

Abstrakt

Bakalářská práce „Mezinárodní daňové plánování“ se zabývá daní z příjmů právnických osob a hledá možná řešení optimalizace této daně v rámci Evropy a dalších světových kontinentů. První část se zabývá daňovou konkurencí a legislativou, v dalších částech se pak zabývá harmonizací daní z příjmů v EU, modelovou smlouvou OECD, daňovým prostředím vybraných členských států vč. ČR a některými zahraničními daňovými systémy. Poslední část práce pojednává o struktuře společností a možnostmi optimalizace daně.

Klíčová slova

EU, daně z příjmů právnických osob, daňové plánování, daňová sazba, daňové právo

Abstract

This thesis „International tax planning“ “ puts brain to legal entity income tax and it is looking possible solutions to tax optimisation in EU and other world continents for. The first part put one’s mind to tax competition and legislation, in the others parts income tax, OECD model convention, tax law in selected member’s states incl. Czech republic and certain foreign tax systems. The last part put one’s mind to company’s structure and possibilities of tax optimisation.

Keywords

EU, legal entity income tax, tax planning, tax rate, tax law

JAVŮRKOVÁ, L. *Mezinárodní daňové plánování*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 98 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva.

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně za odborného vedení JUDr. Ing. Jana Kopřivy. Dále prohlašuji, že jsem uvedla všechny zdroje, ze kterých jsem čerpala.

V Brně 29. 5. 2009

.....

podpis

Poděkování

Děkuji JUDr. Ing. Janu Kopřivovi za strávený čas a cenné rady a připomínky, které daly možnost vzniku této práce a dále děkuji Ing. Jiřímu Adámkovi, který mi pomohl se vzhledem finálního díla.

Obsah

Úvod.....	7
1 Daňová harmonizace a konkurence.....	9
1.1 Daňová harmonizace.....	9
1.1.1 Harmonizace nepřímých daní.....	10
1.1.2 Harmonizace přímých daní.....	12
1.1.3 Judikatura Evropského soudního dvora.....	17
1.1.4 Daňová koordinace a daňová správa v Evropské unii.....	17
1.2 Daňová konkurence.....	18
2 Zamezení dvojího zdanění.....	21
2.1 Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	21
2.2 Mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění.....	22
2.2.1 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	23
2.3 Model OECD.....	24
2.3.1 Charakteristika smlouvy podle modelu OECD.....	24
2.3.2 Struktura modelu OECD.....	24
2.4 Model OSN.....	28
2.5 Rozdíly mezi modelem OECD a modelem OSN.....	28
2.6 Model USA.....	30
2.7 Metody zamezení dvojího zdanění.....	30
2.7.1 Metody zápočtu (Credit system)	31
2.7.2 Metody vynětí (Exemption)	33
3 Daň z příjmů právnických osob v České republice.....	35
3.1 Legislativa.....	35
3.2 Rozbor základních pojmů.....	36
3.2.1 Rezident.....	36
3.2.2 Stálá provozovna.....	37
3.2.3 Mateřská a dceřiná společnost.....	41
3.2.4 Aktivní a pasivní příjmy.....	41
3.3 Techniky výběru daně od nerezidentů.....	43
4 Daňové plánování.....	45
4.1 Charakteristika daňového plánování.....	45
4.2 Daňové limity strategického plánování.....	46
4.2.1 Nízká kapitalizace.....	46
4.2.2 Převodní ceny (Transfer pricing)	49
4.2.3 Režim CFC (Controlled Foreign Corporation Regime)	50
4.3 Evropská společnost.....	50
4.3.1 Charakteristika evropské společnosti.....	50
4.3.2 Založení evropské společnosti.....	51
4.3.3 Daňové aspekty evropské společnosti.....	54
4.4 Holdingová struktura.....	55
4.4.1 Výhody holdingové struktury.....	55
4.4.2 Nizozemí.....	57
4.4.3 Velká Británie.....	58
4.4.4 Kypr.....	59
4.4.5 Lucembursko.....	59
4.4.6 USA.....	61
4.4.7 Hongkong.....	62
Závěr.....	63
Seznam použité literatury.....	65
Seznam tabulek.....	67
Seznam schémat.....	68
Seznam příloh.....	69
Přílohy.....	70

ÚVOD

Hospodářská situace v Evropě počátkem 50. let dala zrod myšlence vedoucí k aproximaci a spolupráci válkami postižených zemí se zeměmi ve válkách přímo nezúčastněnými. Hlavní ideou se stal jednotný evropský trh s volným pohybem zboží, osob, služeb a kapitálu. Smlouvou o Evropském společenství byl tento záměr v roce 1957 zpečetěn a členské země začaly vyvíjet ekonomické snahy orientovat se směrem uskutečnění integračních představ.

V rámci zavedení a bezproblémového fungování jednotného vnitřního trhu se postupně konstruuji nadnárodní normy, které členské země následně implementují do svých právních systémů a které se všechny tyto země původně zavázaly plnit. Jedná se o opatření vybízející a regulující koordinaci mezi státy, což má směřovat k celkové harmonizaci uprostřed společenství. Za první krok této spolupráce je považována koordinace daňová, která si klade za cíl sladění daňových systémů smluvních států. Harmonizace jako taková už konkrétně operuje s pojmenovanými daněmi a jejich sazbami.

Z právního hlediska je daňová harmonizace zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích a dalších primárních pramenech evropského práva, mezi které se řadí i judikáty Evropského soudního dvora jako nového typu mezinárodní legislativy. Kromě nástrojů primárního a dále i sekundárního práva, které je tvořeno akty orgánů Evropského společenství, jsou daňové systémy zemí Evropské unie ovlivňovány a formovány dalšími legislativními úkony z nichž nejdůležitější jsou z hlediska bezprostředního působení na daně mezinárodní daňové smlouvy, zejména pak smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Poplatníci daně, zvláště pak podniky jako poplatníci daně z příjmů právnických osob, působící na jednotném evropském trhu, řeší na podkladě rozdílného zdanění optimalizaci základu daně a hledají v rámci EU jurisdikci, která jim na poli přirozené daňové konkurence nabídne zdanění nejnižší. V současné době je daňová optimalizace vzhledem ke snaze EU zavést v oblasti přímých daní harmonizační opatření stále více obtížnější, proto podniky plánují rozložení své daňové zátěže jednak v souvislosti s umístěním kapitálu v rámci EU a jednak právě k legislativním opatřením EU.

Úkolem této práce je zaměřit se na daňové zatížení poplatníků, přesněji obchodních společností, s působností na jednotném evropském trhu a možnou optimalizací daně z příjmů právnických osob, přičemž je zohledněno zdanění příjmů ze zdrojů v České republice.

Cílem práce je prověřit skutečnost, zda:

- v rámci Evropské unie je za účelem optimalizace daňové povinnosti obchodních společností možné využít daňovou konkurenci členských států;
- zda a jaké harmonizační procesy v oblasti přímých daní mají vliv na daňovou povinnost obchodních společností;
- zda a jakými způsoby lze optimalizovat daň z příjmů právnických osob.

Vezmeme-li v úvahu, že existuje možnost využití daňové konkurence členských států EU k optimalizaci daňové povinnosti obchodní společnosti, je pro naplnění cíle práce potřeba nalézt takové schéma zdanění, které reálně snižuje daňové zatížení a zohledňuje přitom platná legislativní pravidla.

Výchozím předpokladem pro zpracování úkolu jsou následující kritéria:

- Členské státy EU nemají ve svých daňových jurisdikcích stejně definovaný rozsah zdanění, tj. shodný základ daně a výši efektivní sazby daně z příjmů.
- Členské státy EU mají mezi sebou uzavřeny bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kromě toho se řídí komunitárním právem a podléhají pravomoci Evropského soudního dvora.

Ke splnění účelu práce je třeba nejprve provést stručný popis zásadních pojmů, tj. daňové konkurence a postupů daňové harmonizace v oblasti daně z příjmů v rámci EU, zejména pak daně z příjmů právnických osob, provést rozbor modelové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a paralelně analyzovat daňové prostředí vybraných členských států. Získané informace následně převést v aplikaci možné optimalizace zdanění společností daní z příjmů právnických osob.

Bakalářská práce je rozdělena do čtyř kapitol, z nichž každá představuje jednak samostatnou ucelenou část a jednak každá následující využívá poznatky předchozích.

1 Daňová harmonizace a konkurence

V Evropských společenstvích se o potřebě daňové harmonizace začíná mluvit již od počátku integračních snah, tedy od 60. let minulého století,¹ v úzké spojitosti s jednotným vnitřním trhem a jeho hladkým fungováním. Přesto však i nyní nadále dochází k názorovým střetům, zda je výhodnější zachovat daňovou konkurenci, prostřednictvím které se státy snaží přilákat do země daňové základy, či se snažit o daňovou harmonizaci.

