, bývalá hoteliérka a realitní investorka, odsouzena v roce 1989 na 16 let do vězení za daňové úniky, v originále zní výrok: „Only the little people pay tax.“

¹⁴ Secrecy Jurisdiction v podstatě znamená totéž co „daňový ráj“, zde je kladen důraz na slovo Secrecy, které značí tajnostkárství, zatajování apod.

¹⁵ Výpočet při kurzu 1 EUR = 24,683 CZK; v originále \$20 trillion.

mezi dceřnými společnostmi velkých nadnárodních korporací. (Word Investment Report, 2014, online) Je tedy patrné, o jak obrovské množství obchodů se jedná a lze jen těžko zkontrolovat, zda bylo zboží uvnitř nadnárodních korporací správně oceněno.

Proto tato práce dále osvětlí nejčastější praktiky nadnárodních společností, které jsou využívány pro daňové plánování.

6.1.1. Zakládání „prázdných“ společností

Mateřská společnost založí v daňově vhodné zemi svoji pobočku, kterou poté využívá k manipulaci s převodními cenami, převodu zisků či vnitropodnikových půjček. To vše s cílem minimalizovat daňovou zátěž. Proto existuje například na Caymanských ostrovech budova, kde operuje 12 000 nadnárodních korporací. (Shaxson, 2011)

Autor by zde rád připomenul známý výrok Baracka Obamy na toto téma, který zazněl ve volbách do Bílého domu: *„Jde buďto o největší budovu na světě, nebo největší daňový podvod, který kdy byl zaznamenán.“* Tato slova současný prezident USA pronášel při diskuzi na téma nutnosti mezinárodní daňové reformy (Whitehouse.gov, 2009, online). Výrok, který je s oblibou parafrázován, především zastánci prezidenta Obamy, berního úřadu a mnoha lidí, kteří využívají daňový systém USA. Oproti tomu, když podobná slova, taktéž podpořená fakty, prohlásil prezident Caymanských ostrovů, jako odpověď na kritiku prezident Obamy, nezbudila již tolik pozornosti. Je faktem, že v USA ve státě Delaware na adrese North Orange Street 1209, Wilmington existuje budova, kde je registrováno 217 000 firem (viz. obrázek 3.). Mimo jiné Google, Apple, Coca Cola, KFC, General Motors, Deutsche Bank a další. (Shaxson, 2011)

Obrázek 3: Budova v Delawareu kde je registrováno 217 000 firem



Zdroj: Google Maps, 2015

Prázdné společnosti, které zakládá mateřská společnost za účelem daňového plánování lze najít i v Evropské unii. Kromě všeobecně známých ostrovních států patří mezi největšího hostitele Nizozemsko. Nizozemsko ve své legislativě umožňuje založit společností takzvanou **SPE (Special Purpose Entity)**. SPE je firma se strukturou, která je uzpůsobena tak, aby prováděla mezinárodní transakce, ale ve státě kde se nachází, neprovádí tato firma žádné skutečné operace. (Eurodad, 2014, online)

Na obrázku č. 4. na další stránce je ukázáno, jak takové společnosti skutečně vypadají. Jde o pouhé poštovní schránky, to například na Caymanských ostrovech, ale i v Nizozemsku stačí k tomu, aby byla společnost považována legitimní. Většinou pak jedna sekretářka spravuje několik tisíc firem tím, že pouze přeposílá poštu do jejich skutečných sídel. (Tax Justice Network, 2013, online)

Obrázek 4: Special Purpose Entities na Caymanských ostrovech



Zdroj: Citizens for Tax Justice, 2014

Tento offshore mechanismus je v podstatě to samé, co provádějí daňové ráje, s tím rozdílem, že je legální provádět výše uvedené praktiky uvnitř státu. Tyto zvláštní podnikatelské struktury lze kromě Nizozemí a Kajmanských ostrovů najít i ve státě Delaware, Irsku, Lucembursku, Jersey a Velké Británii. (Shaxson, 2011)

6.1.2. Manipulace s převodními cenami

Pojem převodní ceny se používá pro označení cen, za které podniky převádí zboží a nehmotný majetek nebo za které poskytují služby podniku v rámci jedné nadnárodní společnosti. Převodní ceny ve velké míře určují příjmy a výdaje podniků a tedy i zdanitelné zisky. Problém převodních cen se v minulosti týkal hlavně sdružených podniků v rámci jedné jurisdikce, ale se vznikem společného trhu dochází k tomu, že se problematika převodních cen stále více dotýká mezinárodních obchodů. V mezinárodním obchodu je mnohem složitější a obtížnější kontrolovat a odhalovat případná chybná ocenění.

Princip tržního odstupu – principy zdaňování nadnárodních společností jsou obsaženy v Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu. Pokud se při posouzení obchodních a finančních podmínek zjistí, že se podmínky uzavřené mezi sdruženými podniky výrazně liší od podmínek, které by byly stanoveny mezi nezávislými subjekty, je možné zahrnout do zisků sdruženého podniku i zisky jím nevykázané a ty následně zdanit. (Rylová, 2012)

K manipulaci s převodními cenami dochází, když je hodnota zboží, licence, služby, půjčky aj. oceněna vyšší či nižší hodnotou než by byla oceněna na konkurenčním trhu dvěma

nezávislými subjekty. To způsobuje podhodnocení či naopak nadhodnocení účtované položky s cílem snížit zisk pro dceřinou společnost, která sídlí ve státě s vysokým zdaněním a naopak navýšit zisk u jiné dceřiné společnosti se sídlem ve státě s nízkým zdaněním.

Absurdní příklady takovéto manipulace s cenou jsou: 1 kg toaletního papíru prodán z Číny za 4 121 \$, 1 litr jablečného džusu prodán do Mexika za 2 052 \$ a kuličková pera, jež opustila Trinidad za cenu 8 500\$ za kus. Opačné extrémy: vojenské odpalovací zařízení vyvážené do Izraele za 50\$, autosedačky za 1,6\$ vyvážené z Belgie. (Simon Pak, 2006)

V mnoha případech pak společnosti k převodním cenám využijí více než pouze jednu zahraniční pobočku, viz příklad společností, které obchodují s Banány. Tyto společnosti generují 48% svých zisků právě v daňových rájích, 40% připadá na spotřebitelské země a pouhých 12% výnosů jde na vrub producentům zemím. V níže uvedeném obrázku č. 5., je zobrazena cesta banánů společnosti Fresh Del Monte, která v USA vykázala v roce 2006 ztrátu 26 milionů EUR, oproti tomu v zahraničí pak zisk 107 milionů EUR. V USA tak společnost nezaplatila nikdy žádné daně. (Merckaerth, 2012)

Obrázek 5: Putování banánů firmy Fresh Del Monte



Zdroj: Merckaerth a Nelh, 2012

Podle údajů deníku The Guardian, které dosud nebyly zpochybněny, využívají společnosti **Dole, Chiquita a Fresh Del Monte** tento způsob daňového plánování. Společnosti, které kontrolují více než 2/3 celosvětového trhu s banány utržili 50 miliard amerických dolarů a z toho měli uváděný zisk 1,4 miliardy v posledních pěti letech (údaje z roku 2007). V těchto letech pak díky převodním cenám dokázali snížit efektivní daň na pouhých 8%. (The Guardian, 2007, online) Jak bude ukázáno později v této práci, peníze, které banánové společnosti neodvedou finančním úřadům po celém světě, se dají, oproti jiným odvětvím, označit za „drobné.“

6.1.3. Optimalizace skrze trust

Koncept trustů je znám již od středověku, kdy rytíři vydávající se na křížové výpravy ponechávali svůj majetek pod dohledem správců, kteří se o něj starali ku prospěchu rytířovi ženy a jejich dětí, zatímco byly rytíři pryč. Vznikal tedy třístranný vztah mezi rytířem (vlastníkem majetku), rodinou rytíře (příjemci výhod plynoucích z majetku) a správcem majetku. V průběhu věků pak byly trusty zakomponovány do Anglosaského právního systému.

V současné době se v mnoha případech uvnitř trustů skrývá především vztah mezi právníky a jejich klienty s cílem manipulovat s vlastnictvím majetku, který trust spravuje. Vlastnictví od majetku, který trust spravuje, může být dokonce odděleno na více částí. Pokud vlastník majetku svěří své jmění trustu, stává se správce trustu zákonným vlastníkem majetku. Správce trustu však nemůže používat svěřené prostředky, jak jej napadne, musí se řídit pokyny, které má trust uvedeny ve smlouvě a které uvádí, kdo konkrétně bude příjemcem výhod, jež z majetku plynou. Na základě zákona o trustech nemá správce jinou možnost, než postupovat tak, jak bylo ve smlouvě uvedeno.

Problém vyvstane, pokud je vlastník majetku zároveň příjemce výhod, které plynou z trustu. Jelikož trusty této formy jsou stále v některých státech neregistrovány je nemožné na takovéto případy přijít. Zakladatel trustu svěří peníze správci (většinou právník se znalostí místních zákonů), který je povinen vyplácet prostředky příjemci, kterým je opět onen zakladatel. Pokud vyšetřovatelé nakonec trust objeví a požadují po jeho správci, aby odhalil identitu příjemce peněz z trustu, správce je zavázán smlouvou a zákonem neposkytnout tyto informace. Za zmínku stojí, že trusty mohou vlastnit kromě peněžních prostředků také akcie, obligace a ostatní finanční instrumenty.

Tento způsob je pak možné „vrstvit“ tím, že příjemcem fondů z trustu bude jiný trust a tak dále. Podobná síť trustů může skončit i tím způsobem, že posledním příjemcem bude bankovní účet vedený ve Švýcarsku, kde místní zákony zakazují prolomit bankovní tajemství pod hrozbou finanční sankce či dokonce vězení. (Shaxson, 2012)

V České republice vznikla možnost založit trust, v českých zákonech označený jako svěřenecký fond, k 1. 1. 2014. Někteří považují vznik svěřeneckých fondů jako náhradu za zrušenou možnost vlastnění akcií na doručitele (ke zrušení došlo také k 1. 1. 2014).

Svěřenecký fond podle českých zákonů také uvádí třístranný vztah mezi zakladatelem, správcem a obmyšleným. Majetek ve svěřeneckém fondu je anonymní a je vyčleněn ke zvláštním účelům, zároveň představuje **samostatnou množinu majetku**, když není součástí majetku zakladatele, správce ani obmyšleného.

Vlastnická práva fondu vykonává správce, přičemž identita zakladatele ani obmyšleného není známa. Správce musí nakládat s majetkem fondu v souladu se statutem svěřeneckého fondu a v souladu s platnými právními předpisy.

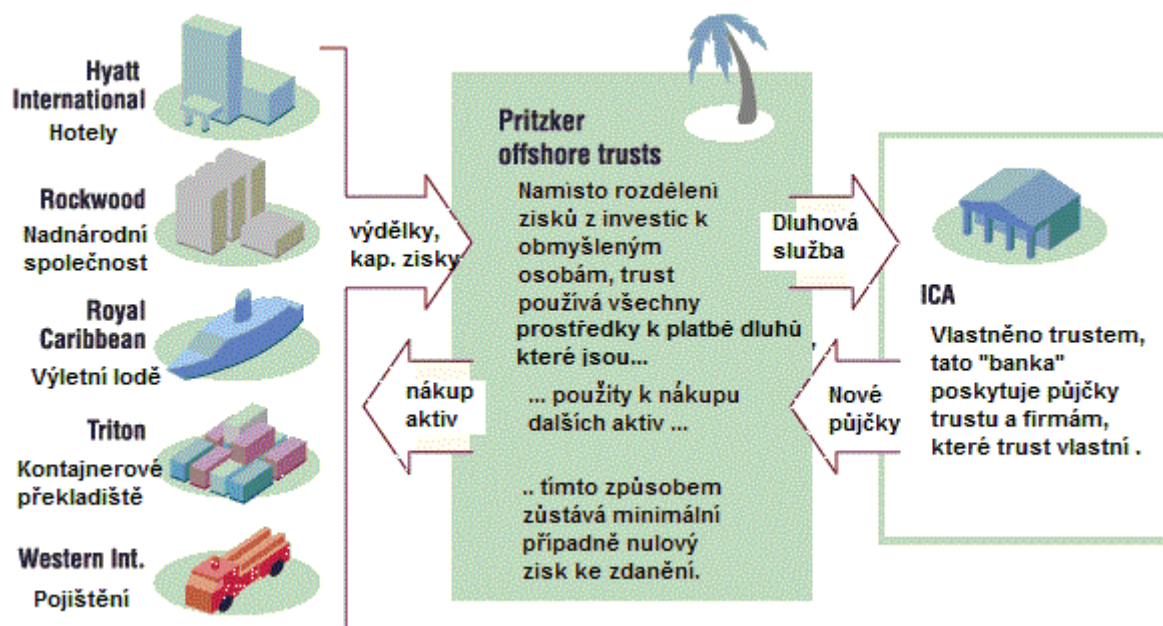
Jelikož je majetek ve svěřeneckém fondu vyčleněn z majetku zakladatele, není předmětem dědického řízení a nebude tedy zahrnut do dědického řízení při vypořádání podílů neopomenutelných dědiců.

Svěřenecký fond není sice právnickou osobou, ale je účetní jednotkou a všechny jeho příjmy jsou zdaněny 19%, může být také plátcem DPH. Plnění obmyšlenému podléhá srážkové dani 15%, může být osvobozeno od daně pouze v případě, že majetek byl vložen osobou v příbuzenském stavu (případně dle výjimek stanovených zákonem). Osvobození od daně je také možné v případě, že byl svěřenecký fond pořízen pro případ smrti.