1.1 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.² Úkolem Evropských společenství je v rámci zavedení jednotného trhu a jeho hladkého fungování identifikovat tři základní fáze:

- výběr daně, kterou je nutné harmonizovat;
- harmonizace daňového základu;
- harmonizace daňové sazby.

Cílem tzv. **pozitivní harmonizace** není prvotní plošné dosažení jednotné daňové soustavy, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých národních soustav, odstraňování překážek ve fungování jednotného vnitřního trhu a eliminace prvků deformujících hospodářskou soutěž. K prosazování tohoto mechanismu užívá Evropská komise legislativní nástroje, kterými jsou zejména směrnice a nařízení. Dodržet tento postup je v současné době dost obtížné, neboť vyžaduje jednomyslnost, tj. souhlas všech členských zemí.

Z jiného úhlu pohledu má pozitivní harmonizace i negativní stránky, které lze shrnout do následujících bodů:

- Harmonizace **vede k vyšším daňovým sazbám**, neboť nevytváří konkurenční tlak a nepůsobí tak na výdajové stránky rozpočtů, čímž nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru.

¹ NERUDOVI, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 20

² NERUDOVI, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 15

- Prostřednictvím vyšších daňových sazeb způsobuje harmonizace **pomalejší ekonomický růst**, neboť vyšší sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál.
- Harmonizace **zasahuje do národní suverenity** členských států a představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.
- V zemích, které aplikují vyšší sazby daně a u nichž výnos z harmonizované daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu, může harmonizace tyto příjmy **výrazně ovlivnit**.

1.1.1 Harmonizace nepřímých daní

V Evropě byly původně aplikovány dva systémy nepřímého zdanění. Francie jako jediná uplatňovala systém daně z přidané hodnoty, všechny ostatní členské země uplatňovaly kumulativní kaskádovitý systém daně z obratu spočívající v uvalování daně na hrubou hodnotu produkce. Kromě těchto systémů uplatňovaly ještě všechny země selektivní daně. Evropská komise rozhodla nahradit kumulativní kaskádovitý systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty i přes to, že je tento systém administrativně náročnější jak pro poplatníky, tak pro stát a zavádí vyšší daňové sazby, neboť tyto jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu. Na druhé straně zaručuje tento systém daňovou neutralitu s přesným určením výšky daně. Zvolený systém umožňuje dva principy zdaňování. První z nich je princip země určení, kdy zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby, druhým pak je princip země původu, na jehož základě jsou produkty a služby zdaněny v zemi, ze které pocházejí. Stejně principy zdaňování jsou uplatňovány v systému spotřebních daní (akcízů).

Již v roce 1967 začaly být prováděny první kroky k zavedení jednotného systému **nepřímého zdaňování**. Byla přijata řada směrnic s cílem harmonizovat rozdílné národní systémy. Za nejdůležitější je považována tzv. **šestá směrnice č. 77/388/EEC**, která stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Směrnice byla více než třicetkrát novelizována, a proto z důvodu zjednodušení a zvýšení přehlednosti vznikla na jejím základě s účinností od 1. 1. 2007 **směrnice č. 2006/112/EC**. V únoru 2008 byly přijaty další dvě významné směrnice,

které doplňují směrnici č. 2006/112/EC, a to **směrnice č. 2008/8/EC**, která s účinností od 1. 1. 2010 zavádí nová pravidla pro určování místa poskytování služeb, kdy se poskytování služeb bude nově zdaňovat tam, kde se nachází zákazník, a **směrnice č. 2008/9/EC**, která rovněž s účinností od 1. 1. 2010 stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v členském státě. Dosavadní zdlouhavá a nákladná praxe bude nahrazena elektronickým systémem z důvodu zvýšení právní jistoty a urychlení vrácení daně.

Co se týká harmonizace daňových sazeb nepřímých daní, je tento proces jednotlivými členskými zeměmi velmi intenzivně vnímán jako zásah do národní suverenity. Daňové sazby jsou zásadním nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky a může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí, ve kterých nepřímé daně tvoří podstatnou část těchto příjmů. Evropská komise z uvedených důvodů nadále uvažuje o daňové aproximaci, spíše než o harmonizaci, a rozhodla, že v Evropských společenstvích se bude užívat systém daně z přidané hodnoty se dvěma sazbami, a to základní, pro kterou s účinností od roku 1993 stanovila minimum 15 % a sníženou s dolní hranicí 5 %.

Komplexní systém **spotřebních daní (akcízů)** byl v Evropských společenstvích účinně zaveden 1. 1. 1993. Je založen na třech skupinách směrnic:³

- **směrnice č. 92/12/EEC**, která všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů podléhajícím akcízům; zavádí pro výrobky, které se pohybují mezi jednotlivými členskými státy, režim tzv. podmíněného osvobození od daně založený na principu země určení; dále umožňuje jednotlivým členským zemím uvalovat nad rámec akcízů další nepřímé daně, např. z enviromentálních důvodů;
- tzv. **strukturální směrnice**, které rozdělují akcízy na:
 - akcíz z minerálních olejů, který byl směrnicí č. 2003/96/EC restrukturalizován na daň z energetických produktů a elektrické energie,
 - akcíz z alkoholu a alkoholických nápojů,
 - akcíz z tabáku a tabákových výrobků;
- **čtyři směrnice k aproximaci sazeb akcízů.**

³ NERUDOVÁ, D. Harmonizace nepřímého zdanění. Daně a právo v praxi, 2005, roč.10, č. 7, str. 30-34

Harmonizaci základů daně akcízů zajišťuje Jednotný celní sazebník a minimální sazby daně stanovila Rada ministrů.

1.1.2 Harmonizace přímého zdanění

V této oblasti bylo zjištěno, že ačkoliv jsou národní systémy přímého zdanění ve své struktuře velmi podobné, uvnitř skrývají velké odlišnosti, např. v metodách konstrukce daňových základů, ve formách zdanění, v nezdanitelných částkách, zdaňovacích obdobích, definicích poplatníků či předmětů daně a v celé řadě dalších. Z tohoto důvodu začala Evropská komise věnovat pozornost takovému druhu přímých daní, u nichž je harmonizace nezbytnou podmínkou pro hladké fungování jednotného trhu. A právě daň z příjmů korporací je faktorem, který velmi výrazně ovlivňuje podnikání na jednotném trhu. Kapitál je totiž na rozdíl od práce vysoce mobilním prvkem, který lze operativně přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami a ovlivňuje tak podniky při rozhodování o umístění a financování investic.

Podobně jako harmonizace nepřímých daní je vývoj harmonizace daní přímých členskými státy chápán jako pokus o omezení fiskální suverenity, proto nebylo na tomto poli dosaženo výraznějšího úspěchu, neboť i zde vyžadují harmonizační opatření jednomyslnost.

S růstem globalizace a vlivu nadnárodních společností byl Evropskou komisí v roce 1990 ustanoven tzv. **Rudingův výbor**⁴, jehož úkolem bylo podrobně zmapovat, zda rozdílné systémy korporativního zdaňování způsobují bariéry na vnitřním trhu, zda vzniklé bariéry mohou být odstraněny působením tržních sil nebo zda bude třeba umělého zásahu v podobě opatření, které bude nezbytné v této souvislosti přijmout. Výsledkem činnosti výboru bylo zjištění, že v systémech korporativního zdanění v jednotlivých členských státech panují značné rozdíly nejen ve struktuře, ale i v daňových sazbách, které výrazně ovlivňují rozhodování nadnárodních korporací

⁴ Členové výboru byli nezávislí experti v oblasti zdanění korporací, vedením výboru byl pověřen bývalý nizozemský ministr financí Onn Ruding.

a způsobují deformace hospodářské soutěže⁵. Na základě těchto výsledků stanovila Evropská komise následující priority:

- odstranit bariéry zejména v oblasti zahraničního investování;
- stanovit zásady pro určení základu daně;
- stanovit minimální sazby daně jako ochranu před škodlivou daňovou konkurencí;
- zajistit transparentnost všech daňových stimulů v oblasti podpory investic.

Propukající a sílící vlna mezinárodních fúzí a akvizic, rozvoj elektronického obchodování a růst mobility faktorů v devadesátých letech minulého století vedly Evropskou komisi v roce 1999 k vypracování analytické studie o zdaňování korporací. Studie odhalila, že v této oblasti, kromě skutečnosti, že daňové zatížení významně ovlivňuje rozhodování o umístování investic, existují ještě další determinanty investičního chování, kterými jsou např. ekonomická infrastruktura, kvalifikovaná pracovní síla, transportní náklady, geografická dostupnost trhů a další. Na základě této analýzy byly navrženy čtyři možné varianty harmonizace systému korporativního zdaňování:

- **Zdanění v domácí zemi** (Home State Taxation) je volitelný systém. Společnosti by si mohly zvolit, zda budou své celoevropské zisky zdaňovat legislativou určenou sídlem společnosti nebo místem jejího vedení, nebo zda budou tyto zisky zdaňovat v každé zemi jinak.
- **Společný konsolidovaný základ daně** (Common Consolidated Tax Base) předpokládá pro celoevropské aktivity jednotný základ daně.
- **Evropská korporativní daň** (European Union Company Tax) zavádí jednotný konsolidovaný základ daně, ovšem pouze pro velké nadnárodní společnosti. Daň by byla spravována na úrovni Evropského společenství, kde by měla jednotnou sazbu.
- **Povinný harmonizovaný základ daně** (Compulsory Harmonized Corporate Tax Base) povinně zavádí pro všechny společnosti v Evropské unii jednotný základ daně.

⁵ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 59

Hlavním dlouhodobým cílem je implementace společného konsolidovaného základu daně korporací pro jejich evropské aktivity a znamená pro ně určité výhody:

- transparentnost efektivní sazby daně jako předpoklad pro nastolení spravedlivé soutěže;
- odstranění překážek přeshraničních fúzí a akvizicí v podobě nedostatečné koordinace členských států při zdaňování kapitálových zisků;
- snížení nákladů zdanění vyvolaných odlišnými daňovými systémy;
- eliminace problému s transfer pricing mezi propojenými osobami;
- automatická kompenzace ztrát z činnosti v jednom státě ziskem z činnosti v jiném státě, čímž by byla zaručena daňová neutralita.

V současné době je návrh základních principů společného konsolidovaného základu daně z velké části hotov, ovšem jako systém přináší i nevýhody zejména v tom smyslu, že určitým způsobem diskriminuje malé společnosti, které nemají celoevropské aktivity a tímto není umožněno systém užívat. Jako cílené opatření, které by mohlo pomoci odstranit překážky, se kterými se setkávají malé a střední podniky, se právě jeví projekt zdaňování v domácí zemi.

Kromě rozdílů v systémech přímého zdaňování existuje nyní ještě další problém, kterým jsou **odlišné účetní systémy** a z nich vyplývající rozdílné pojetí hospodářského výsledku. V Evropských společenstvích rozeznáváme dva účetní systémy, a to tzv. daňové účetnictví, v jehož rámci je hospodářský výsledek přímo základem daně, a účetnictví, kde hospodářský výsledek nelze považovat za základ daně⁶, nýbrž se musí na základ daně nejprve prostřednictvím mimoúčetních operací transformovat. Z uvedených důvodů bylo nezbytné zjistit efektivní sazbu daně, která je porovnatelná, neboť zahrnuje veškeré operace užívané v jednotlivých státech k transformaci hospodářského výsledku na základ daně.

Základní legislativní opatření v oblasti přímých daní představuje **směrnice č. 77/799/EEC** (The Mutual Assistance Directive) o vzájemné výpomoci mezi daňovými správami členských států. Tento předpis upravuje zejména výměnu informací a součinnost příslušných úřadů při zajišťování základu daně a kontrole aktivit

⁶ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 64

nadnárodních korporací. Platnost směrnice byla v roce 1997 rozšířena i na nepřímé daně.

Dne 23. 7. 1990 byla s účinností od roku 1993 přijata **směrnice č. 90/434/EEC**, známá jako Směrnice o fúzích (The Merger Directive). Norma stanovuje, že fúze ani rozdělení společnosti nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou aktiv a pasiv převedených a fakticky spojených se stálou provozovnou a jejich daňovou hodnotou. Dále upravuje převod řádně vytvořených opravných položek a rezerv, podmínky nezdanění zisků vyplývajících ze zrušení podílu přijímající společnosti na základním kapitálu převádějící společnosti a podmínky přidělení nebo výměny cenných papírů (akcií) tvořících základní kapitál nabývající společnosti za cenné papíry druhé společnosti, které samo o sobě nemá za následek zdanění příjmů nebo zisku kapitálového společníka. Směrnice o fúzích byla novelizována **směrnicí č. 2005/19/EC**, která rozšiřuje dosavadní působnost směrnice i na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost.

Další **směrnice č. 90/435/EEC** je známá pod názvem Směrnice o mateřských společnostech (The Parent-Subsidiarity Directive) a upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku, a společností, které působí v rámci celé Evropské unie. Mezi hlavní cíle tohoto předpisu patří záruka nezdanění příjmů dceřiné společnosti sídlící v jiné členské zemi než společnost mateřská a pokud jsou tyto příjmy zdaněny, pak je umožněno odečíst tuto daň od základu daně mateřské společnosti, kterou platí dceřiná společnost v jiné členské zemi. Současně má směrnice vyloučit srážkovou daň z rozdělení zisku po zdanění dceřiné společnosti. Tato směrnice ponechává členským státům možnost stanovit v národní legislativě podmínky, za kterých nelze náklady, které se vztahují k držbě podílu na dceřiné společnosti, a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků, odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti. Toto ustanovení je ve velké míře užíváno členskými státy jako pravidlo tzv. **nízké kapitalizace**, kterým se členské státy brání ztrátě svých daňových základů.

V roce 2003 byla přijata **směrnice č. 2003/123/EC**, která doplňuje původní směrnici o dceřiných a mateřských společnostech a rozšiřuje působnost směrnice na rozdělování

zisků obdržených stálou provozovnou nacházející se v jednom členském státě od dceřiné společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě, a dále na rozdělování zisků společnosti stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě než mateřská nebo dceřiná společnost. Ve směrnici je mimo jiné zakotveno postupné snižování velikosti podílu, který slouží k identifikaci společnosti jako mateřské z 25 % na 20 % s účinností od 1. 1. 2005, na 15 % s účinností od 1. 1. 2007 a na 10 % s účinností od 1. 1. 2009.

Neméně významnou normou v oblasti přímého zdaňování je tzv. **arbitrážní směrnice č. 90/436/ECC** (Arbitration Convention), která má zamezovat dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu transferových cen v různých zemích. Až doposud byla vždy platnost konvence prolongována o dalších pět let a v současnosti platí až do roku 2010. Její platnost byla rozšířena i na deset nových členských zemí.

Poslední klíčovou normou je **směrnice č. 2003/49/EC**, která odstranila srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, pokud jsou tyto vypláceny přes hranice jednotlivých členských států. Situace v České republice je ve fázi žádosti u Evropské komise o odložení povinnosti implementovat odstranění srážkové daně z licenčních poplatků až od roku 2010.

Okrajově nastíním zdaňování příjmů fyzických osob, konkrétně zdaňování úspor plynoucích ve formě úrokových plateb. Zde je s účinností od 1. 7. 2005 platná **směrnice č. 2003/48/EC** (Savings Directive), jejímž smyslem je rovněž fakt, že kapitál je velmi mobilním prvkem, jenž se může poměrně promptně přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami. Proto i v případě fyzických osob je třeba dosáhnout určitého stupně aproximace. Na základě této směrnice jsou členské státy povinny poskytovat informace ostatním členským státům o úrocích, které byly vyplaceny individuálním střadatelům.

1.1.3 Judikatura Evropského soudního dvora

Judikatura Evropského soudního dvora je považována za formu **negativní harmonizace** a představuje účinný alternativní nástroj k dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu. Význam soudu stále roste, neboť jednotlivé členské státy jsou na základě jím vydaných rozhodnutí nuceny činit opatření v národních daňových systémech a odstraňovat ustanovení, která jsou v rozporu se základními principy Evropského společenství.

V oblasti přímého zdanění jsou soudním dvorem nejčastěji projednávány a řešeny následující případy týkající se:

- zdaňování „přeshraničních“ pracovníků, zejména diskriminace nerezidentů oproti rezidentům;
- zdaňování dividend;
- aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění;
- aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech.⁷

Negativní harmonizaci nelze považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, nýbrž se týká pouze členského státu, který je účastníkem konkrétního sporu.

1.1.4 Daňová koordinace a daňová správa v Evropské unii

V souvislosti s daňovou harmonizací představuje daňová koordinace první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci těchto smluv jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to zejména v oblastech škodlivé daňové konkurence, ale na rozdíl od daňové harmonizace nevede daňová koordinace k jednotnosti daňových systémů. V této oblasti vyústilo smluvní úsilí států k přijetí modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD⁸ či OSN⁹ nebo vytvoření Společných pravidel pro zdaňování korporací. Naproti tomu je spontánní daňová koordinace většinou výsledkem daňové soutěže. Úkolem

⁷ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 95

⁸ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

⁹ Organizace spojených národů

daňové koordinace je také zajistit vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů jednotlivých států.