Na rozdíl od trustů, které jsou známé ve světě, není forma trustu, neboli svěřeneckého fondu v České republice tak vhodná pro účely daňového plánování. (Podnikatel, 2015, online)

Trusty jsou ve velkém měřítku využívány nejbohatšími jedinci, kteří tímto způsobem nevlastní prakticky žádné jmění a tak platí jen minimální daně. Jako příklad je na obrázku 6. uveden Trust který využívá rodina s příjmením Pritzker, kdy 10 členů této rodiny je zařazeno v žebříčku Forbes 400 nejbohatších lidí v USA. (Taxjusticeblog, 2013, online)

Obrázek 6: Schéma trustu rodiny Pritzker

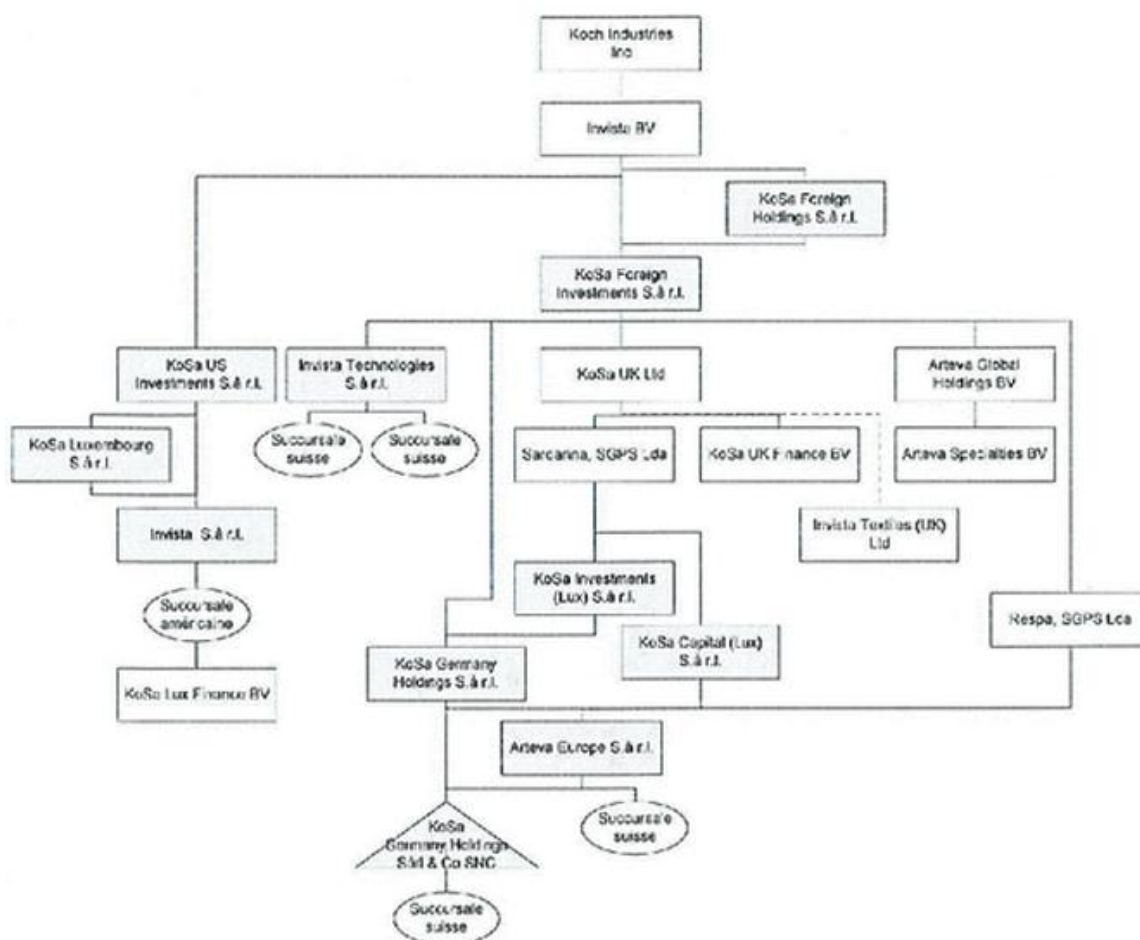


Zdroj: Taxjusticeblog, vlastní úprava

6.1.4. Vnitropodnikové půjčky

Prakticky jde o založení dceřiné společnosti v zemi, kde jsou daňové zákony plně výjimek a daně samotné se pak dají snížit k hodnotám blízké nule. Tento princip je také hojně rozšířen mezi velké nadnárodní korporace. Příklad je propracovaná struktura podnikových vztahů společnosti Koch Industries, kdy srdcem celé operace jsou dceřiné společnosti založené v Lucembursku, které tímto způsobem optimalizovaly daně v období 2009 až 2013. Zjednodušeně jde o vytvoření **vnitrofiremní banky** prostřednictvím dceřiné společnosti, ve vhodném státě A, např. Lucembursko. Tato vnitrofiremní banka poté půjčuje ostatním dceřiným společnostem v zemích B, C, atd. peněžní prostředky, které jsou zatíženy vysokým úrokem. Tyto půjčky snižují zisk před zdaněním, jelikož uměle navyšují náklady dceřiných společností ve státech B a C (ve skutečnosti se zisk přesouvá do dceřiné společnosti v zemi A). Vzniklé úroky jsou navíc ve většině zemí daňově odečitatelné, takže dceřiným společnostem v zemi B a C dále sníží daňový základ, někdy až tak, že vznikne ztráta a společnost má právo na daňový bonus. V zemi B a C tak společnost zaplatí minimální nebo žádnou daň. V zemi A jsou pak úrokové zisky osvobozeny od daně. Tento zjednodušený koloběh je však snadno odhalitelný, proto vznikají složité struktury, které tyto „půjčky“ skrývají, viz. obrázek 7.

Obrázek 7: Struktura dceřiných společností Koch Industries, hlavní zemí je zde Lucembursko



Zdroj: <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/new-leak-reveals-luxembourg-tax-deals-disney-koch-brothers-empire>, 2014

Takovéto struktury ve většině případů nejsou samotné firmy schopny vymyslet, dochází pak k tomu, že členové poradenských společností tyto struktury sami navrhují a pak je prodávají klientům (velkým nadnárodním korporacím). V případech objevujících se v Lucembursku lze označit za strůjce schémat pro daňové optimalizace společnost PricewaterhouseCoopers. (Luxleaks, 2014, online)

6.1.5. Stanovení individuální daně

Z nedávno zveřejněných dokumentů, jež získali investigativní novináři z ICIJ¹⁶, a které nebyly primárně určeny ke zveřejnění, vyplývá, že více než 350 nadnárodních společností z celého světa uzavřelo tajné daňové dohody v Lucembursku (Luxembourg Leaks, 2014, online). Tyto tajné daňové dohody pak usnadňují přelévání zisků (viz.

¹⁶ ICIJ je zkratka pro The International Consortium of Investigative Journalism.

vnitropodnikové půjčky). Dle oficiálních dokumentů bylo zjištěno, že efektivní zdanění některých firem, které posílali skrze Lucembursko své finanční prostředky, bylo pouze 1% ze zisku. Zde je opět na místě uvést, že takovéto dohody, které jsou v Lucembursku legální, jsou uzavírány na základě rad největších účetních a poradenských společností. V konfrontaci s uniklými fakty a požadavkem o komentář k těmto smlouvám se pak např. PWC vyjadřují slovy: „*Všechna naše doporučení a poradenství jsou podávána ve shodě s místními, Evropskými a mezinárodními daňovými zákony a řídí se PWC Global Tax Code of Conduct*“¹⁷. Dále vyjádření uvádí, „*media nemají plné znění smluv*“ a jelikož nemohou okomentovat specifická jednání klientů, zamítají „*jakékoliv návrhy, které by naznačovali cokoliv nepřístojného o práci společnosti.*“ (ICIJ, 2014, online) Jinými slovy PWC hájilo své kroky i přes množství důkazů, které naznačují, že vše nebylo naprosto legitimní, viz obrázek 7.

6.1.6. Odložená daň

Jeden z klíčových elementů fungování offshore¹⁸ systému. Nadnárodní společnosti drží zisky mimo Spojené státy americké, nebo své sídlo v jiném státě, někdy i nekonečně dlouhou dobu. Jedná se o daň, kterou by společnosti v běžném světě platili každý rok, ale místo toho si vybrali odklad zaplacení této daně. Prakticky jde o půjčku od vlády, která je osvobozena od daně a nemá datum splatnosti. Tyto odložené daně pak velmi výrazně snižují cenu použitého kapitálu. Veškeré zisky se zdaní pouze v případě, že se vrátí do mateřské společnosti v dané zemi a ta je poté vyplatí ve formě dividend svým akcionářům. Odložená daň tak poskytuje vysokou konkurenční výhodu oproti malým a středním podnikům, které operují v rámci jednoho státu. Někdy mohou dokonce nadnárodní společnosti přivést zisky zpět do mateřské společnosti na základě výjimek či amnestií. Toto je příklad z roku 2004, kdy prezident USA George W. Bush a jeho administrativa umožnili „přátelům“ z nadnárodních korporací navrátit zisky do země s tím, že zaplatí namísto obvyklé daně 35%, daň pouze 5%. (Shaxson, 2011)

Názor autora na tuto oblast je, že nadnárodní korporace pak v mnoha případech vyčkávají na podobný stimul od vlády, která v posledních letech operuje velmi blízko možnosti reálného

¹⁷ PWC Global Tax Code of Conduct je soubor norem, které uvádí PWC na svých stránkách, obsahuje body, co PWC provádí a jak by měla jednat.

¹⁸ Offshore značí podnikání v zahraničí, typické pro daňové ráje.

bankrotu. (Townhall.com, 2014, online) Je tak pravděpodobné, že se podobné amnestie v budoucnu znovu objeví.

V současné době se problematika odložené daně probírá nejvíce právě v USA, jelikož množství peněžních prostředků, které drží americké firmy v zahraničí, činí 2,1 bilionů dolarů¹⁹ a každý rok přibývá zhruba 90 miliard dolarů. Nejvíce zadržného zisku nahlásila společnost Apple 111,3 miliardy dolarů, General Electrics 110 miliard dolarů, poté následuje Microsoft se zadržným ziskem 76,4 miliard dolarů a farmaceutická společnost Pfizer s 69 miliardami dolarů. (Reuters, 2014, online). Pokud by se tyto zadržované zisky vrátili zpět do vlasti, vytvořili by, při dani 34% pro korporace, **zisk** pro státní pokladnu USA ve výši **17,6 bilionů korun**²⁰. Pro srovnání: **rozpočet** České republiky pro rok 2015 je 1,1 bilionů korun, rozpočet USA v roce 2015 činí 82,4²¹ bilionů korun. (Nationmaster, 2015, online)

6.1.7. Lobbying

Tato praktika existuje již mnoho let, jedná se o soustavné prosazování zájmu skupiny (banky, firmy z automobilového průmyslu apod.) především v médiích, na veřejnosti, u státních orgánů a jejich představitelů. V rámci Evropské unie se lobbisté zavazují k dodržování principů etiky jako je transparentnost, otevřenost, důvěrnost, zákaz konfliktu zájmů apod. (Pitrová, Kubová, 2010)

6.1.8. Přímé ovlivnění daňových zákonů

Za pomoci největších auditorských společností a právníkům znalých daňový systém dané země lze dosáhnout toho, že například na ostrově Jersey platí pro nejbohatší rezidenty, fyzické osoby, jednotná daň 150 000£. Při celosvětovém zisku 10 milionů liber je pak skutečná daň pouze 1,5%. Právnícké osoby ve formě International Business Company zde platí daň ve výši 2%, která může dále klesat, v závislosti na tom, kolik z celkového zisku společnosti zůstane v Jersey. Ohledně nezájatosti a fungování parlamentního systému, kdy 6 z 10 současných ministrů ostrova jsou multimilionáři, lze pak pouze diskutovat. (Shaxson, 2011)

¹⁹ v originále \$2,1 trillion.

²⁰ Přepočteno na koruny podle kurzu 24,65 CZK/USD.

²¹ V originále \$3,34 trillion.

6.2. IASB a auditorské společnosti

Auditorské firmy zaujímají zvláštní postavení v globální ekonomice. Jejich hlavní smyslem existence je pro mnoho lidí to, že regulují největší světové korporace. V určitém slova smyslu jsou to privátní policejní síly kapitalismu. Firmy Velké čtyřky v současné době zaměstnávají dohromady kolem 800 tisíc lidí a jejich zisk v roce 2013 činil 120 miliard amerických dolarů (Big4, 2014, online). Prací Velké čtyřky je mimo jiné i provádění auditů, kde má v současné době až monopolní postavení. A je to právě pochybení při auditech, které stojí za největšími účetními skandály poslední doby. Jmenovitě Enron, WorldCom a další, jež stojí i za nedávnou finanční krizí. Jelikož špatné audity mohou způsobit značné škody po celém světě, snaží se vlády regulovat tyto profese se zvláštní péčí. (Shaxson, 2011)

6.2.1. Problematika omezeného ručení

Až do poloviny 19. století nebylo možné založit **společnosti s ručením omezeným**²². Platilo to především z důvodu obav, že vlastníci ztratí odpovědnost za dluhy, které nahromadili a které jdou nad rámec vloženého kapitálu. Jelikož zavedení tohoto konceptu podnikání bylo v oné době kontroverzní, zavázali se společnosti s omezeným ručením, že budou mít svá účetnictví povinně kontrolovány audity a ty budou následně zveřejňovány.

Oproti tomu je forma **veřejné obchodní společnosti**²³ velmi odlišná. Vlastníci totiž mohou přijít o všechno, jelikož jejich ručení za závazky je neomezené. V této formě podnikání pak nejsou tak přísné podmínky v podobě auditu, vedení účetnictví a ostatních standardů. *Tyto rozdíly ohledně auditu a účetnictví platí a platili především v anglosaském právním systému, pozn. autora.* Zároveň jeden vlastník je odpovědný nejen za závazky, které způsobil sám, ale i za dluhy, které způsobil druhý vlastník společnosti. Toto neomezené ručení za závazky společně a nerozdílně je, s přihlédnutím na speciální funkci auditorských firem jako soukromých policistů kapitalismu, velmi dobrý nápad. (Shaxson, 2011)

Až do roku 1991 museli být auditorské společnosti veřejnými obchodními společnostmi. V roce 1991 si však auditorské firmy (tehdy ještě **Velké šestky**²⁴), zajistili ve státě Texas

²² V angl. Limited Liability, případně Limited Liability Partnership.

²³ V angl. General Partnership.

²⁴ Velká šestka zahrnovala společnosti Deloitte, Price Waterhouse, Ernst & Young, KPMG a dále Arthur Andersen a Coopers & Lybrand.

privilegium využívat ke svému podnikání strukturu firmy založenou na společnosti s ručením omezeným. Zisk této formy podnikání byl v zájmu i ostatních firmy ze všech sektorů. Od roku 1991 do roku 1995 pak získala polovina společností v USA statut společnosti s ručením omezením. „*Společnosti s ručením omezeným odmetly nejsilnější motivaci pro sebekontrolu u právních a účetních firem, to vysvětluje vlnu účetních skandálů, které se následně přehnalý přes tuto zem.*“ David Cay Johnston (Shaxson, 2011, str. 178)

Na opačném břehu atlantického oceánu, konkrétně v Londýně, došlo k podobné situaci v roce 1989. Nejprve auditorské a účetní společnosti získali možnost, stát se společnostmi s ručením omezeným, ale s podmínkou, že zveřejní své účetní záznamy veřejnosti. Toho využilo jen několik firem, jelikož většina z nich, včetně Velké šestky, nechtěla dát na odiv své finance. Dále pak auditorské společnosti získali koncese od státu, které jim zajistili monopolní postavení v této oblasti. Rozhodnutí britského **House of Lords**²⁵ z roku 1990 pak ještě „zhoršilo“ podnikatelské prostředí, když bylo rozhodnuto, že auditorské společnosti nemají žádnou zodpovědnost vůči individuálním investorům, kteří by byli poškozeni v důsledku chybného auditu.

Přesto všechno byla stále Velká Británie proti zavedení zákona o společnostech s ručením omezeným. Zákon, který by ponechal výhody omezeného ručení společně s výhodou pouze částečného odkrytí finanční situace firmy. Jelikož účetní firmy nedokázali ovlivnit přijetí zákona v Británii, vydali se hledat útočiště jinde, kde by mohli snadněji upravit místní zákony. Toto se povedlo na ostrově **Jersey**²⁶.

Po získání možnosti omezeného ručení spolu s výhodou jen částečného odkrytí účetních výkazů, které bylo uzákoněno na ostrově Jersey, začali účetní a auditorské firmy veřejně vyhlášovat, že přesídlí na tento ostrov, pokud v Británii nebude přijat obdobný zákon. Na základě mediálního tlaku a označení odpůrců proti přijetí nového zákona za „anti-business“, byl zákon v roce 2001 schválen. Ačkoliv přijatý zákon v Británii není tak „špatný“, jako na ostrově Jersey, obsahuje totiž více požadavků na zveřejňování, výrazně zhoršuje iniciativu auditorských firem v oblasti účetnictví.

²⁵ House of Lords v češtině Sněmovna lordů, jde o horní komoru parlamentu ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku.

²⁶ Jersey je závislé území britské koruny, oficiálně s rozsáhlou autonomií, neoficiálně pod kontrolou City of London a Velké Británie, viz. Shaxson.

Ernst & Young se stali společností s omezeným ručením v roce 2001, KPMG v roce 2002, Pricewaterhouse Coopers začátkem roku 2003 a Deloitte & Touche následovali v průběhu roku 2003. Následně se přidali právnické firmy, které také získali daňové výhody, omezené zveřejňování účetnictví a to vše při výhodách omezeného ručení. (Shaxson, 2011)

V současné době nemají v USA auditorské společnosti omezené ručení v případě nedbalosti. Znamená to, že pokud auditovaná firma zkrachuje, můžou jít závazky ze soudních sporů za auditorskou společností v neomezené výši. Oproti tomu ve Velké Británii je, jak bylo výše uvedeno, schváleno, že auditorské společnosti neručí za závazky z chybně provedených auditů. V roce 2008 pak Evropská komise doporučila i členských zemím Evropské unie, aby umožnili auditorským společnostem omezeného ručení k podpoře soutěže na trhu v této oblasti. Jelikož šlo pouze o doporučení, existují v rámci Evropské unie rozdíly. Německo má omezené ručení pouze za podmínek, kdy se nejedná o úmyslné porušení povinností auditora. Ve Francii naopak není možné neomezené ručení auditorů, ani pokud se auditovaná společnost s auditorem domluví přímo ve smlouvě. (ICAEW, 2014, online)

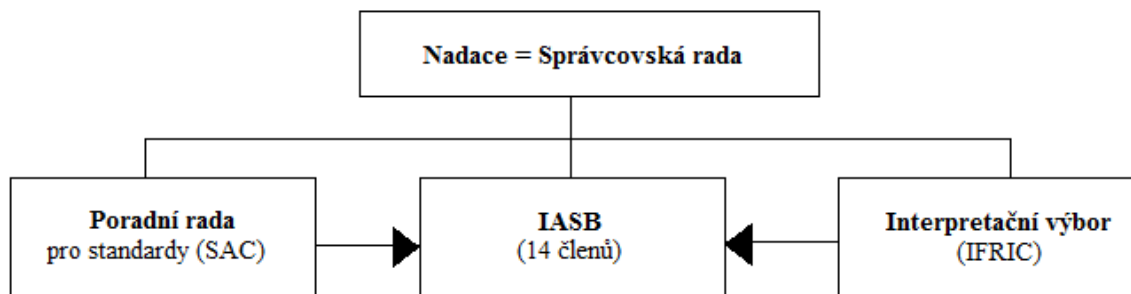
6.2.2. Fakta o IASB

Počátek vydávání mezinárodních standardů v oblasti účetnictví lze najít v roce 1973, kdy **Výbor pro mezinárodní účetní standardy**²⁷ začíná vydávat Mezinárodní účetní standardy pod zkratkou **IAS**. Již od začátku měl tento projekt stanoveny hlavní úkoly jako zvýšení důvěry v prezentování účetních dat a především zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek.

Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů (IASB) nahradila v roce 2001 **Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)**, tato nová rada má v současné době formu nadace. Standardy, jež jsou vydávány po této změně, se označují jako **IFRS**. (Hinke, 2013)

²⁷ V originále IASC – International Accounting Standards Committee.

Obrázek 8: Struktura orgánů vydávající IFRS



Zdroj: Hinke, vlastní úprava, 2015

Správcovská rada (IFRS foundation) – má 21 členů z různých kontinentů světa podle stanovených kvót, Severní Amerika (5), Evropa (6), Asie (7) a zbytek světa (3). Tato rada jmenuje poradní radu, členy IASB a IFRIC. Správcovská rada dále monitoruje efektivitu výboru IASB a zajišťuje financování

Poradní rada – členů je zhruba kolem 40 z různých geografických oblastí, jmenování jsou Správcovskou radou na období 3 let. Vytváří prostředí pro zapojení organizací či jednotlivců se zájmem o mezinárodní účetní standardy.

IASB – volení členové Správcovskou radou, kterých je v současné době 14, mají na starosti veškeré technické záležitosti spojené s vydáváním IFRS včetně vydávání a zdůvodňování závěrů. Každý člen má rovnocenný hlas.

Interpretační výbor – je tvořen týmem znalců z celého světa, především jde o zástupce účetních firem ať už Velké čtyřky či jiných společností. Má celkem 15 členů. Tento výbor slouží k dosažení jednotného výkladu standardů IFRS.

Koncepční rámec IAS/IFRS pak nastiňuje vizi účetního výkaznictví. Tato vize obsahuje cíle účetní závěrky, které mají požadavky na periodicitu vykazování a požadavek věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. (Hinke, 2013)

Veškeré snahy a vystupování IASB jako celku působí tak, že tato nezisková instituce opravdu přispívá ke zlepšení situace v oblasti výkaznictví a účetnictví.

Stinnou stránkou jsou ovšem některá zarážející fakta. Například fakt, že IASB sídlí v Londýně v části zvané **City of London**²⁸. City of London je samosprávným celkem uvnitř města Londýn a je neoficiálně označován jako vrchol pyramidy tvořené ze sítě daňových rájů po celém světě. (Shaxson, 2011)

Dalším faktem, který spíše škodí samotné organizaci, je, že i přes vyjednávání uvnitř Evropské unie, není ve standardech IASB aplikována nutnost zveřejňovat výsledky hospodaření pro jednotlivé státy, ve kterých nadnárodní korporace podnikají. Místo toho stačí **konsolidovaná účetní závěrka**, která výrazným způsobem pomáhá zakrýt manipulace s převodními cenami a podobné praktiky uváděné v předchozích částech práce.

Podle pravidel IASB není dokonce možné zjistit, kdo skutečně vlastní kterou firmu, což se s rostoucí komplexností nadnárodních společností zhoršuje. (Shaxson, 2011)

Ostrou kritiku vyjádřil na adresu IASB i Richard Murphy²⁹: *„Společnost získá povolení podnikat na území státu od vlády, která reprezentuje lid. Na oplátku má povinnost vést účetnictví. Toto je podstata správy a odpovědnosti. Namísto toho máme nadnárodní společnosti, které předstírají, že se vznášejí nad všemi hranicemi. Což ve skutečnosti není pravda.“* Dále Murphy uvádí, že pokud by IASB donutila nadnárodní korporace rozkrýt své účetnictví pro každou zemi zvlášť, výrazně by vzrostla transparentnost trhů a informovanost investorů, kam jsou jejich peníze skutečně směřovány. Dále by jednotlivé státy získaly přehled o tom, jak jsou finanční toky převáděny, za účelem optimalizací, skrz daňové ráje.

Na fungování IASB dále poukazuje i profesor Prem Sikka z Univerzity v Essexu. Uvádí, *„IASB není založena na veřejném rozhodování, ani není zodpovědná demokratickému parlamentu. Jde o soukromou společnost založenou v Delaware, financovanou Velkou čtyřkou a některými z největších nadnárodních korporací.“* Toto profesor Sikka označuje jako privatizaci veřejného rozhodování³⁰. (Shaxson, 2011)

²⁸ Někdy také The City of London Corporation, jde o vnitřní část Londýna, konkrétně o nejstarší samosprávný celek na světě s rozlohou 3,16 kilometrů čtverečních, v současné době v určitých oblastech působnosti přesahující i pravomoci samotného Londýna či celého Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku.

²⁹ Richard Muchy je autorizovaný účetní, člen Tax Justice Network a přispívá svými články do The Guardian a Forbes.com.

³⁰ V originále „Privatisation of public policymaking.“

Pro autora této práce je také závažný fakt, že organizace, která by měla tvořit standardy v oblasti účetnictví, je prakticky soukromou organizací. Nadace neboli správní rada je pro daňové účely usídlena v **Delawaru**, státu v USA, který se dá označit za průkopníka v oblasti offshore daňového plánování na Americkém kontinentu. Nutno poznamenat, že pro nadace jako je IFRS zde platí daň ve výši 0%.

IASB jakožto člen IFRS je usídlena v Londýně, konkrétně City of London, jak bylo uvedeno výše v práci. Na věrohodnosti fungování organizace pak nepřidává ani fakt, že v roce 2012 obdržela IASB celkem 25% peněžních prostředků, ze všech darů, příspěvků a dotací, od největších auditorských firem v čele s Velkou čtyřkou. (Burkholder, 2014, online)

Stejně tak SEC³¹, který v únoru 2014 zabezpečil pro IFRS dotaci ve výši 3 milionů amerických dolarů, především pro to, aby si udržel křeslo v dozorčí radě IFRS. Otázkou je, zda podle současných právních zákonů je vůbec možné, aby veřejná organizace jako je SEC mohla přispívat do privátní organizace jako je IFRS, navíc bez předešlého schválení kongresem USA. (Burkholder, 2014, online)

V neposlední řadě je spíše překvapivé obsazení právě Správcovské rady IFRS, která je složena především ze členů vyspělých zemí, a prakticky řídí fungování celé tvorby mezinárodních standardů. Rozvojové země, především z Afrického kontinentu, tak mají jen minimální zastoupení při rozhodování o budoucnosti výkaznictví, které velmi výrazně ovlivňuje dopad na daně a daňové úniky. V současné době mají Africké státy pouze jednoho zástupce a ten pochází z Jihoafrické republiky, země, která se nedá označit za rozvojovou. (IFRS, 2015, online)

³¹ SEC je zkratka pro U.S. Securities and Exchange Commission, neboli Komise pro cenné papíry v USA.

7. Zhodnocení současné situace

Za problémy v současném světě nestojí daňové plánování a daňové úniky, jelikož se jedná pouze o důsledky. Daleko závažnější jsou důvody, kvůli kterým může docházet k výše uvedené problematice. V této části práce bude uveden důvod, kvůli kterým mohou nejen nadnárodní korporace využívat offshore mechanismů v podobě daňových rájů.

V první řadě by na tomto místě chtěl autor této práce **definovat daňový ráj** za pomoci svého průvodce Nicolase Shaxsona: „*Jde o místo, které se všemožně snaží přilákat zahraniční kapitál, pomocí stabilního politického prostředí, s cílem pomoci lidem či firmám obejít zákony, právo a regulace jiných států.*“

Daňové ráje lze poznat podle několika aspektů, od vysokého stupně utajování informací, přes nízké či žádné daně, dále v oddělených právech a zákonů pro rezidenty a nerezidenty, až k oblíbeným prohlášením typu: „*My nejsme daňový ráj.*“ (Shaxson, 2011)

7.1.1. Malá snaha vyspělých zemí

Mnoho případů při snaze bojovat s daňovými ráji končí tak, že vyspělé státy doporučí rozvojovým zemím, aby si doslova: „udělali pořádek ve svých záležitostech, pokud jim unikají peníze.“ (Shaxson, 2011) Pokud už však dojde ke snaze, alespoň nějakým způsobem bojovat proti daňovým rájům, vyvstane další překážka v podobě lobbingu zájmových skupin.

To je případ i OECD, konkrétně Globálního fóra, které v roce 2009 zveřejnilo report, který obsahoval i seznam 35 daňových rájů (tzv. **Black list**), a který měl za úkol bojovat s offshore systémem tím způsobem, že uvalí na zmíněné státy sankce, v případě, že nebudou spolupracovat.

Globální fórum – celým názvem The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Založeno roku 2001 členy OECD. Celkem 122 států je nyní členem. Globální fórum se snaží o dosažení transparentnosti a výměny informací pro daňové účely po celém světě. Výměna daňových informací probíhá na základě požadavku od jiné členské země.

Bohužel, výše uvedený Black list byl na základě tlaku ze strany několika institucí jako Centrum svobody a prosperity³² a Mezinárodní organizace pro daně a investice³³ značně

³² Center for Freedom and Prosperity (CF&P).

poupraven. Přispělo k tomu také to, že se na seznamu neobjevila žádná ze zemí OECD, nezahrnoval tedy Švýcarsko, Lucembursko, USA ani Velkou Británii. Úprava seznamu a sankcí pro daňové ráje se projevila tak, že označené daňové ráje byly nuceny podepsat smlouvu, která má zaručit, že se „napraví.“ Na základě této podepsané dohody pak byly daňové ráje označeny jako spolupracující partneři, vyjmuty z Black listu a přesunuty na takzvaný **White list**. Požadavky, které daňové ráje podepsali v dohodě, znamenají, že stačí, aby uzavřeli smlouvy o výměně informací na požádání³⁴ minimálně s 12 různými státy. Těmito státy mohly být i ty, které figurovaly ve zveřejněném Black listu. Proto se dá vysvětlit, proč byl takový spěch, uzavřít smlouvy o výměně informací s takovými ekonomickými „giganty“, jako jsou Faerské ostrovy a Greenland. (Financial Transparency Index, 2009, online)

Země, které dříve byly, dle OECD označeny jako daňové ráje, se nyní stali spolupracujícími členy Globálního fóra. **Výměna informací na požádání** pro daňové účely však nefunguje tak, jak by měla, jelikož členská země se zavazuje, že poskytne jiné členské zemi informaci pouze v případě, kdy žádající strana přesně uvede, o co žádá a z jakého důvodu. Toto je však nemožné ze strany žádajícího, jelikož aby prokázala daňový únik, musí nejprve získat potřebná data. Jde tedy o situaci, která daňovým rájům vyhovuje, jelikož mohou tvrdit, že jsou transparentní, zatímco pokračují ve stejných praktikách. (Shaxson, 2011)

Tak prakticky skončila snaha OECD v boji proti daňovým rájům. Podle definice OECD, respektive Black listu, který zavedla, není v současné době země, která by byla označena daňovým rájem. (OECD, 2015, online)

Dále autor této práce, při zkoumání ročních reportů dalších organizací, zjistil, že mnoho mezinárodních organizací označuje především rozvojové země jako netransparentní a zkorumpované. Příkladem může být report z roku 2014 instituce Transparency International, který hodnotí stupeň korupce a transparentnosti v jednotlivých zemích. Kdy 0 značí nejvyšší stupeň korupce a 100 značí, že je země prakticky čistá bez přítomnosti korupce.

³³ International Tax and Investment Organization.

³⁴ Tax Exchange Information Agreement (TEIA).

Tabulka 4: Top 20 nejtransparentnějších ekonomik dle Transparency International

1.	Dánsko	92	11.	Austrálie	80
2.	Nový Zéland	91	12.-13.	Německo	79
3.	Finsko	89	12.-13.	Island	79
4.	Švédsko	87	14.	Velká Británie	78
5.-6.	Norsko	86	15.-16.	Belgie	76
5.-6.	Švýcarsko	86	15.-16.	Japonsko	76
7.	Singapur	84	17.-20.	Barbados	74
8.	Nizozemsko	83	17.-20.	Hong Kong	74
9.	Lucembursko	82	17.-20.	Irsko	74
10.	Kanada	81	17.-20.	USA	74

Zdroj: Transparency International, 2015, vlastní úprava

V první dvacítce nachází tato práce velice překvapivá jména, jelikož je zde zařazeno Švýcarsko, Singapur, Nizozemsko, Lucembursko, Barbados a Hong Kong. Česká republika je pro rok 2014 umístěna na 53. místě se skóre 51 (zlepšení oproti roku 2013, kdy bylo skóre 48).

Je tedy velmi těžké rozpoznat, podle současných kritérií a všemožných žebříčků, které země jsou skutečnými daňovými ráji a jsou skutečně velmi netransparentní, zkorumpované a plné právních kliček, které nadnárodní společnosti mohou využít.