Rovněž vzájemná spolupráce členských států Evropské unie na úrovni správy daní a potírání daňových úniků je velice důležitá, neboť daňové úniky, jejichž výše je v rámci Evropské unie odhadována na 2 – 2,5 % HDP, podřývají tržním subjektům jinak rovné podmínky vytvořené pro spravedlivou hospodářskou soutěž. Zavedením volného pohybu zboží, osob a kapitálu a s růstem globalizace, se nutnost spolupráce ukazuje za stále více žádoucí. Mezi daňovými správami členských států existují od roku 1977 tři možné způsoby výměny informací:

- **Výměna na dožádání** je způsob, kdy příslušný orgán daňové správy jednoho členského státu může v jednotlivém případě požádat příslušný orgán daňové správy jiného členského státu o sdělení konkrétních informací. Sdělení informace může být v odůvodněných případech odmítnuto.
- **Automatická výměna údajů** probíhá na základě pravidelně se opakujících toků informací mezi daňovými správami členských států bez předchozího dožádání. Údaje se týkají skupin jednotlivých případů a proces výměny je určen dohodou.
- **Spontánní výměna údajů** je tranzit informací ze strany členského státu, který předpokládá krácení daně subjektem v jiném členském státě, umělé snížení zisku, vznik další daňové povinnosti či má takové informace, které by mohly ovlivnit vyměření daně apod.

Spolupráce daňových správ vychází nejen z nutnosti výměny informací, nýbrž i z potřeby kontroly nad aktivitami daňových subjektů a efektivního vymáhání daňových pohledávek.

1.2 Daňová konkurence

Pod daňovou konkurenci lze prakticky shrnout hlediska hovořící proti daňové harmonizaci. Jedná se tedy o takové aktivity, které straní **zachování maximální fiskální autonomie**. V souvislosti s měnovou unií je totiž role národních centrálních bank omezená, neboť jejich pravomoci částečně převzala Evropská centrální banka, čímž jsou redukovány příjmy státních rozpočtů.

Dalším důvodem pro negativní postoj k daňové harmonizaci je skutečnost, že daňové sazby odpovídají preferencím a specifickým jednotlivých členských zemí. Především ve státech, které uplatňují vyšší sazbu daně z přidané hodnoty, a u nichž výběr této daně tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů (Dánsko, Belgie, Španělsko), by harmonizace sazeb vyvolala velmi silný tlak na příjmové stránky těchto rozpočtů.

Existují teorie, že daňová konkurence sama o sobě může vést ke spontánnímu harmonizačnímu efektu, tedy k samovolnému sblížení sazeb bez harmonizace umělé, čímž by mohla vést k poklesu, nikoliv k růstu daňových sazeb. V praxi pak představuje mobilitu kapitálu, která poplatníkům umožňuje velmi jednoduše přesouvat kapitál do zemí s příznivějšími daňovými sazbami. Výsledkem je snižování daní a vládních výdajů z obavy odlivu daňových základů. Nižší daně pak v celkovém efektu nemusí nutně vést k poklesu příjmů státního rozpočtu.

Daňová konkurence jako taková je všeobecně považována za prospěšnou¹⁰, neboť zvyšuje tržní efektivnost a umožňuje co nejlépe alokovat volné zdroje. Ovšem v případě tržního selhání není schopna tuto alokaci zajistit, a to z důvodu, že daňový poplatník za zaplacenou daň neobdrží ekvivalentní hodnotu, a proto pro něj není zajímavé platit daň v zemi, kde využívá veřejných služeb. Daňová soutěž tedy vede k restrikci veřejného sektoru a tzv. **škodlivé daňové soutěži**, kdy se zvyšuje daňové zatížení nemobilních faktorů, a to především práce, a naopak snižuje daňového zatížení vysoce mobilních faktorů, zejména kapitálu. Následkem je pak i nevhodná struktura vládních výdajů, neboť vláda poskytuje nejrozumnější pobídky, subvence a podpory, aby přilákala kapitál.

Jestliže je cílem daňové politiky Evropské komise hladké fungování jednotného trhu a zvýšení konkurenceschopnosti nejen subjektů trhu, ale Evropské unie jako celku, můžeme si stanovit kritéria, která by měla splňovat ať již daňová harmonizace, či daňová konkurence. Hodnocení daňové harmonizace a soutěže dle stanovených kritérií je uvedeno v následující tabulce.

¹⁰ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 23

Tabulka č. 1: Hodnocení daňové harmonizace a daňové konkurence

<i>Kritérium</i>	<i>Daňová harmonizace</i>	<i>Daňová konkurence</i>
Fiskální autonomie	ne	ano
Stabilita příjmů státních rozpočtů	ne – daňové sazby odrážejí specifika členských států	ano – v zemích, kde dochází k odlivu kapitálu ovšem ne
Efektivnost veřejných výdajů	ne	ano
Zvýšení konkurenceschopnosti subjektů trhu	ano	ne – 27 odlišných daňových systémů vede k dodatečným vyvolaným nákladům
Nevhodná struktura vládních výdajů	ne	ano
Nadměrné zdaňování nemobilních faktorů	ne	ano
Plné využívání výhod spojených s jednotným trhem	ano	ne
Efektivní alokace zdrojů	ano	ne
Existence asymetrických informací	ne	ano
Diference mezi nominální a efektivní sazbou	ne	ano
Saňové sazby	vyšší	nižší
Ekonomický růst	nižší	vyšší

Pramen: NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 25-26

2 Zamezení dvojího zdanění

Ke dvojímu zdanění dochází tehdy, když stejný příjem, popř. majetek, je zdaněn dvakrát. Rozeznáváme dvojí zdanění vnitřní, nebo-li vnitrostátní (někdy též označované za ekonomické dvojí zdanění) a dvojí zdanění mezinárodní (mezistátní).¹¹

Ke **vnitřnímu dvojímu zdanění** dochází zejména v případě, kdy jsou zdaněny zisky právnické osoby a následně i podíly na zisku (dividendy) vyplácené z již zdaněného zisku. I když daňové subjekty jsou rozdílné – v prvním případě právnická osoba vytvářející zisk, v druhém případě akcionář přijímající podíl na zisku, z ekonomického pohledu se jedná o opakované zdanění téže částky. Přístup k řešení tohoto vnitřního dvojího zdanění je v různých státech rozdílný, v České republice v současnosti řešen není.

K **mezinárodnímu dvojímu zdanění** dochází tehdy, jestliže lze tentýž příjem, popř. majetek, zdanit ve dvou státech, a to jak ve státě, v němž má příjem svůj zdroj (stát zdroje), tak i ve státě, kde má daňový domicil příjemce daného příjmu (stát příjemce). Řešení mezinárodního dvojího zdanění nacházíme ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, které k vyloučení dvojího zdanění používají dvou metod, a to metodu zápočtu a metodu vynětí. Plyne-li příjem rezidentovi České republiky ze státu, s nímž není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, považuje se daň z příjmů zaplacená v zahraničí za daňově uznatelný výdaj (náklad).¹²

2.1 Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V současné době neexistuje v Evropské unii žádný jednotný model, dle kterého by členské státy měl postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Následkem této skutečnosti mohou být některá ustanovení smluv v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích, a to zejména v oblasti zákazu diskriminace nerezidentů ve srovnání s rezidenty. Uvedené konflikty smluv jsou pak řešeny Evropským soudním dvorem.¹³

¹¹ /online/ Dvojí zdanění. Dostupné z: <http://www.sagit.cz>. Poslední úprava 1.1.2008

¹² Viz § 24 odst. 2 písm. ch) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 129

Cílem Evropské komise je vytvoření modelu evropské konvence zamezení dvojího zdanění na principu modelu OECD.

Myšlenka multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění na poli EU existuje již řadu let. První model navrhla Evropská komise již před čtyřiceti lety, ovšem bez výsledku. S rozšířením Evropského společenství a tím pádem výrazným zvýšením počtu smluv o zamezení dvojího zdanění, které mají jednotlivé státy mezi sebou uzavřeny, se daňové právo stává komplikovanější.

V roce 2002 se Evropská komise pokusila navrhnout **model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění** (EU Model Tax Convention)¹⁴ postavený na modelu OECD, kterou by měly ratifikovat všechny členské země a která by měla nahradit doposud existující bilaterální smlouvy mezi členskými státy. Je ovšem nutné učinit v návrhu takové změny, aby model byl v souladu se Smlouvou o Evropských společenstvích.

Na legislativní nástroj, jenž by měl model evropské smlouvy zavést, existuje několik názorů. Bylo navrženo, aby standardní ustanovení evropské smlouvy plnily funkci doporučení a aby členské státy mohly zaujímat výhrady a doplňovat komentáře. Jako druhé řešení je navrhováno vyjednat model na základě čl. 293 Smlouvy o Evropských společenstvích, čímž by se model stal jakýmsi hybridem mezi nástroji mezinárodního a komunitárního práva.

V neposlední řadě je třeba, aby měl zvolený model strukturu, která by umožňovala časté revize, načež se uvažuje o zavedení stálé technické komise sestávající ze zástupců členských států, která by navrhovala dílčí změny modelu.

2.2 Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Základní charakteristikou smluv o zamezení dvojího zdanění je skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států. Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je zejména:¹⁵

- zamezení dvojího zdanění;

¹⁴ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 129

¹⁵ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 131

- zamezení dvojího nezdanění;
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků;
- umožnění přímé spolupráce daňových správ smluvních států;
- zajištění daňové nediskriminace;
- podpora hospodářských, kulturních a jiných vztahů;
- zajištění objektivního rozdělení výnosu mezi dva smluvní státy.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se mohou vzhledem ke své povaze týkat **specifického druhu příjmů** (např. mezinárodní přeprava silniční, letecká a námořní) nebo **komplexně zahrnovat veškeré příjmy**. Smluvními strany mohou být dva (bilaterální) nebo více (multilaterální) států. Bilaterální smlouvy představují v praxi nejčastější typ smlouvy o zamezení dvojího zdanění a za multilaterální lze uvést např. tzv. severskou smlouvu Nordic Treaty, uzavřenou mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem, Švédskem a Faerskými ostrovy v roce 1996, či CARICOM, kterou v roce 2004 uzavřely státy karibské oblasti.

2.2.1 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V současné době existují dvě modelové konvence pro uzavírání bilaterálních komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění, jenž se odlišují zejména kritérii, dle kterých se stanovuje stát, jenž má právo zdanit příjem. Jedná se o:¹⁶

- **model OECD**, který mezi sebou uzavírají vyspělé země, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem;
- **model OSN**, který je uzavírán především rozvojovými zeměmi, neboť právo zdanit příjem je ponechán státu, ve kterém se nachází zdroj příjmu poplatníka.
- **model USA**, který se od výše uvedených odlišuje konceptem rezidenství, kdy je rezidenství poplatníka vázáno výhradně na státní občanství.

¹⁶ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 134

2.3 Model OECD

První krok k tvorbě tohoto jednotného modelu pro uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění byl učiněn v roce 1955 na poli Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, pozdější OECD, jako reakce na posílení ekonomické spolupráce a mezinárodního obchodu v poválečných letech.

Vzhledem k rostoucí globalizaci a rychlému hospodářskému růstu v 80. a 90. letech minulého století bylo jasné, že jednotný model bude v budoucnu nutno dále revidovat a přizpůsobovat měnícímu se ekonomickému prostředí. V roce 1992 byl tedy přijat další revidovaný jednotný model, který byl v roce 1997 upraven na základě připomínek nečlenů OECD. Vliv jednotného modelu v mezinárodních daňových vztazích neustále roste, neboť tento model umožňuje zemím s odlišnými národními daňovými systémy při zdaňování přeshraničních aktivit aplikovat harmonizovaná pravidla. Tento model se hojně rozšířil i mezi země, které členy OECD nejsou.

2.3.1 Charakteristika smlouvy podle modelu OECD

Smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřená podle modelu OECD se vždy týká rezidentů smluvních států a zahrnuje zdaňování příjmů a majetku. Pro zamezení dvojího zdanění (nebo naopak dvojího nezdanění) smlouva zavádí dvě kategorie práv:

- **obecné právo**, kdy každý ze zúčastněných států má právo zdanit příjem či majetek;
- **výhradní právo**, podle kterého má příjem či majetek zdanit stát, jehož je poplatník rezidentem.

Tento mechanismus zaručuje, že příjem či majetek nebude zdaněn dvakrát, případně že bude zdaněn alespoň jednou.

2.3.2 Struktura modelu OECD

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění má tuto jednotnou strukturu:¹⁷

¹⁷ /online/ NERUDOVÁ, D. Mezinárodní zdanění. Dostupné z: <http://www.is.mendelu.cz>. Poslední úprava 31.5.2008

- Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered);
- Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);
- Článek 3 - Všeobecné definice (General definitions);
- Článek 4 - Rezident (Resident);
- Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 - Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);
- Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 - Dividendy (Dividends);
- Článek 11 - Úroky (Interest);
- Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment) ;
- Článek 15 - Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 16 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 17 - Penze (Pensions);
- Článek 18 - Veřejné funkce (Government Service);
- Článek 19 - Studenti (Students);
- Článek 20 - Ostatní příjmy (Other income);
- Článek 21 - Majetek (Capital);
- Článek 22 - Vyloučení dvojího zdanění - 22A metoda vynětí (Exemption Method),
- 22B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 23 - Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 24 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);
- Článek 25 - Výměna informací (Exchange of information);
- Článek 26 - Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);
- Článek 27 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);
- Článek 28 - Územní působnost (Territorial extension);
- Článek 29 - Vstup v platnost (Entry into force);

Článek 30 - Výpověď (Termination).

Při zdaňování příjmu a majetku na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD mohou nastat následující situace:¹⁸

- příjem a majetek mohou být zdaněny neomezeně ve státě, v němž se nachází zdroj;
- zdanění příjmu a majetku ve státě, v němž se nachází zdroj, je omezeno;
- příjem a majetek nemusí být ve státě, v němž se nachází zdroj, zdaněn vůbec.

K **neomezenému zdanění ve státě zdroje** může dojít u následujících druhů příjmů:

- **příjem z nemovitostí**, nacházejících se v tomto státě, včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví, a příjem ze zcizení tohoto majetku;
- **zisky stálých provozoven**, nacházejících se v tomto státě, zisky ze zcizení těchto stálých provozoven a zisky ze zcizení movitého majetku, který je součástí provozního majetku stálé provozovny, s výjimkou stálé provozovny sloužící k provozování mezinárodní a tuzemské lodní přepravy a mezinárodní letecké přepravy;
- **příjem z aktivit umělců a sportovců** na území tohoto státu;
- **příjmy ze závislé činnosti** vykonávané na území tohoto státu, pokud doba vykonávání přesahuje 183 dní v období 12 po sobě jdoucích měsíců;
- **platy, mzdy a jiné odměny** vyplácené fyzickým osobám za služby prokazované tomuto státu.

K **omezenému zdanění ve státě zdroje** může dojít u následujících druhů příjmů:

- **dividendy**, kdy stát zdroje nesmí uvalit na daň vyšší jak 5 % z hrubé částky dividend, pokud je příjemcem společnost, která vlastní přímo nejméně 25 % hlasovacích práv; v ostatních případech nesmí stát zdroje uvalit daň vyšší jak 15 % z hrubé částky dividend;
- **úroky**, kdy stát zdroje nesmí uvalit daň vyšší jak 10 % z hrubé částky úroků.

¹⁸ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 137

Následující druhy příjmů **nemusí být ve státě, v němž se nachází zdroj, zdaněny vůbec**, mohou být zdaněny ve státě, v němž je poplatník rezidentem:¹⁸

- licenční poplatky;
- zisky ze zcizení podílů, akcií a jiných cenných papírů;
- penze;
- platby, které dostává student za účelem úhrady vzdělání;
- zisky z provozu lodí a letadel v mezinárodní přepravě, lodí tuzemské přepravy a dále zisky ze zcizení těchto lodí a letadel;
- zisky podniků, které vykonávají činnost ve státě zdroje prostřednictvím stálé provozovny.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD dovolují smluvním státům k zamezení dvojího zdanění využít následující metody zamezení dvojího zdanění:

- **metodu vynětí**, která spočívá v tom, že příjem nebo kapitál je zdaněn ve státě zdroje, zatím co ve státě, kde je poplatník rezidentem je ze zdanění vyjmut; většinou se ovšem tento příjem bere v úvahu při určování daňové sazby, jež se bude vztahovat na zbytek příjmu poplatníka;
- **metodu zápočtu**, při které je příjem nebo kapitál zdaněn ve státě zdroje a podléhá zdanění ve státě, kde je poplatník rezidentem; daň zaplacená ve státě zdroje je odečtena z celkové daňové povinnosti poplatníka ve státě, kde je rezidentem.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD také obsahuje řadu speciálních ustanovení týkajících se zejména:

- řešení případů zamezení daňové diskriminace ve zvláštních případech formou dohody;
- výměny informací z důvodu zamezení dvojího zdanění a interpretaci ustanovení uzavřené smlouvy;
- výměny informací mezi daňovými správami smluvních států;
- vzájemné pomoci při výběru daně;
- zajištění nakládání s členy diplomatických misí a konzulárních úředníků v souladu s mezinárodním právem.

Co se týká České republiky byla většina smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřena po rozdělení bývalé Československé federativní republiky. Od roku 1993 do dnešního dne bylo sjednáno nebo renegociováno 57 smluv¹⁹. V současné době má Česká republika uzavřeny bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění se 75 státy světa. Sít' smluv zahrnuje všechny státy EU a EHP vyjma Lichtenštejnska, dále všechny státy OECD a další státy světa.