7.1.2. Tax Justice Network

Největším pomocníkem v této oblasti se tak jeví uskupení s názvem **Tax Justice Network**, nezávislá nezisková organizace, která zveřejnila vlastní seznam Daňových rájů, jedná se o takzvaný **Financial Secrecy Index (FSI)**.

Tento index kombinuje získaná kvalitativní a kvantitativní data, pro vytvoření objektivních měřítek, jak která jurisdikce přispívá k celosvětovému problému finančního tajemství.

První jeho částí je kvalitativní ukazatel **Skóre neprůhlednosti**³⁵, které je založeno na 15 dílčích ukazatelích:

- 1) **Bankovní tajemství** – pro to, aby státní příslušnost získala plný počet bodů, je nutné, aby měla databázi všech bank a zajistila efektivní přístup k nim. Efektivním přístupem je označeno, že finanční úřady nepotřebují dodatečná povolení, například od soudů.

³⁵ Opacity Score.

- 2) **Registr trustů a nadací** – tento ukazatel hodnotí, zda vůbec existuje registr trustů, svěřeneckých fondů, nadací a podobných institucí, které slouží k ukrytí identit skutečných vlastníků peněžních prostředků. Dále se hodnotí, zda je registr volně přístupný nebo zda je možné spravovat trusty podle zahraničního práva.
- 3) **Záznamy o vlastnících společností** – zda je ve státě veden registr, který požaduje, aby všechny firmy bez ohledu na typ uspořádání, uváděly všechny skutečné vlastníky³⁶ společností, trustů, fondů a nadací.
- 4) **Zveřejňování vlastníků společností** – indikátor, který hodnotí, zda státy požadují všechny dostupné informace o společnostech s ručením omezeným a jsou vždy tyto informace aktuální. Dále, zda je možné se k těmto informacím dostat přes internet.
- 5) **Zveřejňování účetních záznamů** – hodnotí, zda jurisdikce požadují, aby společnosti s ručením omezeným zveřejňovaly výroční zprávy a poté byly tyto výroční zprávy volně dostupné přes internet.
- 6) **Účetní závěrky zvlášť pro každou zemi kde podnikají** – tento ukazatel se zaměřuje na to, zda společnosti, které jsou kótovány na burze nebo mají sídlo v daném státě, zveřejňují výroční zprávu, která obsahuje účetní záznamy zvlášť pro každou zemi, kde firmy podnikají³⁷.
- 7) **Připravenost k výměně informací** – indikátor, který zjišťuje, zda akciové společnosti a finanční instituce musí podávat hlášení finančnímu úřadu dané země o dividendách a podílech na zisku, který byl vyplacen pro nerezidentní osoby.
- 8) **Efektivnost daňové administrativy** – ověřuje, zda daňová správa dané země využívá údaje, které získá o daňových poplatnících a dále zda jsou tyto údaje efektivně přezkoumávány pro analýzu daňových úniků. Také sem tento ukazatel řadí, zda má daňová správa specializované oddělení pro velké daňové poplatníky.
- 9) **Snaha zabránit daňovým únikům** – zda existuje na jedné komoditě pouze jediná daň. Například zda zisk v podobě příjmu ze zahraničí je zdaňován stejně pro spřízněné osoby firmy jako pro osoby, které nejsou s firmou nijak spojeny.

³⁶ Beneficial ownership, označení pro někoho, kdo má užitek z aktiv (bankovní účet, trust, nemovitost) a současně nic z toho nevlastní, jelikož je vše vedeno na jinou osobu. (Norad, 2014)

³⁷ Country-by-country reporting.

- 10) **Škodlivé, ale legální formy podnikání** – indikátor tvořený dvěma komponenty, prvním je, zda jurisdikce umožňuje vznik tzv. společností s rozděleným majetkem³⁸. Dále zda je možné, aby trusty neboli svěřenecké fondy měli dle zákona možnost, ukotvit do smlouvy takzvanou únikovou klauzuli³⁹.
- 11) **Praní špinavých peněz** – zkoumá rozsah, ve kterém jsou uplatňovány postupy k zamezení legalizace výnosů z trestné činnosti, neboli praní špinavých peněz. Jako dostačující je považováno, pokud země dodržuje doporučení organizace FATF⁴⁰.
- 12) **Automatická výměna informací** – tento ukazatel registruje, zda je jurisdikce zapojena v mnohostranné automatické výměně informací ohledně daňových záležitostí. V současnosti neexistuje žádný globální systém ohledně sdílení informací pro daňové účely, proto je hodnocení zastoupeno tím, zda se země účastní výměny informací v rámci směrnice EU o dani z úspor⁴¹.
- 13) **Dvoustranné dohody** – indikátor, který zjišťuje, se kterými zeměmi daná jurisdikce podepsala ratifikovanou smlouvy, které umožňují výměnu daňových informací mezi zeměmi tzv. „na požádání“⁴². Jde o smlouvy, které jsou navrženy organizací OECD a Světovým fórem.

³⁸ Protected Cell Company, v češtině nemá tento druh společnosti ekvivalent. Jde o druh podnikání, kdy společnost vyčlení část svých aktiv, aby vytvořila novou společnost, která je pod kontrolou mateřské společnosti, avšak veškeré závazky, které dopadnou na nově vytvořenou entitu, jdou pouze za touto částí společnosti a nemají dopad na společnost mateřskou. V zahraničí toto principu využívají pojišťovny, které jsou součástí velkých bank. Banky se snaží oddělit aktiva obou entit, aby v případě soudních sporů či jiných nepříznivých dopadů nebylo ohroženo fungování celé korporace. (Business Dictionary, online)

³⁹ Flee clause, jde o klauzuli, která může v určitém okamžiku, dle smlouvy na základě které byl trust založen, umožnit převod aktiv, administrativy a rozhodovacích práv do jiného státu podle platných zákonů.

⁴⁰ Financial Action Task Force on Money Laundering, V češtině Finanční akční výbor je mezinárodní mezivládní organizace, mající celosvětový vliv při vytváření standardů a hodnocení jurisdikcí v oblasti boje proti praní špinavých peněz a financování terorismu. (MFČR, online)

⁴¹ European Savings Tax Directive.

⁴² Upon request.

14) **Závazek mezinárodní transparentnosti** – ukazatel, který měří, zda jurisdikce uzavřela některou z pěti úmluv týkající se mezinárodní transparentnosti⁴³.

15) **Mezinárodní soudní spolupráce** – zde se prošetřuje stupeň zapojení jednotlivých jurisdikcí do mezinárodní soudní spolupráce na téma praní špinavých peněz a ostatních zločinů. Používá se zde k měření 36 až 40 ukazatelů dle doporučení FATF. (Financial Secrecy Index Methodology, 2013, online)

Druhou částí FSI je část kvantitativní pod označením **Dopad v celosvětovém měřítku (GSW)**⁴⁴, která je založena na hodnocení jednotlivých států a jejich celosvětového podílu na finančním trhu pro nerezidentní klientelu. GSW je založeno na veřejně dostupných datech týkajících se mezinárodního obchodu, kdy je případně použita metodika Mezinárodního měnového fondu k vypočtení chybějících dat týkajících se peněžních toků.

Obě komponenty, jak kvalitativní tak kvantitativní, pak umožňují vytvořit žebříček **Financial Secrecy Index**, který řadí jednotlivé státy podle jejich příspěvku k celosvětovému problému týkající se **finančního tajemství**⁴⁵ a lze je tak označit za daňové ráje. Žebříček Financial Secrecy Index je součástí přílohy E.

Obrázek 9: Vzorec pro výpočet Financial Secrecy Indexu

$$\text{Financial Secrecy Index } 2013_t = \text{Secrecy Score}_t^3 * \sqrt[3]{\text{Global Scale Weight}_t}$$

Zdroj: Financial Secrecy Index, 2013

V žebříčku FSI již najdeme země, na rozdíl od Transparency Indexu, které by tam autor práce sám očekával.

První místo zaujímá **Švýcarsko**, které FSI označuje jako „praotce“ daňových rájů. Švýcarsko v roce 2013 spravovalo 2,8 bilionu amerických dolarů⁴⁶. Samotná bankovní aktiva činí 820%

⁴³ 1) Amended Council of Europe / OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (“Tax Convention”); 2) 2003 UN Convention against Corruption 3) 1988 UN Drug Convention 4) 1999 UN International Convention for the Suppression of the Financing of Terrorism 5) 2000 UN Convention against Transnational Organised Crime.

⁴⁴ Global Scale Weights.

⁴⁵ Financial Secrecy.

⁴⁶ V originále \$2,8 trillion.

hrubého domácího produktu. Dominantní banky jsou zde UBS a Credit Suisse, které vlastní polovinu všech bankovních aktiv. Druhé místo patří **Lucembursku**, třetí **Hong Kongu**, čtvrté **Kajmanským ostrovům** a páté **USA**.

Pokud by index FSI počítal se Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irsku a k nim přidala veškerá zámořská teritoria a závislá teritoria Britské koruny, byl by tento celek ohodnocen 2162 až 3170 body, což mnohem více, než má první Švýcarsko. (Financial Secrecy Index, 2013, online)

7.1.3. Korporace „Too big to fail“⁴⁷

Jeden ze zásadních problémů současného globalizovaného světa. V dnešní době je totiž málo pravděpodobné, aby velké nadnárodní korporace zkrachovali, zde by autor této práce rád zdůraznil především sektor v oblasti **bankovníctví a financí**.

Podle mezinárodního měnového fondu každá z největších bank na jednotlivých kontinentech získala ze sanací částky v tomto rozmezí: 15-70 miliard dolarů pro banky v USA, 25-110 miliard dolarů pro banky v Japonsku, 20-110 miliard dolarů získali banky v Británii a 90-300 miliard dolarů získali ze sanací banky v Eurozóně. (Financial Times, 2014, online)

Stejně tak, pokud hrozí krach některé velké společnosti, která zaměstnává mnoho občanů státu. Je zde vysoká pravděpodobnost, že v případě potřeby bude takováto firma, narozdíl od malého či středního podniku, zachráněna státem.

Podobná opatření vlád jednotlivých států po celém světě dávají jasné znamení v podobě toho, že firmy, které velmi špatně hospodaří, investují do rizikových projektů, ale jsou dostatečně velké, budou v případě problémů dotovány. Dotovány občany státu.

Jako opatření proti „Too big to fail“, byl na opačné straně Atlantického oceánu přijat **zákon Dodd-Frank**. Tento zákon, má za úkol zmenšit význam největších společností, primárně bank, aby v případě budoucích finančních krizí nemusela vláda USA vynakládat další peníze na jejich sanaci. Stejný postup provedla Velká Británie, která vytvořila **Nezávislou komisi bankovníctví**⁴⁸, tato komise má dohlížet na bankovní systém v Británii. Zda jsou podobná přijatá opatření dostatečná, to ukážou až případné další finanční krize. Již nyní však mají tato

⁴⁷ V překladu: „Příliš velký na to, aby padnul.“

⁴⁸ Independent Commission on Banking.

opatření řadu kritiků, kteří poukazují na nedostatky a prakticky nulové změny ve světě bankovníctví a financí.

Příčinu, proč se globální svět ocitl v této neřešitelné situaci, lze především najít právě u daňových rájů. Studie francouzského Parlamentního účetního výboru⁴⁹ ukázala, že velké korporace platí v průměru pouze 8% daň, kdežto malé podniky platí na dani 33%. (Assemblée Nationale, 2011, online) Výše uvedená studie se setkala se značnou nevolí a způsobila několik protestních akcí a sepisování peticí proti neférovému daňovému jednání. (Change.org, 2011, online)

Výše, v jaké platí nadnárodní korporace daně, jim pak dává značnou výhodu oproti malým a středním podnikům. Především v tom, že mohou růst mnohem rychlejším tempem a případně skupovat ostatní společnosti. Poté mohou vzniknout ohromné firemní struktury, které jsou právě označeny jako „Too big to fail.“

7.2. Dopady ve světě

Dle studie z roku 2014 je pro společnosti, které jsou součástí žebříčku **Fortune 500**, zcela běžné využívat daňové ráje k daňovým optimalizacím. Celkem 362 společností (70%) využívá zahraniční pobočky pro daňová plánování. Tyto společnosti mají dohromady 7 872 poboček v daňových rájích. Profit, který zahraniční společnosti přiznali na Caymanských ostrovech či Bermudách, činil 1 600% HDP každé země. Pouze 55 společností z výše uvedených 362 vypočetlo, kolik činí daň, kterou by zaplatili, kdyby nevykazovali zisky mimo USA. Jde o sumu **147,5 miliard** amerických dolarů⁵⁰. Na základě těchto skutečností bylo možné zjistit, že skutečná daň ze zisku oněch 55 firem byla pouze 6,7%.

Společnosti s nejvyšším zadrženým ziskem a počtem poboček v daňových rájích uvádí tato práce v příloze F. Nejvýše na žebříčku, co se zadrženého zisku týká, jsou již výše zmíněné firmy: Apple, General Electrics, Microsoft a Pfizer. **Apple** využívá pouze 3 pobočky v daňových rájích, přesto je jeho zadržený zisk nejvyšší. To z důvodu, že si společnost zajistila pobočky v Irsku, kde operuje, a tak docházelo k tomu, že zisk nebyl daněn v žádné zemi (to je skutečně možné, na základě Irských zákonů), kde Apple podniká. Celkové zahraniční zdanění největší společnosti světa tak činí pouhá **2%**! Stejně tak společnost

⁴⁹ Parliamentary Accounts committee.

⁵⁰ V originále jde o \$147,5 billion.

American Express, která díky 23 pobočkám v daňových rájích zmenšila své zdanění zahraničních zisků na **4%**! Bankovní korporace **Citigroup** daní zahraniční zisky **8%**, díky síti 21 daňových rájů. Jsou však i společnosti, u kterých, na základě daňového příznání v USA, činí zdanění **0%**! Jde například o společnost **Qualcomm**, která se specializuje především na výrobu polovodičových součástek a mikroprocesorů. Tato společnost využívá síť 11 daňových rájů a zadržený zisk činí 21,6 miliardy dolarů.

V tomto množství společností, které daňovým úřadům po celém světě ukrývají miliardy dolarů, lze najít i některé, které neuvádí všechny zahraniční pobočky ve své závěrce. Příkladem je společnost **Google**, z 25 zjištěných poboček lze ve výroční zprávě najít zmínku pouze o dvou z nich. Již zmíněný **Citigroup** zveřejňuje pouze 21 z celkového množství 427 poboček v daňových rájích. Nejspíše tak suma, o kterou přicházejí všechny daňové úřady světa, bude mnohem vyšší, než kterou se této studii podařilo zjistit. (Citizens for Tax Justice, 2014, online)

Využívání secrecy jurisdictions, ať už právníckými osobami či osobami fyzickými, k daňovým únikům a daňovému plánování, má další negativní dopad v podobě zvětšujících se **rozdílů mezi bohatými a chudými**. Pouze pro bohaté je totiž výhodné využívat daňového poradenství v oblasti optimalizace, jelikož daně, které ušetří, jsou několikanásobně vyšší než poplatek, který za daňovou optimalizaci zaplatí. Pro některé státy jako Mexiko, Argentina nebo Venezuela je realitou, že majetek, který drží nejbohatší lidé těchto států, několikanásobně překračuje jejich zahraniční dluh. V roce 2011 vlastnilo 1% nejbohatších lidí v rozvojových zemích zhruba 70-90% veškerých nemovitostí a soukromých finančních aktiv. Konzultační skupina z Bostonu⁵¹ pak dle dostupných informací zjistila, že přes polovinu tohoto bohatství mají tito nejbohatší lidé ukrytu v zahraničí. Zástupce FED⁵² okomentoval stav jihoamerických rozvojových zemí velice výstižně: „*Problém těchto zemí není v tom, že by neměli žádná aktiva, problém tkví v tom, že jsou všechna v Miami.*“ (Shaxson, 2011)

7.3. Dopady v České republice

Dopady daňového plánování jsou obecně zřejmé i pro laika nepohybujícího se v ekonomické oblasti. Stát, který v očích veřejnosti ve většině případů hospodaří se svěřenými

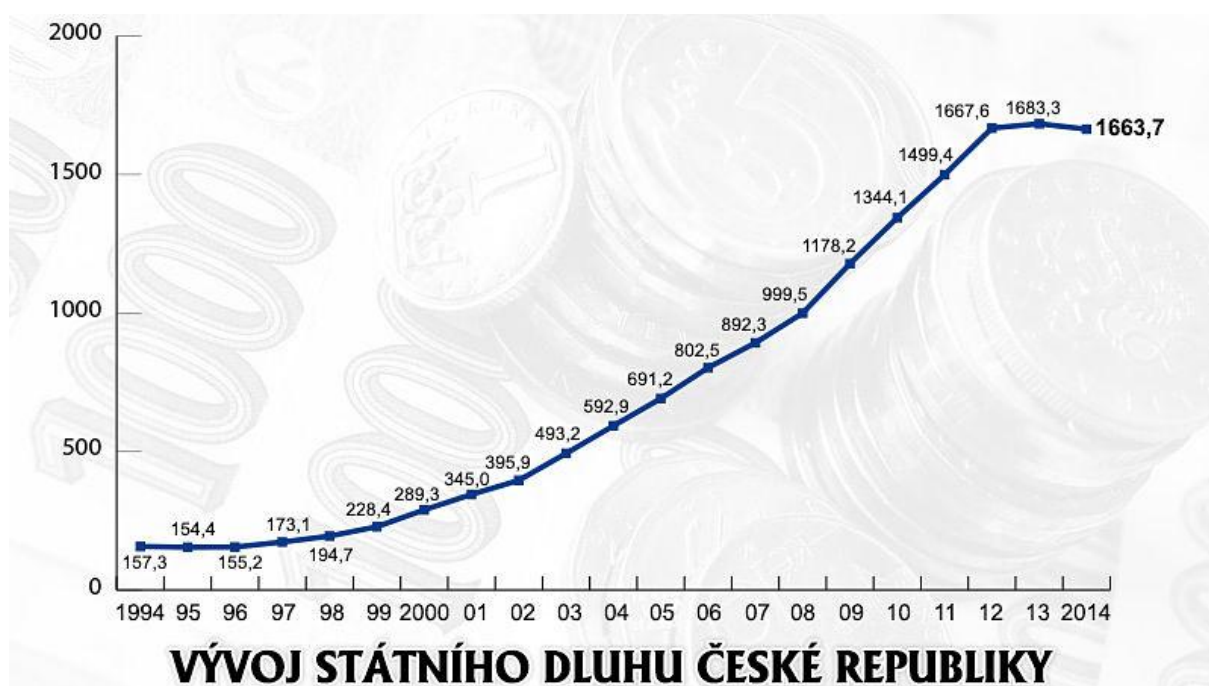
⁵¹ V originále The Boston Consulting Group.

⁵² FED je zkratka pro Federal Reserve System, tedy centrální bankovní systém Spojených států amerických.

penězi špatně, přijde ještě navíc o část příjmu, který však musí získat jinde. Aby nebyl deficit státního rozpočtu tak velký, může stát použít některá opatření:

- 1) **Zvýšení nepřímých daní** – dochází k růstu spotřebních daní, ekologických daní a daně z přidané hodnoty. Ve většině případů všechny tyto daně zaplatí koncový spotřebitel.
- 2) **Využití půjček** – v České republice rostlo zadlužení každým rokem, nepřetržitě od roku 1996 až do roku 2013. V poslední době se dluhové financování provádělo i přímou emisí státních dluhopisů občanům.

Obrázek 10: Vývoj zadlužení České republiky (mld. Kč)



Zdroj: Novinky, 2015, online

Je těžké odhadnout, jak velkou ztrátou jsou daňové plánování a daňové úniky pro státní kasu, přesto se dá pracovat alespoň s údaji, které poskytuje agentura Bisnode⁵³.

⁵³ Bisnode je poskytovatel ekonomických informací o společnostech a podnikatelích (Bisnode, online, 2015)

Tabulka 5: Vlastnická struktura českých firem podle základního kapitálu

Základní kapitál (mld. Kč)	5/2014	5/2013	12/2011	10/2010
ČR	1 395,5	1 350,3	1 310,6	1 266,7
Zahraniční - celkem	958,6	980,7	901,5	919,2
Zahraniční - jen daňové ráje	489,2	416,8	391,8	350,8

Zdroj: parlamentnilisty.cz, 2014, online

Podle výše uvedených údajů je v současné době 51% zahraničního kapitálu českých firem kontrolováno z daňových rájů. Naprostá většina těchto peněz pak pochází z evropských daňových rájů. (Parlamentní listy, 2014, online)

Jedno je však zřejmé, Česká republika k 1. 1. 2014 zrušila platnost **akcií na doručitele**, které výrazně zhoršovali podmínky podnikatelského prostředí v oblasti finančního tajemství, viz. Financial Secrecy Index. Přesto se, nejspíše jako odpověď na zrušené akcie na majitele, v České republice setkáme se **svěreneckými fondy**, také s platností od 1. 1. 2014, které v současné době nemají registr, a proto je možné jejich používáním skrýt skutečného majitele finančních prostředků. Tento nový druh vlastnictví majetku tak působí trochu kontraproduktivně při snaze o zvýšení finanční transparentnosti na Českém trhu.

Dalším pozitivním signálem v boji proti daňovým únikům je dle autora této práce i snaha vlády, která v podobě spolupráce policie ČR, daňové a celní správy vytvořila **speciální tým Kobra**, který se soustředí na potírání daňové kriminality. Za devět měsíců působení dokázal tento tým zabránit daňovým únikům ve výši 1,69 miliardy korun. Tento tým se však zaměřuje především na boj proti únikům na DPH. (idnes, 2015, online)

V únoru 2015 vydala Finanční správa České republiky tiskovou zprávu, ve které oznamuje, že **Specializovaný finanční úřad** zahájil kontrolní akci zaměřenou na prověření správnosti nastavení převodních cen mezi personálně či majetkově spojenými firmami. Snahou této akce je předejít či zabránit úmyslnému i neúmyslnému odlivu zisku z České republiky do zahraničí. Specializovaný finanční úřad je součástí Finanční správy a zaměřuje se na firmy

s ročním obratem nad 2 miliardy korun, banky, pojišťovny a další finanční instituce. (Finanční správa, 2015, online)

V roce 2013 bylo často probírané téma využívání daňových rájů inkasními agenturami. **Inkasní agentury** jsou mimosoudní vymahači dluhů – nejedná se o exekutory pověřené soudem. Oproti exekutorům nemají prakticky žádné pravomoci. Zatímco činnost exekutorů je regulována zákonem, definice inkasní agentury stále chybí. Žádný zákon nevymezuje pravomoci agentur, a tak vlastně mohou jen to, co může každý běžný člověk. Za svou činnost nenesou kárnou odpovědnost, ale musí se řídit platnými zákony. Exekutoři mají zákonem jasně dáno, co dostanou za svou práci, ale inkasní agentury si mohou naučtovat cokoliv. Což ale neznamená, že dlužník jim cokoliv musí zaplatit.

Existuje Asociace inkasních agentur, s vlastním etickým kodexem, která krom jiného zastupuje české inkasní agentury na mezinárodní úrovni a má dbát o dodržování platných zákonů. (Dtest, 2015)

Ke dni 9. 4. 2015 je 1/3 firem, které jsou součástí Asociace inkasních agentur vlastněna zahraničními společnostmi či občany zahraničních zemí. (Justice.cz, 2015, online)

Nejaktuálnější případ ohledně polemiky daňových rájů v České republice, který přilákal zraky i české veřejnosti, byl případ tenistky Petry Kvitové, kdy bylo zjištěno, že má trvalé bydliště v Monackém knížectví, ve státě, kde je reálná daň pro soukromé osoby 0%. Tato naše tenistka však není zdaleka jediná, která využívá svého postavení, aby se vyhnula zdanění. Mezi další známé osoby patří Ivo Rittig, případně modelka Tereza Maxová. Tvrzení že „*pouze chudí lidé platí daně*“ tak reflektuje tuto situaci velice výstižně.

Stejně tak dokážou chránit své miliardy i **nejbohatší Češi**. Petr Kellner a jeho PPF Group N.V. sídlí v Amsterdamu, Radovan Vitek a jeho CPI Property Group sídlí v Lucembursku, Karel Komárek má svoji firmu KKCG SE usídlenou na Kypru, Pavel Tykač a jeho firma Indoverse (Czech) Coal Investment Limited sídlí také na Kypru. Kromě daňových rájů spojuje všechny tyto nejbohatší Čechy ještě jedna věc a tou je kuponová privatizace, na kterou má mnoho občanů, mírně řečeno, rozdílné názory. (Justice.cz, 2015, online)

7.4. Dopady na rozvojové země

Co však zůstává pro většinu lidí skryté, je **erose daňové základy** jako důsledek daňového plánování především pro Africké a rozvojové země. Daňové plánování sice zasahuje také vyspělé státy, ale jeho dopady nejsou tak ničivé jako pro rozvojové země, které jsou častěji hůře vybaveny vědomostmi a zkušenostmi pro boj s daňovými úniky.

Rozvojové státy mají často malé, případně žádné zastoupení v mezinárodních organizacích, proto zůstává toto důležité téma často bez povšimnutí.

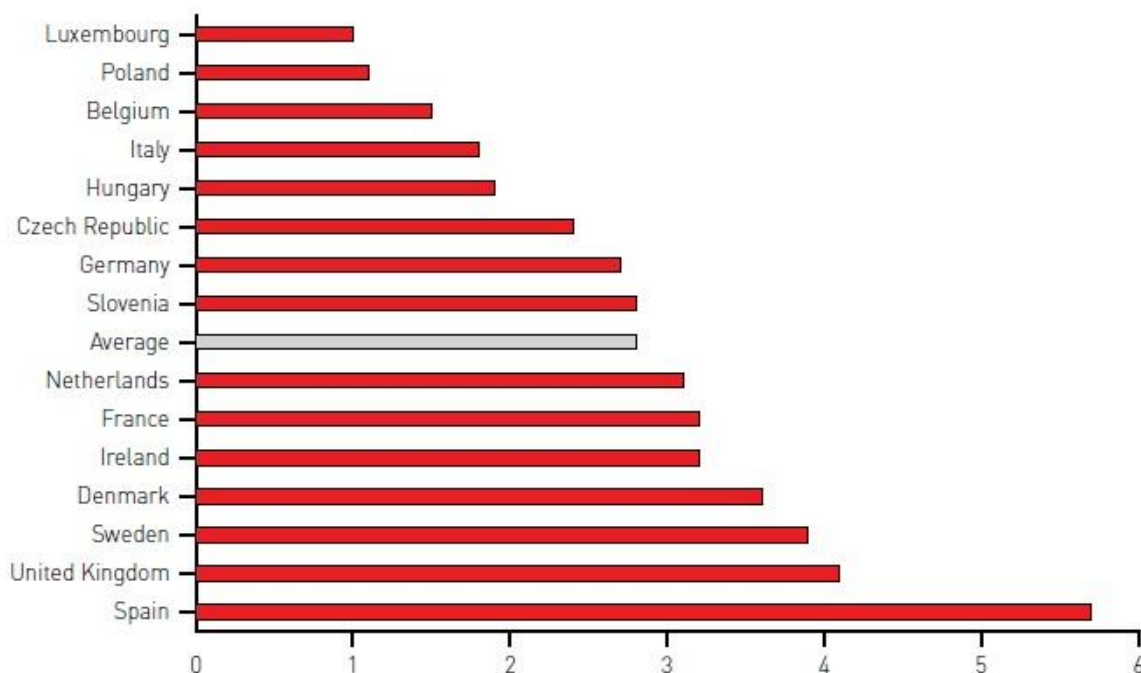
V rozvojových zemích totiž dochází k tomu, že stále vyšší úroveň daňového plánování korporací několika násobně převyšuje humanitární pomoc, která je shodou okolností právě od vyspělých zemí, kde nadnárodní korporace sídlí. Daňové plánování v podobě využívání daňových rájů má dalekosáhlé důsledky. Především redukuje schopnost rozvojových zemí mobilizovat všechny dostupné zdroje pro zlepšení hospodářských, sociálních a kulturních práv. S tím souvisí i otázka ohledně dodržování lidských práv, které je často terčem kritiky ze strany vyspělých států. Pro zajištění lidských práv však rozvojovým zemím chybí právě unikající peněžní prostředky.

Sami jednotlivé rozvojové země, pod tlakem mezinárodních smluv s vyspělými státy a snahou přilákat zahraniční kapitál, často vytvářejí prostředí vhodné k daňovým únikům a tak v tomto „závodě ke dnu“⁵⁴ oslabují dále jeden druhého. (Eurodad, 2014, online)

K roku 2014 díky dohodám o zamezení dvojího zdanění dokázali státy Evropské unie v průměru snížit daňové sazby o necelá 3% ve smlouvách s rozvojovými zeměmi. (Eurodad, 2014, online)

⁵⁴ Race to the bottom, označení situace, kdy firmy a země soutěží mezi sebou tak, že snižují daně, mzdy a životní standardy pracujících, produkce zboží se pak přesouvá tam, kde jsou pro firmy náklady nejnižší a zaměstnanci mají nejomeňší práva. (Lexicon Financial Times)

Obrázek 11: Průměrné snížení daní v důsledku smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy EU a rozvojovými zeměmi



Zdroj: Hidden profits tax report, 2014, vlastní úprava

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění pak způsobují přesouvání zisků a redukcí daňové základny. Namísto toho, aby zamezili společnostem být zdaněny dvakrát, dochází často naopak k takzvanému **dvojímu nezdanění**⁵⁵.

Příkladem je, pokud nějaká evropská banka či společnost investující v Africe vygeneruje zisk. Tento zisk by mohl být jednoduše zdaněn v Africké zemi. Ke zdanění však nedojde v důsledku smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nejprve v Africe a poté v Evropě. Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (model OECD), jež jsou v současné době v platnosti, Africká země zisky nezdaní z obavy, že by Evropské společnosti přesídlili jinam. V tomto bodě by však zisky z Afriky byly stále zdaněny v cílové zemi v Evropě. Proto do hry vstoupí třetí stát, který má také několik dohod o zamezení dvojího zdanění a to i s Africkými zeměmi. Zisky z Afriky se nejprve nezdaní v Africe a poté díky dohodě o zamezení dvojího zdanění ani ve „třetí zemi“, která bývá označována jako „**conduit**“ nebo „**treaty haven**.“ Tyto zisky pak plynou nezdaněné do cílové země v Evropě. K těmto účelům slouží především

⁵⁵ Double non-taxation, situace, kdy díky dohodám o zamezení dvojího zdanění může dojít k tomu, že zisk společnosti nebude zdaněn ani ve státě zdroje zisku, ani ve státě který je příjemcem zisků.

společnosti s označením **Special Purpose Entities**, které jsou uvedeny výše v této práci. (Shaxson, 2011)

V současné době, za každý získaný americký dolar, ztrácí rozvojové země přes dva americké dolary.