2.4 Model OSN

První snaha v Lize národů (později OSN) v souvislosti se zamezením dvojího zdanění se datuje do roku 1921.²⁰ V následujících pěti letech byly vytvořeny návrhy bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění z vybraných oblastí příjmů a majetku a o spolupráci daňových správ. Vyústěním návrhů bylo v roce 1940 přijetí dvou tzv. mexických modelů bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění příjmů a o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní. I tyto modelové smlouvy byly v průběhu následujících desetiletí neustále revidovány. S cílem podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí byla v roce 1979 v Ženevě přijata modelová smlouva OSN. V reakci na měnící se ekonomické a finanční prostředí musela být v 90. letech minulého století opět revidována.

Modelová smlouva OSN představuje kompromis mezi zdaňováním ve státě rezidenství a zdaňováním ve státě zdroje, přičemž však klade daleko větší důraz na zdaňování ve státě zdroje, než modelová smlouva OECD.

2.5 Rozdíly mezi modelem OECD a modelem OSN

Hlavní rozdíly mezi oběma modely se vyskytují zejména v následujících ustanoveních:

- stálá provozovna;
- zisky podniků;
- dividendy;
- úroky;

¹⁹ Stav k 1. lednu 2008

²⁰ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 138

- licenční poplatky;
- zisky ze zcizení majetku;
- ostatní příjmy.

Pojem **stálé provozovny** je v modelu OSN definován daleko širěji a doba trvání, na jejímž základě vzniká stálá provozovna, je pouze šest měsíců, zatímco v modelu OECD 12 měsíců. Poskytování služeb prostřednictvím zaměstnanců nebo osobami spojenými se společností po dobu delší než 6 měsíců také vede ke vzniku stálé provozovny, kdežto u modelu OECD nikoliv. Za stálé provozovny jsou podle modelu OSN považovány také pojišťovací společnosti vybírající pojistné ve druhém státě. V neposlední řadě je modelem OSN považováno za stálou provozovnu zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování.

Zisky podniků jsou úzce spojeny s existencí stálých provozoven, proto se i zde vyskytují rozdíly. V modelu OSN zisky podniku jednoho státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Pokud je činnost vykonávána tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě v rozsahu, ve kterém lze přičíst stálé provozovně nebo prodejem zboží v tomto druhém státě, které je stejného nebo podobného druhu jako zboží prodávané prostřednictvím stálé provozovny. Podle modelu OECD jsou zdaňovány pouze zisky stálé provozovny.

Základní rozdíl mezi modelem OSN a OECD v případě **dividend, úroků a licenčních poplatků** je skutečnost, že model smlouvy OSN neobsahuje žádné sazby srážkové daně a ponechává v této oblasti prostor pro bilaterální jednání. V případě licenčních poplatků model OSN umožňuje zdanit tyto poplatky ve státě zdroje, pokud uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky, zatímco u modelu OECD mohou být licenční poplatky zdaněny pouze ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem.

Zisky ze zcizení majetku má v modelu OSN právo zdanit stát zdroje. Zisky ze zcizení nebo jiných podobných práv na společnosti, jejíž majetek se skládá přímo nebo nepřímo hlavně z nemovitého majetku umístěného ve státě zdroje, mohou být zdaněny v tomto státě. Stejně znění bylo zahrnuto až do znění modelu smlouvy OECD z roku 2003.

Ostatní příjmy jsou na základě modelu OSN zdaňovány ve státě zdroje, zatímco podle modelu OECD se zdaňují ve státě, v němž je poplatník, jemuž plynou, rezidentem.²¹

²¹ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 141

2.6 Model USA

OECD a OSN nejsou jediné, které vyvinuly jednotný model smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Od roku 1996 mají svůj jednotný model také USA. Tento model je základem pro všechny bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které USA uzavírá. Model odráží zájmy USA jako kapitálově exportní země, která zdaňuje rezidentům celosvětové příjmy a zároveň si zajišťuje práva zdaňovat příjem jako země zdroje. Uvedené skutečnosti lze dovodit zejména z:

- definování rezidentů jako osob se státní příslušností k USA;
- velmi širokého pojetí definice „zisky podniků“;
- zdaňování zisků z námořní a letecké přepravy;
- zdaňování dividend vyplácených investičními společnostmi a nemovitostními investičními trusty;
- zdaňování umělců a sportovců;
- uplatňování metody zápočtu ve smlouvách.

2.7 Metody zamezení dvojího zdanění

Jak bylo již výše uvedeno, daňové zatížení představuje jeden z klíčových faktorů při rozhodování osob o umístování investic. Existence dvojího zdanění tak snižuje atraktivnost umístování ekonomických aktivit do států, které spolu neuzavřely smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

K zamezení dvojího zdanění se využívají metody a jejich různé varianty. Jsou zakotveny v daňových systémech jednotlivých států nebo jsou součástí dvoustranných, případně vícestranných mezinárodních smluv. V obou případech může být použita jedna metoda nebo více metod pro různé druhy příjmů současně.

Česká republika ve svých smlouvách o zamezení dvojího zdanění uplatňuje zejména metodu prostého zápočtu. Uplatněná metoda má vliv na výši daňového zatížení poplatníka.

V rámci Evropské unie se k zamezení dvojího zdanění uplatňují dvě metody:

- Zápočet daně, který je dále členěn:

- o Zápočet prostý (ordinary credit),
- o Zápočet plný (full credit),
- Vynětí příjmů ze zdanění, které se člení na:
 - o Úplné vynětí příjmů (full exemption method),
 - o Vynětí s výhradou progrese (exemption with progression method),

2.7.1 Metody zápočtu (Credit system)

Ve státě, ve kterém je poplatník rezidentem, je tento poplatník povinen zahrnout do svého základu daně veškeré celosvětové příjmy, které jsou předmětem daně. Metodami zápočtu pak poplatník daň zaplacenou v zahraničí započítává na celkovou daňovou povinnost v tuzemsku.

Metoda plného zápočtu spočívá v tom, že daň zaplacená v zahraničí se plně započte na daňovou povinnost v tuzemsku a o výši zápočtu daně se sníží daňová povinnost poplatníka. V případě vyšší sazby daně v zahraničí oproti domácí to může vést ke snížení daně z příjmů z domácího zdroje. Tento postup se v daňové praxi v ČR využívá při zdanění úroků.

Příklad výpočtu pro rok 2008 je uveden v tabulce č. 2, za podmínek, že poplatník je rezidentem v ČR. Pro zjednodušení nejsou zohledněny odpočty od základu daně a daňové slevy podle daňového systému ČR.

Tabulka č. 2: Příklad výpočtu daně metodou plného zápočtu daně zaplacené v zahraničí

<i>Položka</i>	<i>Částka Kč</i>
Příjmy na území ČR	700 000
Příjmy ze zahraničí	300 000
Daňová povinnost ze všech příjmů (sazba daně 21 %)	210 000
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 30 %)	90 000
Daňová povinnost po zápočtu	120 000
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy (zahraniční příjmy*celková daň/celkové příjmy)	63 000
Částka zápočtu daně snižující daň z domácích příjmů, tj. částka o kterou se sníží daňový výnos ČR	27 000

Pramen: autorka

Z důvodu nežádoucích fiskálních dopadů užitím metody plného zápočtu, jak ukazuje tabulka č. 2, se ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění využívá metoda prostého zápočtu.

Metoda prostého zápočtu vychází z předpokladu, že daň zaplacená v zahraničí se rovněž započte na daňovou povinnost poplatníka v tuzemsku, maximálně však do výše daně, která by připadla poměrně na zahraniční základ daně podle domácích daňových pravidel. Část daně, kterou nelze uznat k zápočtu se pak zpravidla uplatní jako daňový výdaj. Pro představu je metoda prostého zápočtu uvedena v tabulce č. 3 za stejných podmínek jako pro výpočet u tabulky č. 2.

Tabulka č. 3: Příklad výpočtu daně metodou prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí

<i>Položka</i>	<i>Částka Kč</i>
Příjmy na území ČR	700 000
Příjmy ze zahraničí	300 000
Daňová povinnost ze všech příjmů (sazba daně 21 %)	210 000
Daň zaplacená v zahraničí (sazba daně 30 %)	90 000
Poměrná část daně připadající na zahraniční příjmy (zahraniční příjmy*celková daň/celkové příjmy)	63 000
Částka zahraniční daně, kterou nelze započíst na celkovou daňovou povinnost	27 000
Celková daňová povinnost po zápočtu daně	174 000

Pramen: autorka

Některé národní daňové systémy mají ve své legislativě zavedenou možnost započtení daně zaplacené v zahraničí v případě, že v tuzemsku dosáhl poplatník daňové ztráty.²² Tuto daň pak nelze započíst v následujících letech, a lze ji uplatnit jako daňově uznatelný výdaj. Dochází tak k dvojímu zdanění, neboť příjem ze zahraničí snižuje vykázanou tuzemskou ztrátu, kterou by bylo možno v dalších letech uplatnit jako odčitatelnou položku.

²² SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Praha: ASPI, 2006, s. 36

2.7.2 Metody vynětí (Exemption)

Metody vynětí jsou charakteristické tím, že skutečnost, zda příjem v zahraničí byl zdaněn či nikoli, nehraje žádnou roli. V tomto případě by eventuálně mohlo dojít k mezinárodnímu dvojímu nezdanění, tedy k faktickému využití daňových úlev nebo daňových prázdin poskytnutých státem zdroje, což při uplatnění metod zápočtu není možné.

Princip **metody úplného vynětí** spočívá v tom, že příjem dosažený v zahraničí se úplně vyjme ze zdanění, tedy nezahrne se do základu daně. Při použití metody úplného vynětí se ze základu daně u právnických osob (rezidentů ČR) před uplatněním nezdanitelných částí základu daně a částek odčitatelných od základu daně vyjímají příjmy (výnosy) ze zdrojů v zahraničí, které podléhají zdanění v zahraničí v souladu s uzavřenou mezinárodní smlouvou. Výpočet daně naznačuje tabulka č. 4, za podmínek jako u tabulky č. 3.

Tabulka č. 4: Příklad výpočtu daně metodou úplného vynětí

<i>Položka</i>	<i>Částka Kč</i>
Příjmy na území ČR	700 000 Kč
Příjmy ze zahraničí	300 000 Kč
Daň z příjmů (sazba daně 21 %), příjmy ze zahraničí se vyjímají ze základu daně	147 000 Kč

Pramen: autorka

S **metodou vynětí s výhradou progrese** se lze obvykle setkat ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Metoda sice nepřihlíží k zahraničním příjmům při výpočtu základu daně z celosvětových příjmů, nicméně se tento zahraniční příjem zohledňuje při výpočtu daně. V mezinárodních smlouvách se tato metoda uplatňuje ve dvou variantách, a to jako:

- o **Metoda vrchního dílku** (top slicing),
- o **Metoda zprůměrování** (averaging).

Podle **metody vrchního dílku** je příjem dosažený v tuzemsku jakoby zařazen nad příjmy dosažené v zahraničí. V této souvislosti je třeba konstatovat, že metoda vrchního

dílku není ve smlouvách, které uzavřela ČR, uplatněna. V daňové praxi v zahraničí je pak tato metoda uplatňována s určitými drobnými metodickými odchylkami.

Metoda vynětí s výhradou progrese cestou **zprůměrování** znamená, že při výpočtu daňové povinnosti se zjistí průměrné daňové zatížení z celosvětových příjmů, přičemž se výsledné procento použije pro výpočet daně z tuzemska. Tabulka č. 5 ukazuje postup výpočtu daně v roce 2007 pro případě podnikatele podléhajícímu dani z příjmu fyzických osob. Opět se pro ilustraci upouští od odpočtů od základu daně a daňových slev.

Tabulka č. 5: Příklad výpočtu daně metodou vynětí s výhradou progrese pomocí zprůměrování

<i>Položka</i>	<i>Částka Kč</i>
Příjmy na území ČR	700 000
Příjmy ze zahraničí	300 000
Průměrné daňové zatížení všech příjmů (daň z celosvětových příjmů/celosvětové příjmy*100)	27,52 %
Daň ze všech příjmů (progresivní sazba daně)	275 200
Daň připadající na domácí příjmy, tj. daňová povinnost (domácí příjmy*průměrné daňové zatížení)	192 640

Pramen: autorka

Metoda vynětí s výhradou progrese má smysl v daňovém systému aplikující progresivní daňové zatížení. Daňový systém ČR od 1. 1. 2008 daňovou progresi nezná, což v praxi znamená, že vždy půjde o vynětí úplné.

3 Daň z příjmů právnických osob v České republice

V této kapitole se budeme zabývat legislativním prostředím daně z příjmů právnických osob s cílem najít optimalizační schéma pro daň z příjmů pocházejících ze zdrojů v České republice.

3.1 Legislativa

Základní legislativní rámec pro zdaňování příjmů právnických osob tvoří **zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů**. Ústavní zmocnění k ukládání daní a poplatků je zakotveno v Listině základních práv a svobod. Součástí platného právního řádu jsou, podle Ústavy České republiky, i vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.²³ Mezinárodní smlouvou mohou být některé pravomoci orgánů České republiky přeneseny na mezinárodní organizaci nebo instituci.²⁴

Pro aplikaci práva v ČR platí následující hierarchie:

- Předpisy komunitárního práva a uzavřené mezinárodní smlouvy,
- Zákony,
- Vyhlášky a nařízení ministerstev vydané na základě zmocnění zákona k jeho provedení.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s ČR jsou publikovány ve Sbírce zákonů, nyní ve Sbírce mezinárodních smluv a dále tyto smlouvy zpřístupňuje ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji a na svých internetových stránkách. Přehled uzavřených smluv s ČR je uveden v příloze č. 1.

Kromě právních norem vydává Ministerstvo financí ČR pokyny, tzv. řady D, které sice nejsou součástí právního pořádku ČR, a jejich plnění tudíž není obecně vymahatelné, nicméně představují určitý pohled na danou problematiku a stávají se součástí zažité praxe. Přehled vybraných pokynů je uveden v příloze č. 2.

²³ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 10

²⁴ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, čl. 10a

Zákon o dani z příjmů právnických osob platný na území ČR stanoví, že předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (příjmy). Současně však vymezuje příjmy, které předmětem daně nejsou a v souvislosti s implementací sekundárních mezinárodních předpisů některé příjmy od daně osvobozuje.

3.2 Rozbor základních pojmů

V mezinárodních daňových situacích je třeba rozlišit vymezení jednotlivých pojmů dle národních daňových zákonů a vymezení v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Pokud jsou mezi státy tyto smlouvy uzavřeny, je nutno se řídit vymezením pojmů ve smlouvách; k vnitrostátní definici pojmů se nepřihlíží.

3.2.1 Rezident

Rezidentem se podle zákona o daních z příjmů rozumí poplatník, právnická osoba, která má na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen. Tito poplatníci mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.²⁵ Obecně je řečeno, že tento poplatník má v zemi rezidence neomezenou daňovou povinnost.

V této souvislosti je za místo vedení pokládáno místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídicí a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku, a která nemohou být na nižších úrovních řízení měněna. Pouhá formální registrace sídla společnosti v ČR nemusí být rozhodující pro určení daňového domicilu. Naopak daňovým rezidentem ČR může být společnost, která zde nevykazuje žádné formální znaky usídlení a pro určení rezidenství je tak podstatným faktorem místo, ze kterého je poplatník převážně řízen. Klasickým případem je registrace společnosti v jurisdikci s velmi nízkým zdaněním, ale ve skutečnosti je tato firma řízena vlastníky z ČR. Správce daně v takovémto případě

²⁵ Ust. § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

může společnost považovat za rezidenta ČR. Společnosti poté vznikne povinnost zdanit celosvětové příjmy v tuzemsku. Tomuto principu podléhají i holdingové struktury společností, tedy jednotlivé mateřské nebo dceřiné společnosti založené podle tuzemského obchodního práva.

Je-li s příslušným státem uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, vychází se, při určování země rezidenství, primárně z této smlouvy. Teprve poté se uplatňuje daň podle místního daňového předpisu, a to jen v takové výši a za takových podmínek, které stanoví mezinárodní smlouva.

Poplatníci, kteří nemají na území České republiky své sídlo, mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky,²⁶ tzv. omezená daňová povinnost.

V případě, že státy mezi sebou nemají uzavřenu smlouvu a zamezení dvojího zdanění, může nastat i situace, že poplatník bude rezidentem dvou států a část jeho příjmů může být zdaněna dvakrát. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění tuto situaci vylučují - poplatník může být rezidentem pouze jednoho státu a ve druhém státě může být pouze osobou s omezenou daňovou povinností (daňovým nerezidentem).

3.2.2 Stálá provozovna

Možnost vzniku stálé provozovny je velmi důležitým faktorem pro daňové plánování.

Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků, nerezidentů, na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště.²⁷ Stálá provozovna vznikne, přesáhne-li doba trvání níže uvedených činností šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Vznik stálé provozovny zakládají tyto činnosti vykonávané nerezidenty, zaměstnanci nebo osobami pracujícími pro nerezidenta na území ČR:

- provádění stavebně montážních projektů,
- realizace ostatních služeb,

²⁶ Ust. § 17 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

²⁷ Ust. § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- provádění obchodního, technického nebo jiného poradenství,
- provádění řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,
- prodej nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,
- užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území České republiky,
- provádění nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,

Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení nerezidenta a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.