Obrázek 12: Únik peněz z Afriky



Zdroj: Eurodad, 2014, online, vlastní úprava

Korporativní daňové úniky - Jde o největší ztrátu peněžních prostředků, jedná se o peníze, které byly nezákonně vydělány, přesouvány či používány. Všechny tyto nezákonné finanční toky činí asi 634 miliard amerických dolarů což je 4,3% HDP rozvojových zemí (údaj z roku 2011). Většina z této sumy jde na vrub korporativním daňovým únikům. Jelikož v současné době neexistuje způsob, jakým by bylo možné zjistit, kolik peněz skutečně mizí v důsledku agresivního daňového plánování a daňových úniků, reálné hodnoty mohou být mnohem větší.

Zahraniční investoři – Druhý největší únik peněz z rozvojových zemí způsobují zahraniční investoři, kteří vyvádějí zisky. Odhadem jde o částku 486 miliard amerických dolarů, tedy 2,3% HDP rozvojových zemí (údaj z roku 2012). Od roku 2008 převyšují peněžní toky týkající se vyvádění zisků peněžní toky ve formě zahraničních investic, které do rozvojových zemí plynou. Zahraniční investice sami o sobě poskytují benefity zemi příjemce, za předpokladu, že jsou pečlivě a s rozmyslem použity a nevytláčují investice domácí.

Půjčky bohatým státům – Třetím největším peněžním únikem jsou označovány půjčky bohatým státům, především USA. Tyto půjčky činí 276 miliard amerických dolarů, 1,2% HDP rozvojových zemí, dle údajů z roku 2012. Rozvojové země si již několik let budují značné rezervy, které by měli chránit jejich ekonomiky proti externím tržním šokům. Tyto rezervy jsou tvořeny především dluhopisy bohatých zemí. Pokaždé, když si některá rozvojová země koupí dluhopisy bohatého státu, půjčuje mu touto formou peníze, bohužel za velmi nízký úrok.

Úrokové platby – V pořadí čtvrtý, ale stále velmi znatelný únik peněz. Úrokové platby rozvojových zemí činí 188 miliard amerických dolarů, 0,8% HDP dle údajů z roku 2012. (Eurodad, 2014, online)

Třetí strany jsou také používány nejbohatšími lidmi rozvojových zemí k tomu, aby zakryly skutečné vlastnictví jejich aktiv. Často se totiž stává, že rozvojové země vydají dolarový dluhopis s vysokým úrokem (v roce 2011 vynášeli až 45% v Argentině a Brazílii), jelikož mají ve světě mnohem horší rating, než vyspělé země. Vydané dluhopisy jsou pro běžné investory i tak neatraktivní, především z důvodu, že existuje riziko nesplacení, a jejich cena na trhu tak klesá. Toho využijí insideři z oněch zemí, jež dluhopis vydali a koupí ho. Mnohokrát se slevou až 90%. Poté už pouze zajistí, svým vlivem, lobbingem a ostatními možnými způsoby v dané zemi, aby byl dluhopis splacen. Zisky z této techniky zvané „**vulture funds**”⁵⁶ jsou pak ohromné. (Shaxson, 2011)

S mizejícím bohatstvím se rozvojové země stále více zadlužují, jelikož daňové příjmy na pokrytí státních výdajů prostě chybí. Jde o začarovaný kruh, kdy další půjčka vyvolává další úroky a tím snižuje růstový potenciál rozvojových zemí. Menší růstový potenciál vyústí v nižší reálný ekonomický růst, a následně vzniká ekonomická nestabilita uvnitř země, zvyšující se sociální nerovnosti a vyšší politická rizika. To dále podněcuje únik kapitálu z rozvojových zemí a je tak velice obtížné splácet půjčky a současně udržovat veřejné služby s programy na rozvoj infrastruktury.

⁵⁶ Obecný překlad je Supí fond, nebo fond pro supy.

8. Opatření proti daňovým únikům

Snahy o zamezení či omezení daňového plánování a daňových úniků probíhají již několik let, vždy se však největší rozruch na toto téma objeví po některém ze skandálů či finanční krizi. Posledními z mnoha byla Řecká dluhová krize (rok 2009), která dosud není zažehnána a také krach Kyperského bankovního systému (rok 2013).

Jelikož mnoho krizí má společný jmenovatel, tedy offshore systém v daňových rájích, je na místě uvažovat o opatřeních, která skutečně omezí daňové úniky.

8.1. Změny v konsolidovaných účetních závěrkách

V roce 2013 udělala Evropská unie důležitý krok k rozklíčování skutečných míst, kde vzniká zisk, alespoň pro bankovní instituce. Roku 2013 byl totiž podán návrh, aby bankovní a finanční instituce uváděly v konsolidované účetní závěrce takzvaný „country by country“⁵⁷ report. Tento návrh byl schválen ve směrnici **2013/36/EU článek 89** a zveřejněn 30. 10. 2014 v reportu, který Evropská komise předložila Evropskému parlamentu. S platností od 1. 1. 2015 musí všechny instituce, které spadají do článku 89, uvádět ve svých účetních závěrkách, pro každou zemi ve které operují, tyto informace:

- Název společnosti, aktivitu, kterou zde společnost provádí a geografickou polohu
- Obrat společnosti
- Počet zaměstnanců
- Zisk či ztrátu před zdaněním
- Daň ze zisku, případně ztrátu
- Dotace z veřejných rozpočtů, které společnost obdržela (European Commission, 2014)

Tento požadavek na nový způsob reportingu lze brát jako velmi dobrý impuls ve snaze skutečně odhalit, jakým způsobem je tvořen zisk bankovních a finančních institucí. Navíc by

⁵⁷ Jde doslova o reportování na principu stát od státu, tedy pro každý stát zvlášť.

měli být tyto reporty jednotlivých bank a finančních institucí veřejně dostupné, pokud nebude prokázáno, že způsobují „významné negativní dopady.“

Jedinou kontroverzí, která vznikla při tvorbě návrhu, je to, že Evropská komise odměnila společnost Pricewaterhouse Coopers částkou 395 000 euro za vypracování navrhovaného znění směrnice. Kontroverzní je především to, že společnost PwC byla a je jedním z těch, kteří se ostře vyjádřili proti existenci takového reportování „country by country.“ Lze zde tedy najít jednoznačný střet zájmů. (Norad, 2014, online)

8.1.1. Rozšířený „Country by country reporting“

Na toto téma se již na jaře roku 2013 konala konference, na které se členské státy Evropské unie shodly, že je potřeba, aby vznikl reporting i pro všechny ostatní sektory, a nejen tedy pro finanční. Jednání na toto téma však byla prakticky přerušena a to především díky volbám do Evropského parlamentu v květnu 2014. I přes snahu Evropského parlamentu, bylo jednání odloženo Evropskou radou až do roku 2018. (Christian Aid, 2014, online)

S rostoucí potřebou transparentnosti je však dle autora této práce možné, že jednání na téma reportingu pro všechny sektory bude na pořadu dne dříve, než v roce 2018. Potřeba podobného reportingu je totiž v zájmu jednotlivých členských států a tak i politické zájmy v této oblasti sahají dosti vysoko.

Podstatná věc, která byla při jednáních na výše uvedené téma nejednoznačná, je to, zda bude v případě přijetí nařízení či direktivy na toto téma, zřízen i registr, do kterého bude mít přístup i veřejnost. Přístup do takovéto databáze pro veřejnost a především pro rozvojové země z jiných kontinentů by mohl velmi pomoci v následném boji proti finančnímu plánování a daňovým únikům. (Christian Aid, 2014, online)

8.2. *Reforma financí a bankovníctví*

„Give man a gun and he can rob a bank, give man a bank and he can rob the world.“
– neznámý autor

Po roce 2008, kdy svět zachvátila finanční krize, kterou mnozí považovali či považují za nejhorší od roku 1929, se začalo na bankovní sektor pohlížet z jiné perspektivy, jelikož to byl právě bankovní sektor, který finanční krizi rozpoutal. Realizovalo se několik záchranných programů pro největší instituce, které byly „Too big to fail,“ viz již dříve uvedeno v práci.

Jednou z příčin nejen finanční krize, ale i jejího vzniku je právě současný bankovní systém, který, jak jej popisuje většina ekonomů, evidentně nefunguje dle základních principů. Tedy, že komerční banky půjčují peníze investorům či žadatelům o úvěr z peněz, které uložili střadatelé. Namísto toho komerční banky tvoří peníze prakticky z ničeho, viz vyjádření **Bank of England**: „Spíše než aby banky půjčovali peníze z depozit, které domácnosti naspoří, raději půjčkou depozita vytvoří.“ ... „Za normálních okolností centrální banka nestanovuje množství peněz v oběhu, ani nejsou peníze centrální banky multiplikovány do dalších úvěrů či vkladů.“ (The Guardian, 2014, online)

Prakticky se tak v účetních knihách banky vytvoří pohledávka za dlužníkem na straně aktiv a stejně velký objem pasiv na straně druhé, to vše pouze v podobě digitálních peněz, které následně kolují světem.

Pokud se abstrahuje od problematiky v podobě tvorby peněžní zásoby a dluhového financování, jež není cílem této práce, dojde se k otázce vytvořených zisků, kdy někteří ekonomové argumentují, že i když banky takto peníze tvoří, platí z výsledných zisků daně, dividendy, podíly a podobně, které ve výsledku obdrží fyzické osoby. (Postile Money, 2015, online). To je pravdou pouze částečně, jelikož daňové plánování je u bank na nejvyšší úrovni a tak zdanění zdaleka neodpovídá průměru v ekonomice.

Jedním z návrhů na reformu finančního sektoru by mohl být takzvaný **100% rezervní systém**, se kterým přišel v roce 1960 Milton Friedman a který dále rozpracovalo sdružení Positive Money. Tento nápad zahrnuje nutnost rozdělit komerční banky na dvě oddělené instituce. První by byla čistě depozitní institucí, doslova pouze pokladnicí, či skladem peněz. Znamenalo by to, že každý vložený dolar, euro či korunu by mohli všichni občané kdykoliv vybrat všechny své úspory bez hrozby bankrotu. Druhá instituce by byla čistě investiční, která by získávala kapitál prodejem vlastních akcií či dluhopisů a tento získaný kapitál by pak mohla poskytovat k půjčkám či k investičním příležitostem. (Positive Money, 2015, online)

Toto řešení je primárně určené k zamezení nadměrné tvorby peněžní zásoby, která je založena na dluhu. Avšak oddělení depozit a investičních peněz by také výrazně přispělo k transparentnosti bankovního systému. Především z toho pohledu, že by odstranilo takzvaný „**stínový bankovní systém**“⁵⁸.

⁵⁸ Shadow banking system.

Již od roku 1999 Mezinárodní měnový fond poukazuje na to, že mnoho obchodů se odehrává pouze mezi bankami, které si mezi sebou vzájemně půjčují. Tyto půjčky nejspíše vznikají právě způsobem čisté tvorby digitálních peněz. „Stínovým bankovním systémem“ lze označit banky, či spíše jejich **SPE** viz výše v práci. Special Purpose Entities, neboli společnosti se zvláštním způsobem regulace, které jsou odděleny od své mateřské společnosti, která je pouze sponzoruje, a tudíž je nevykazuje v rozvaze. V tomto bankovním systému je regulace bank tak laxní, že rezervy, které jsou tyto **SPE** povinny držet se v mnoha případech rovnají 0%, to bankám zajišťuje mnohem větší zisky, ale také vede ke katastrofám v podobě finančních krizí způsobených právě nedostatkem likvidity. „Stínový bankovní systém“ hrál v poslední finanční krizi jednu z klíčových rolí. (Shaxson, 2011)

8.3. Řešení pod záštitou OSN

V současné době primárním fórem, které jedná o světové daňové politice a standardech, je OECD. V mnoha případech s mandátem G20⁵⁹. Podle zastoupení zemí v OECD a G20 to znamená, že především rozvojové země jsou úplně vynechány při rozhodovacích procesech. Je tedy potřeba, aby opravdu nezávislá organizace, například OSN, se začala angažovat v oblastech mezinárodní politiky. Především pak, aby vytvořila skutečný seznam zemí, které jsou daňovými ráji a zároveň vytvořila i seznam sankcí, pro země označené na seznamu.

Jako vodítko k tvorbě tohoto seznamu by mohl posloužit Financial Secrecy Index vytvořený organizací Tax Justice Network. Proč zrovna OSN? Jelikož jde o jedinou organizaci, jejíž součástí jsou skoro všechny státy světa a kde mají všichni členové rovnost hlasů. Naproti tomu OECD se dá označit pouze za uskupení bohatých států.

Když daňové ráje vytvoří nové způsoby, jakými obejít zákony jiných zemí, vyspělé státy se snaží těmto novým právním kličkám zabránit a případně přizpůsobí zákony své země, aby minimalizovali, či úplně zamezili daňovým únikům. Problém nastává v případě rozvojových zemí, které nemají znalostní kapitál, aby mohly podobná opatření provést. To je také jedním z důvodů, proč rozvojové země trpí kvůli daňovým rájům nejvíce.

Mezinárodní organizace, která by se soustředila na boj proti daňovým rájům, by mohla být zaštitěna právě organizací OSN, jelikož je na tento problém nutné pohlížet globálně. Takováto

⁵⁹uskupení G20 označuje 20 největších ekonomik světa.

organizace by pomohla přijímat podobná opatření rozvojovým zemím, jaká přijímají vyspělé země. Navíc by takováto organizace zajistila nové znění smluv o mezinárodním dvojím zdanění. Jelikož jsou tyto smlouvy stále v neprospěch rozvojových zemí, je nutné, aby byly revidovány a kladly důraz především na zdanění u zdroje.

8.3.1. Vzor FATCA v USA

Příkladem pro zamezení daňového plánování a daňových úniků by mohl být zákon USA z roku 2010, který nese název Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Na základě tohoto zákona jsou všechny finanční instituce sídlící mimo USA povinny sdělovat Finančnímu úřadu⁶⁰ veškeré informace o účtech amerických občanů v zahraničí. Na banky, které toto sdělení odmítnout, bude jako sankce uvaleno dodatečné zdanění jejich zisků v USA. (IRS, 2015, online)

Tento zákon byl sice přijat v roce 2010, ale skutečné výsledky a první výměna informací má proběhnout až tento rok, tedy 2015. Onen zákon je často vnímán jako něco, co by mělo konečně změnit pravidla hry a mohlo pomoci ke vzniku Mezinárodního informačního systému pro výměnu daňových informací.

8.3.2. Automatická výměna informací v EU

Standard pro automatickou výměnu informací v rámci států Evropské unie vychází na základě standardu OECD, byl schválen členskými státy a označen **direktivou 2014/107/EU**, nazývá se Administrativní spolupráce na přímém zdanění (**DAC2**)⁶¹. Tato direktiva doplňuje a rozšiřuje předchozí direktivu 2011/16/EU označovanou jako (DAC1). Evropská unie chce na rozdíl od FATCA, uplatněné v USA, implementovat automatickou výměnu informací v kratším čase než je 5 let. Proto se plánuje, že by tento systém měl začít fungovat již od 1. 1. 2016. Do 31. 7. 2015 mají členské státy možnost zaslat seznam, který označí instituce a bankovní účty, jež nebudou při automatické výměně informací zveřejňovány. První reporting však bude k dispozici až v roce 2018 a to souhrnně za roky 2017 a 2016. (Evropská komise, 2015, online)

Důležitou otázkou však zůstává, co všechno z výše uvedených reportů bude dostupné pro rozvojové země, aby věděli, kam zaměřit své síly při boji proti daňovým únikům. Mnohé

⁶⁰ Internal Revenue Service (IRS).

⁶¹ Administrative Cooperation in Direct Taxation.

země OECD navíc otevřeně uvedli, že jsou znepokojeny faktem, sdílet daňové informace právě s rozvojovými zeměmi. Dále existuje soupis opatření, které země OECD po rozvojových zemích požadují, jako podmínku pro automatickou výměnu informací. Tyto požadavky jsou především technické, technologické a právní. I pokud by rozvojové země požadavky OECD splnili, pořád jim není garantován přístup k automatické výměně informací. Několik občanských sdružení či organizací již apelovalo na OECD/G20, aby byla do nového systému výměny informací implementována přechodná fáze, která by umožnila rozvojovým zemím získávat daňové informace i přesto, že v současné době nemají možnost zasílat podobné daňové informace zpět do vyspělých zemí. (Christian Aid, 2014)

Závěr

Autor této práce by chtěl v závěru upozornit na to, že daňové ráje a jejich mylné chápání v očích veřejnosti je jedním z mnoha důvodů, proč v České republice, potažmo i v neanglicky mluvící části Evropy, má toto téma pouze malou pozornost, přestože ovlivňuje život prakticky každého z nás. Daňové ráje totiž nelze chápat ve smyslu, že pokud je jiní využívají a tím způsobem si přilepšují, je to pouze jejich věc. Ve skutečnosti jde hru s nulovým součtem. Každý dolar, euro či koruna, kterou nadnárodní korporace či bohatý jedinec dokáže vyjmout ze svého daňového odvodu je tou samou korunou, kterou zaplatí jiný občan či firma ve svých daních. Pokud by nedocházelo k daňovým únikům či daňovému plánování, bylo by například možné, aby daň z přidané hodnoty dosahovala nižších hodnot.

Diplomová práce tak nejprve poukázala na daňovou zátěž a nutnost její harmonizace především v kontextu s daňovým plánováním nadnárodních korporací. Poté zobrazila škody, jež daňové plánování působí a které ve většině případů dopadají na ty, kteří nemají možnost se adekvátně bránit. Následně pak práce nastínila změny, kterými by bylo možné dosáhnout vyšší transparentnosti, která je tak klíčová při boji proti daňovým únikům.

Samotná otázka daňového plánování korporací je pak spíše otázkou morálních hodnot těchto společností. Jelikož za současných podmínek mohou velké nadnárodní společnosti vybírat ze širokého spektra daňových optimalizací, je spíše na nich, zda toho využijí. V tomto ohledu by kromě samotných změn v legislativě a účetnictví mohla pomoci i určitá osvěta na toto téma mezi občany států, ve které tyto společnosti podnikají. Příkladem by mohl být případ, kdy musela společnost **Starbucks** veřejně vysvětlit před výborem poslanců ve Velké Británii, proč využívá poboček v daňových rájích. Zveřejnění záznamu tohoto jednání rozpoutal mezi veřejností vlnu nevole, a tak se společnost Starbucks rozhodla uhradit dodatečnou daň ve výši 20 milionů liber. (The Guardian, 2012)

Podobná osvěta v očích veřejnosti je tedy mocnou zbraní, která může výrazně převážit pomyslné misky vah na stranu těch, jež se snaží proti daňovým únikům bojovat. Autor by pak chtěl, aby tato práce také přispěla k vyšší informovanosti a vnesla skutečně pravdivá fakta, ohledně daňových rájů a daňového plánování, do povědomí těm, jež tuto práci budou číst.

Seznam tabulek a obrázků

Tabulka 1: Celkové zdanění jako % poměr k HDP (2012).....	16
Tabulka 2: Dvojí zdanění dividend	31
Tabulka 3: Konkurenceschpnost zemí	35
Tabulka 4: Top 20 nejtransparentnějších ekonomik dle Transparency International	56
Tabulka 5: Vlastnická struktura českých firem podle základního kapitálu.....	64
Obrázek 1: Disponibilní důchod států EU.....	18
Obrázek 2: Státy s proporcionalní sazbou daně z příjmu fyzických osob.....	24
Obrázek 3: Budova v Delaware kde je registrováno 217 000 firem	39
Obrázek 4: Special Purpose Entities na Caymanských ostrovech	40
Obrázek 5: Putování banánů firmy Fresh Del Monte.....	41
Obrázek 6: Schéma trustu rodiny Pritzker	44
Obrázek 7: Struktura dceřiných společností Koch Industries, hlavní zemí je zde Lucembursko	45
Obrázek 8: Struktura orgánů vydávající IFRS	51
Obrázek 9: Vzorec pro výpočet Financial Secrecy Indexu	59
Obrázek 10: Vývoj zadlužení České republiky (mld. Kč)	63
Obrázek 11: Průměrné snížení daní v důsledku smluv o zamezení dvojího zdanění mezi státy EU a rozvojovými zeměmi.....	67
Obrázek 12: Únik peněz z Afriky	68

Seznam použité literatury

- 1) KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
- 2) HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku: příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-808-7197-653.
- 3) MERCKAERT, Jean, Céci NELH a Laurence ESTIVAL. *Ekonomika v pohybu*. Praha: Educon, o.s., 2012. ISBN 978-80-905286-0-4.
- 4) NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie: příklady a případové studie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-80-7478-626-6.
- 5) RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. Olomouc: ANAG, spol. s. r. o., 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- 6) SHAXSON, Nicholas. *Treasure Islands and the Men Who Stole the World*. London: Vintage, 2012. ISBN 9780099541721.
- 7) ŠIROKÝ, Jan. *Daně v evropské unii*. 6. vydání. Praha: Linde, 2013. ISBN 978-80-7201-925-0.
- 8) ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Internetové zdroje

- 9) Změny v zákoně o daních z příjmu. [online]. 19.12.2014 [cit. 2015-02-26]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-legislativa/2014/zmeny-v-danovych-zakonech-v-roce-2015-19976>
- 10) *Přehled státního rozpočtu* [online]. 2014 [cit. 2015-02-27]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2013/statni-rozpocet/>
- 11) OECD. *Tax burdens on labour income continue to rise across the OECD* [online]. 2014 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-continue-to-rise-across-the-oecd.htm>

- 12) MFČR. *Schodek státního rozpočtu za rok 2014 je o 34 mld. nižší než plánovaný* [online]. 2014 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/pokladni-plneni-statniho-rozpocetu-cr-20131>
- 13) European Commission. *Taxation trends in the European Union* [online]. 2014 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm
- 14) Global Value Chain. *World Investment Report* [online]. 2013 [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: http://unctad.org/en/PublicationChapters/wir2013ch4_en.pdf
- 15) New study of top 50 Euro companies. *Tax Justice Network* [online]. 2013 [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://taxjustice.blogspot.cz/2013/06/new-study-of-top-50-euro-companies.html>
- 16) Death and taxes: the true toll of tax dodging. *A Christian Aid report* [online]. 2008 [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <http://www.christianaid.org.uk/images/deathandtaxes.pdf>
- 17) PITROVÁ, Markéta a Radana KUBOVÁ. *Regulace procesu prosazování zájmů v Evropské unii Lobbistické kodexy chování*. [online]. 2010 [cit. 2015-03-07]. Dostupné z: <http://mv.iir.cz/article/view/375>
- 18) Podnikatel. *Nový Občanský zákoník* [online]. 2015. vyd. [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/zakony/novy-obcansky-zakonik/f4583528/>
- 19) Untaxed U.S. corporate profits held overseas top \$2.1 trillion. *Reuters* [online]. 2014 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://www.reuters.com/article/2014/04/09/us-usa-tax-offshore-idUSBREA3729V20140409>
- 20) Countries Compared by Economy. *Nationmaster* [online]. 2014 [cit. 2015-03-16]. Dostupné z: <http://www.nationmaster.com/country-info/stats/Economy/Budget/Revenues>
- 21) Big4. *THE 2013 BIG FOUR FIRMS PERFORMANCE ANALYSIS* [online]. 2014 [cit. 2015-03-17]. Dostupné z: <http://www.big4.com/wp-content/uploads/2014/04/2013-Big-Four-Firms-Performance-Analysis-Big4.com.pdf>

- 22) BURKHOLDER. U.S. Funding for IASB: A Fence in a Tangle of Vines. In: *Bloomberg* [online]. 2014 [cit. 2015-03-26]. Dostupné z: <http://www.bna.com/us-funding-iasb-b17179882233/>
- 23) Hidden Profits: The EU's role in supporting an unjust global tax system 2014. In: *Eurodad* [online]. 2014 [cit. 2015-04-02]. Dostupné z: <http://www.eurodad.org/hiddenprofits>
- 24) \$2 lost for every \$1 dollar gained: the single fact that shows how the global financial system fails developing countries. *Eurodad* [online]. 2014 [cit. 2015-04-03]. Dostupné z: <http://www.eurodad.org/Entries/view/1546318/2014/12/17/2-lost-for-every-1-dollar-gained-the-single-fact-that-shows-how-the-global-financial-system-fails-developing-countries>
- 25) *Financial Secrecy Index 2013 Methodology* [online]. 2013 [cit. 2015-04-05]. Dostupné z: <http://www.financialsecrecyindex.com/PDF/FSI-Methodology.pdf>
- 26) *European Commission Press Release* [online]. 2014 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-1229_en.htm
- 27) ASSEMBLÉE NATIONALE. *L'application des mesures fiscales contenues dans les lois de finances* [online]. 2011 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.assemblee-nationale.fr/13/rap-info/i3631.asp>
- 28) Change.org. *Stop à l'injustice fiscale pour les petits entrepreneurs ! Réformons la CFE!* [online]. 2011 [cit. 2015-04-07]. Dostupné z: <http://www.change.org/p/stop-%C3%A0-l-injustice-fiscale-pour-les-petits-entrepreneurs-r%C3%A9formons-la-cfe-piouioujusticefiscale>
- 29) Inkasní agentury. *DTest* [online]. 2015 [cit. 2015-04-09]. Dostupné z: <http://spotrebitele.dtest.cz/clanek-4119/inkasni-agentury-kdy-po-vas-mohou-vymahat-penize>
- 30) Bisnode: Daňové ráje. *Parlamentní listy* [online]. 2014 [cit. 2015-04-09]. Dostupné z: <http://www.parlamentnilisty.cz/zpravy/tiskovezpravy/Bisnode-Danove-raje-320637>
- 31) Taxation and Customs Union. *European Commission* [online]. 2015 [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/

[mutual assistance/financial account/first report expert group automatic exchange financial information.pdf](#)

- 32) Offshore Shell Games 2014. *Citizens for Tax Justice* [online]. 2014 [cit. 2015-04-10]. Dostupné z:http://ctj.org/ctjreports/2014/06/offshore_shell_games_2014.php#.VSf3UtysURE
- 33) Revealed: how multinational companies avoid the taxman. *The Guardian* [online]. 2007 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z:<http://www.theguardian.com/business/2007/nov/06/19>
- 34) Kobra zabránila daňovým únikům za 1,7 miliardy, ministři ji chválí. *IDNES* [online]. 2015 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z:http://zpravy.idnes.cz/kobra-uz-zabranila-danovym-unikum-za-1-7-miliardy-fta-domaci.aspx?c=A150305_101807_domaci_kop
- 35) Specializovaný finanční úřad zahájil celorepublikovou kontrolní akci. Zaměřuje se na převodní ceny u nadnárodních společností. *Finanční správa*[online]. 2015 [cit. 2015-04-12]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/press-media/tiskove-zpravy/2015/celorepublikova-kontrolni-akce-zamerena-na-prevodni-ceny-5748>
- 36) Starbucks to pay £20m in tax over next two years after customer revolt. *The Guardian* [online]. 2012 [cit. 2015-04-13]. Dostupné z:<http://www.theguardian.com/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>
- 37) Top 10 Reasons to Abolish the Corporate Income Tax. *The Wall Street Journal* [online]. [cit. 2015-04-16]. Dostupné z:<http://www.wsj.com/articles/john-steele-gordon-top-10-reasons-to-abolish-the-corporate-income-tax-1419899269>
- 38) If Greece Leaves The Euro Then Spain, Italy And Germany Would Follow. *Forbes* [online]. [cit. 2015-04-16]. Dostupné z:<http://www.forbes.com/sites/timworstall/2015/03/14/if-greece-leaves-the-euro-then-spain-italy-and-germany-would-follow/>
- 39) Harmful tax competition. *European Commission* [online]. 2015 [cit. 2015-04-16]. Dostupné

[z:http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm)

- 40) Why America Is Headed Toward Bankruptcy In 13 Terrifying Quotes. *Townhall* [online]. 2014 [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://townhall.com/columnists/johnhawkins/2014/01/11/why-america-is-headed-toward-bankruptcy-in-13-terrifying-quotes-n1777384/page/full>
- 41) Auditor liability limitation outside the UK. *ICAEW* [online]. 2014 [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/audit-liability/auditor-liability-limitation-outside-uk>
- 42) List of Unco-operative Tax Havens. *OECD* [online]. 2015 [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/countries/monaco/listofunco-operativetaxhavens.htm>
- 43) Foreign Account Tax Compliance Act. *IRS* [online]. 2015 [cit. 2015-04-16]. Dostupné z: <http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA>

Seznam příloh

Příloha A: Vývoj nejvyšší sazby daně z příjmu fyzických osob v členských státech Evropské unie

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belgium	60.6	60.6	60.6	60.1	56.4	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7	53.7
Bulgaria	40.0	40.0	40.0	38.0	29.0	29.0	29.0	24.0	24.0	24.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	22.0	22.0
Denmark	64.5	64.2	62.9	62.8	63.0	63.0	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	62.3	55.4	55.4	55.4	55.6	55.6
Germany	55.9	55.9	53.8	51.2	51.2	51.2	47.5	44.3	44.3	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5
Estonia	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Ireland	46.0	46.0	44.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	42.0	41.0	41.0	46.0	47.0	48.0	48.0	48.0	48.0
Greece	45.0	45.0	45.0	42.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	49.0	49.0	49.0	46.0	46.0
Spain	56.0	48.0	48.0	48.0	48.0	45.0	45.0	45.0	45.0	43.0	43.0	43.0	43.0	45.0	52.0	52.0	52.0
France	59.0	59.0	59.0	58.3	57.8	54.8	53.4	53.5	45.8	45.8	45.8	45.8	45.8	46.7	50.6	50.3	50.3
Croatia	41.3	41.3	41.3	41.3	41.3	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	53.1	56.1	50.2	47.2	47.2	47.2	47.2
Italy	46.0	46.0	45.9	45.9	46.1	46.1	46.1	44.1	44.1	44.9	44.9	44.9	45.2	47.3	47.3	47.3	47.3
Cyprus	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	35.0	35.0	35.0
Latvia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	26.0	25.0	25.0	24.0	24.0
Lithuania	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	33.0	27.0	27.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	47.2	47.2	47.2	43.1	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	39.0	42.1	41.3	43.6	43.6
Hungary	44.0	44.0	44.0	40.0	40.0	40.0	38.0	38.0	36.0	40.0	40.0	40.0	40.6	20.3	20.3	16.0	16.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	60.0	60.0	60.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Austria	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Poland	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0	32.0
Portugal	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	42.0	42.0	42.0	42.0	45.9	50.0	49.0	56.5	56.5
Romania	48.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	41.0	50.0	50.0
Slovakia	42.0	42.0	42.0	42.0	38.0	38.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	25.0	25.0
Finland	57.8	55.6	54.0	53.5	52.5	52.2	52.1	51.0	50.9	50.5	50.1	49.1	49.0	49.2	49.0	51.1	51.5
Sweden	56.7	53.6	51.5	53.1	55.5	54.7	56.5	56.6	56.6	56.6	56.4	56.5	56.6	56.6	56.6	56.7	56.9
United Kingdom	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	50.0	50.0	50.0	45.0	45.0
Iceland	44.0	45.3	45.4	45.5	45.8	45.6	43.6	41.7	38.7	35.7	35.7	45.2	46.1	46.2	46.2	46.2	46.2
Norway	41.7	41.5	47.5	47.5	47.5	47.5	47.5	43.5	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	40.0	39.0

Zdroj: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm, vlastní úprava

Příloha B: Daňové zatížení bezdětného zaměstnance s příjmem ve výši 67% průměrného příjmu

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belgium	50.5	49.6	49.0	49.3	49.4	49.6	50.2	49.9	50.3	50.5	50.4	50.1
Bulgaria	36.2	36.0	35.8	36.3	31.5	32.3	35.1	33.8	32.5	33.6	33.6	:
Czech Republic	41.5	41.7	41.9	42.0	40.0	40.5	40.1	38.7	38.9	39.6	39.4	39.3
Denmark	39.5	39.4	38.9	38.9	38.9	38.9	38.5	38.0	36.7	36.8	37.0	36.6
Germany	47.1	47.9	46.9	47.3	47.4	46.9	46.5	45.9	44.9	45.5	45.5	45.1
Estonia	40.6	40.9	39.6	38.1	37.3	37.6	37.0	37.7	38.7	39.0	39.2	38.7
Ireland	16.5	16.5	19.5	16.8	16.1	14.9	15.0	16.2	16.7	19.9	20.0	21.0
Greece	35.6	35.2	36.1	35.4	36.4	36.4	36.2	36.5	35.7	39.9	39.7	36.9
Spain	35.8	34.8	35.3	35.7	35.9	35.7	34.0	34.3	36.5	36.7	37.1	37.2
France	44.0	44.6	46.2	46.4	46.0	46.3	46.5	46.5	46.7	46.9	46.9	45.6
Croatia	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:	:
Italy	43.1	41.9	42.2	42.5	42.7	42.8	43.2	43.5	44.0	44.4	44.6	44.7
Cyprus	17.3	18.6	18.6	11.9	11.9	11.9	:	:	:	:	:	:
Latvia	42.2	41.4	41.9	41.8	41.8	41.2	39.9	41.5	43.5	43.5	43.6	:
Lithuania	43.1	40.9	41.6	42.6	40.6	41.2	40.3	38.9	38.8	38.9	39.2	:
Luxembourg	27.4	27.8	28.1	28.7	29.1	29.9	28.2	27.4	27.7	29.4	29.0	29.9
Hungary	48.2	44.5	44.8	43.1	43.3	46.0	46.7	46.2	43.8	45.2	47.9	49.0
Malta	17.7	17.4	17.6	17.9	18.4	17.9	17.9	17.7	18.1	18.6	18.9	:
Netherlands	39.2	40.1	40.8	41.6	33.2	33.3	34.0	33.3	33.5	33.4	33.4	32.1
Austria	43.1	43.5	44.0	43.3	43.7	44.2	44.5	43.2	43.4	43.8	44.2	44.5
Poland	36.7	37.0	37.2	37.5	37.8	37.1	33.6	33.1	33.3	33.4	34.7	34.7
Portugal	32.9	32.8	32.8	32.1	32.8	32.5	32.1	31.8	32.2	32.2	32.6	34.7
Romania	44.6	43.4	42.9	42.4	42.2	41.8	40.9	43.1	43.4	43.4	43.4	:
Slovenia	43.5	43.5	43.6	41.8	41.3	40.9	40.3	39.7	38.6	38.6	38.5	38.5
Slovakia	40.6	40.8	39.2	34.8	35.2	35.5	36.0	34.4	34.7	36.0	36.9	38.4
Finland	40.7	39.8	39.1	39.3	38.8	38.6	38.6	37.1	36.7	36.7	36.8	37.6
Sweden	46.8	47.0	47.2	46.6	45.9	43.3	42.5	41.3	40.6	40.7	40.7	40.8
United Kingdom	28.7	30.3	30.5	30.5	30.6	30.8	29.7	29.1	29.4	28.4	27.9	26.9
Iceland	26.2	27.1	27.7	28.2	28.2	27.0	27.6	26.1	28.3	29.4	28.6	28.7
Norway	35.2	34.9	35.0	34.2	34.3	34.2	34.2	34.0	34.0	34.3	34.2	34.1

Zdroj: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm, 2015, vlastní úprava

Příloha C: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v zemích Evropské unie

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belgium	40.2	40.2	40.2	40.2	40.2	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0
Bulgaria	37.0	34.3	32.5	28.0	23.5	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	35.0	35.0	31.0	31.0	31.0	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Denmark	34.0	32.0	32.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5
Germany	56.0	51.6	51.6	38.3	38.3	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Estonia	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0
Ireland	32.0	28.0	24.0	20.0	16.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Greece	40.0	40.0	40.0	37.5	35.0	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	26.0
Spain	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
France	41.7	40.0	37.8	36.4	35.4	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0
Croatia	35.0	35.0	35.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Italy	41.3	41.3	41.3	40.3	40.3	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4	31.4
Cyprus	25.0	25.0	29.0	28.0	28.0	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5
Latvia	25.0	25.0	25.0	25.0	22.0	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lithuania	29.0	29.0	24.0	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	37.5	37.5	37.5	37.5	30.4	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2
Hungary	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	35.0	35.0	35.0	35.0	34.5	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0
Austria	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Poland	36.0	34.0	30.0	28.0	28.0	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	37.4	37.4	35.2	35.2	33.0	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5
Romania	38.0	38.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0
Slovakia	40.0	40.0	29.0	29.0	25.0	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0
Finland	28.0	28.0	29.0	29.0	29.0	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0
Sweden	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0
United Kingdom	31.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0
Norway	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	27.0
Iceland	33.0	30.0	30.0	30.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	15.0	15.0	18.0	20.0	20.0	20.0	20.0

Zdroj: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm, 2015, vlastní úprava

Příloha D: Platné smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a ostatními státy s datem, kdy vstoupily v platnost

Albánie	10.9.1996	Chorvatsko	28.12.1999	Makedonie	17.6.2002	Singapur	21.8.1998
Arménie	15.7.2009	Indie	27.9.1999	Malajsie	9.3.1998	Slovensko	14.7.2003
Austrálie	27.11.1995	Indonésie	26.1.1996	Malta	6.6.1997	Slovinsko	28.4.1998
Ázerbájdžán	16.6.2006	Irsko	21.4.1996	Maroko	18.7.2006	Srbsko a Černá Hora	27.6.2005
Bahrajn	10.4.2012	Island	28.12.2000	Mexiko	27.12.2002	Srí Lanka	19.6.1979
Barbados	6.6.2012	Itálie	26.6.1984	Moldávie	26.4.2000	Sýrie	12.11.2009
Belgie	24.7.2000	Izrael	23.12.1994	Mongolsko	22.6.1998	Španělsko	5.6.1981
Bělorusko	15.1.1998	Japonsko	25.11.1978	Německo	17.11.1983	Švédsko	8.10.1980
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	Nigérie	2.12.1990	Švýcarsko	23.10.1996
Brazílie	14.11.1990	Jordánsko	7.11.2007	Nizozemí	5.11.1974	Tádžikistán	19.10.2007
Bulharsko	2.7.1999	Kanada	28.5.2002	Norsko	9.9.2005	Thajsko	14.8.1995
Čína	4.5.2011	Kazachstán	29.10.1999	Nový Zéland	29.8.2008	Tunis	25.10.1991
Dánsko	27.12.2012	Korejská republika	3.3.1995	Panama	25.2.2013	Turecko	16.12.2003
Egypt	4.10.1995	KLDR	07.12.2005	Polsko	11.6.2012	Ukrajina	20.4.1999
Estonsko	26.5.1995	Kuvajt	3.3.2004	Portugalsko	1.10.1997	USA	23.12.1993
Etiopie	30.5.2008	Kypr	26.11.2009	Rakousko	22.3.2007	Uzbekistán	15.1.2001
Filipíny	23.9.2003	Libanon	24.1.2000	Rumunsko	11.8.1994	Velká Británie	20.12.1991
Finsko	12.12.1995	Litva	8.8.1995	Rusko	18.7.1997	Venezuela	12.11.1997
Francie	1.7.2005	Lotyšsko	22.5.1995	Řecko	23.5.1989	Vietnam	3.2.1998
Gruzie	4.5.2007	Lucembursko	30.12.1992	Saúdská Arábie	1.5.2013		
Hongkong	24.1.2012	Maďarsko	27.12.1994	Spojené arabské emiráty	9.8.1997		

Zdroj: Ministerstvo financí, 2015, vlastní úprava

Příloha E: Financial Secrecy Index

Pořadí	Jurisdikce	FSI Skóre ³	Pořadí	Jurisdikce	FSI Skóre ³
1	Switzerland ²	1 765,3	41	Cyprus	198,9
2	Luxembourg ²	1 454,5	42	Dominican Republic	193,8
3	Hong Kong ²	1 283,4	43	France ²	191,0
4	Cayman Islands ^{1,2}	1 233,6	44	Australia ²	168,2
5	Singapore ²	1 216,9	45	Vanuatu	165,0
6	USA ²	1 213,0	46	Costa Rica	157,6
7	Lebanon ²	747,9	47	Ireland ²	155,5
8	Germany ²	738,3	48	New Zealand	151,4
9	Jersey ^{1,2}	591,7	49	Gibraltar ¹	147,8
10	Japan ²	513,1	50	Norway ²	142,8
11	Panama	489,6	51	Guatemala ²	142,4
12	Malaysia (Labuan) ³	471,7	52	Belize	129,8
13	Bahrain ²	461,2	53	Latvia	128,1
14	Bermuda ¹	432,4	54	Italy	119,0
15	Guernsey ¹	419,4	55	Aruba ²	113,3
16	United Arab Emirates ^{2,3}	419,0	56	Spain	111,4
17	Canada ²	418,5	57	Ghana ²	109,9
18	Austria ²	400,8	58	Curacao ²	106,4
19	Mauritius ¹	397,9	59	US Virgin Islands	102,9
20	British Virgin Islands ^{1,2}	385,4	60	Botswana ²	99,0
21	United Kingdom ^{1,2}	361,3	61	Anguilla ¹	96,8
22	Macao	360,5	62	St Vincent & the Grenadines ¹	85,1
23	Marshall Islands	329,6	63	Turks & Caicos Islands ¹	81,8
24	Korea	328,8	64	Malta	78,1
25	Russia	325,3	65	St Lucia ¹	66,9
26	Barbados	317,5	66	Denmark	63,1
27	Liberia ²	300,9	67	Antigua & Barbuda ¹	60,5
28	Seychelles	293,5	68	San Marino	59,5
29	Brazil ²	283,9	69	Portugal (Madeira) ³	57,9
30	Uruguay ²	277,5	70	Grenada ¹	55,8
31	Saudi Arabia	274,2	71	Sweden	55,7
32	India	254,6	72	Hungary	54,7
33	Liechtenstein	241,0	73	Brunei Darussalam ¹	50,6
34	Isle of Man ¹	237,3	74	Andorra	43,4
35	Bahamas ¹	226,9	75	Monaco	38,8
36	South Africa	209,8	76	Samoa	31,0
37	Philippines	206,7	77	Dominica ¹	26,9
38	Israel ²	205,9	78	Cook Islands ¹	25,3
39	Netherlands ²	204,9	79	Maldives	21,1
40	Belgium ²	199,3	80	St Kitts & Nevis ¹	18,5

Poznámka č. 1: Teritoria označená tmavě modrou barvou jsou "zámořská teritoria" a "závislá území Britské koruny", kde je hlavou státu Britská královna; pravomoc jmenovat klíčové vládní úředníky zůstává v moci Britské koruny; zákony musí být schváleny v Londýně; a Britská vláda má ještě další pravomoci; světle modrou barvou jsou označeny státy Commonwealthu, které mají nejvyšší odvolací soud v Londýně,

Příloha F: Společnosti seřazené podle zadržovaného zisku v zahraničí s uvedeným počtem poboček v daňových rájích

Společnost	Zadržovaný zisk (Miliony \$)	Počet poboček	Společnost	Zadržovaný zisk (Miliony \$)	Počet poboček
Apple	111,300	3	Coca-Cola	30,600	13
General Electric	110,000	18	J.P. Morgan Chase & Co.	28,500	83
Microsoft	76,400	5	Oracle	26,200	6
Pfizer	69,000	128	Amgen	25,500	8
Merck	57,100	131	United Technologies	25,000	27
International Business Machines	52,300	15	Abbott Laboratories	24,000	79
Johnson & Johnson	50,900	60	Bristol-Myers Squibb	24,000	10
Cisco Systems	48,000	56	Eli Lilly	23,740	26
Exxon Mobil	47,000	38	Goldman Sachs Group	22,540	15
Citigroup	43,800	21	Qualcomm	21,600	11
Procter & Gamble	42,000	32	Wal-Mart Stores	21,400	0
Google	38,900	2	Medtronic	20,499	37
Hewlett-Packard	38,200	27	Intel	20,000	13
PepsiCo	34,100	137	Dell	19,000	79
Chevron	31,300	13	Bank of America Corp.	17,000	264
			Celkem	1,199,879	1,357

Zdroj: Citizens For Tax Justice, 2014, vlastní úprava

Abstrakt

ŠIROKÝ, M. *Nadnárodní společnosti a mezinárodní daňové plánování*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 82 s., 2015

Klíčová slova: daně, daňová zátěž, harmonizace, daňové plánování, daňové ráje, daňový únik

Cílem této práce je analyzovat dopady daňového plánování v současném světě z pohledu právnických osob a států. Nejprve se práce věnuje daňové zátěži v Evropské unii a České republice a poté se řeší nutnost v podobě harmonizace daňových systému, i přes nevýhody, které harmonizaci provázejí. Potřeba harmonizace je pak ještě více umocněna nadnárodními společnostmi, které využívají rozdílných daňových sazeb v jednotlivých zemích k daňové optimalizaci a daňovým únikům. Dopady, které ono daňové plánování provázejí, pak zachycují současný stav a potřebu změny v přístupu k této problematice.

Abstract

ŠIROKÝ, M. *Multinational companies and international tax planning*. Thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 82 p., 2015

Key words: tax, tax burden, harmonization, tax optimization, tax havens, tax evasion, tax avoidance

The aim of this thesis is to analyze the impact of tax planning in today's world in the perspective of multinational corporations and states. Firstly, it is focused on tax burden in the European Union and Czech Republic and then this thesis describes the need of tax harmonization despite of the disadvantages that harmonization brings. The requirement of harmonization is even more enhanced by the multinational companies which use different tax rates in different countries for tax optimization and tax evasion. The last part introduces the impact of tax planning and demonstrate current situation which mirrors the need for change in the approach to this issue.