Stálá provozovna není institucionální formou podnikání, pouze označuje povinnost daňového nerezidenta k dani z příjmu. Stálou provozovnu nelze založit. Vzniká výhradně z důvodu splnění zákonných kritérií určité činnosti daňového nerezidenta ve státě zdroje. Při vzniku stálé provozovny má daňový nerezidentovi povinnost registrace stálé provozovny k dani z příjmů u příslušné daňové správy a vztahují se na něj tuzemské daňové předpisy v souladu s uzavřenou smlouvou o zamezení dvojího zdanění, je-li tato smlouva uzavřena.

Institucionální formou podnikání zahraniční právnické osoby v tuzemsku je **organizační složka**. Je pojmem obchodního práva a tudíž podléhá povinnosti zápisu do obchodního rejstříku²⁸. Obvykle je organizační složka zároveň stálou provozovnou, stejně tak ale existují i situace, kdy organizační složce zahraničního subjektu na území ČR stálá provozovna nevzniká tzn. že jí nevzniká na území ČR povinnost k dani z příjmu. Nebo i opačně může vzniknout zahraničnímu subjektu stálá provozovna, která není povinna se v ČR registrovat jako organizační složka.²⁹

²⁸ Ust. § 21 odst. 4 zákona č. 513/1991 Sb, obchodní zákoník

²⁹ /online/ Zdaňování aktivních příjmů. Dostupné z: <http://www.aspi.cz>. Poslední úprava 1.7.2003.

Modelová smlouva OECD vymezuje stálou provozovnu jako trvalé místo pro podnikání, ve kterém podnik vykonává zcela nebo zčásti svoji činnost. Z definice dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyplývají tři základní znaky stálé provozovny:³⁰

- **Lokalizace** - existuje reálné, „pevné místo pro podnikání“. Kriterium lokalizace stálé provozovny musí být splněno reálně, nikoli pouze formálně. Samotné spojení zahraničního subjektu s určitou adresou zaznamenanou např. jako sídlo organizační složky v obchodním rejstříku ještě neznámá, že tím vzniklo trvalé místo pro podnikání a tedy i stálá provozovna.
- **Stálost** - toto místo je zřízeno nebo vzniklo se záměrem využívat jej pro podnikání a nikoliv k přechodnému účelu. Podmínku stálosti jako znaku stálé provozovny splňují i takové činnosti, které jsou prováděny přerušovaně. Např. se může jednat o stánkový prodej nebo sezónní výrobu či těžbu.
- **Účel** - prostřednictvím takového místa pro podnikání jsou vykonávány činnosti podniku daňového nerezidenta, který jej zřídil a tyto činnosti jsou vykonávány ve stálé provozovně a nebo z ní řízeny aktivně.

Ukončení činnosti stálé provozovny nastává momentem, kdy ze zdrojů na území druhého státu přestanou plynout příjmy dosahované prostřednictvím stálé provozovny. Za zánik stálé provozovny nelze označovat pouze dočasné přerušení činnosti, ať již k němu dochází z důvodu organizačně-obchodních nebo z důvodu technických.

V daňové teorii a praxi se rozlišují 2 typy stálých provozoven podle okolností jejich vzniku. První typ stálé provozovny vzniká zpravidla na základě vlastní úvahy a rozhodnutí zřizovatele. Druhý typ stálé provozovny se odvíjí od uzavření konkrétního kontraktu s tuzemským odběratelem, na jehož podkladě dodavatel služby na území ČR přichází většinou jednorázově a na předem (smluvně) stanovenou dobu. V tomto případě pro existenci stálé provozovny hraje roli **časový test** (např. 6 nebo 12 měsíců). Stálá provozovna vzniká okamžitě, pokud bylo pro poskytování služeb na území ČR zřízeno pevné místo pro podnikání, tzn. např. daňová nebo advokátní kancelář.

³⁰ TŮMA, J. Stálá provozovna v mezinárodních vztazích. Finanční daňový a účetní bulletin, 2002, roč. 10, č. 4, s. 11

Základním vlastností stálé provozovny vzniklé ze **stavebních a montážních činností** je omezení jejího vzniku časovým testem. Ten je ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění obvykle dvanáctiměsíční, zatímco v zákoně o daních z příjmů pouze šesti měsíční.

Za příjmy ze zdrojů na území ČR se dále považují příjmy i z ostatních služeb, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území ČR. **Službová stálá provozovna**³¹ vzniká splněním šestiměsíčního časového testu v jakémkoliv období dvanácti měsíců po sobě jdoucích. Časový test pro vznik službových stálých provozoven se v jednotlivých smlouvách značně liší.

Velmi často si zahraniční subjekty na území ČR zřizují tzv. **obchodní reprezentace** s účelem propagovat podnik. Pro účely zdanění je opět klíčové zda v daném případě vzniká či nevzniká stálá provozovna. Ke vzniku stálé provozovny podle čl. 5 odst. 4 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění nevedou činnosti tzv. čisté obchodní prezentace, tj. takového trvalého zařízení, které zřizuje daňový nerezident k reprezentaci a poskytování informací o zřizovateli nebo ke shromažďování informací o lokálním trhu a produktech.

Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění rovněž vymezuje případy, kdy stálá provozovna **nevzniká**. Jedná se o vykonávání činností pro vlastní podnik (nerezidenta):

- uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku (distribuční sklady, vzorkovny, odbytové služby), nikoliv však prodejní sklad;
- skladování zásob zboží patřícího podniku, které se udržují pouze za účelem zpracování jiným podnikem (zušlechťovací operace);
- nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- provádění činností, které mají pro podnik pouze přípravný nebo pomocný charakter;
- úkony nezávislého zástupce, makléře, generálního komisionáře, jednajícího v rámci své řádné činnosti.

³¹ SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Praha: ASPI, 2006, s. 54

3.2.3 Mateřská a dceřiná společnost

Pro účely tuzemské daňové legislativy se **mateřskou společností** rozumí obchodní společnost nebo družstvo, které je daňovým rezidentem a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, a která má nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10 % podíl na základním kapitálu jiné společnosti.³²

Dceřiná společnost je tuzemským daňovým předpise definována jako obchodní společnost nebo družstvo, které je daňovým rezidentem a má formu akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným, nebo družstva nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie, na jejímž základním kapitálu má mateřská společnost nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě alespoň 10 % podíl.³³

Oba pojmy jsou formulovány ve shodě se směrnicí č. 90/435/EEC (The Parent – Subsidiary Directive) upravující systém výplat dividend mezi mateřskou a dceřinou společností. Tuzemskou normou je pak v souvislosti s implementací této směrnice upraven příjemce dividend a jiných podílů na zisku, příjmu z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti, úroků z úvěrů, půjček a licenčních poplatků, jako **skutečný vlastník**, pokud tyto platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovat, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu³⁴.

K této problematice je vhodné podotknout, že při splnění podmínky 10 % podílu na základním kapitálu, i před splněním podmínky 12 měsíců nepřetržitého trvání držení podílu, lze uplatnit osvobození od daně, avšak následně musí být i tato druhá podmínka splněna.

3.2.4 Aktivní a pasivní příjmy

Pro zjednodušení výkladu v oblasti mezinárodního zdanění se příjmy obecně rozdělují na:

³² Ust. § 19 odst. 3 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³³ Ust. § 19 odst. 3 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁴ Ust. § 19 odst. 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- **Příjmy z aktivní činnosti**, které dosahuje daňový poplatník při své osobní účasti výkonem vlastní práce nebo při nakládání se svým majetkem na území daného státu. Pro tyto příjmy u nerezidentů je typické zdanění ve státě zdroje. Obecně lze aktivní příjmy v souvislosti se zdaněním právnických osob a ve smyslu příslušných článků modelové smlouvy OECD rozdělit na:
 - Příjmy z nemovitého majetku (článek 6)
 - Zisky podniků (článek 7)
 - Mezinárodní dopravu (článek 8)
 - Zisky ze zcizení majetku (článek 13)
- **Pasivní příjmy** jsou příjmy z užívání majetku, příjmy z poskytnutí nejrůznějších druhů práv, kapitálové a úrokové výnosy. Základní vlastností těchto příjmu je, že nevyžadují aktivní účast vlastníka na jejich vzniku a jeho fyzickou přítomnost ve státě zdroje. Pro tyto příjmy u nerezidentů je typické zdanění ve státě zdroje prostřednictvím plátců. Ve vztahu k dani z příjmů právnických osob a ve vazbě na příslušné články modelové smlouvy OECD se jedná o:
 - **Dividendy** (článek 10) – příjmy z práv spojených s akciemi a podíly na zisku; příjmy z pohledávek spojených s účastí na zisku a z jiných práv, které jsou ve smluvních státech zdaněny stejně jako příjmy z akcií; zisky vyplácené tichému společníkovi; vypořádací podíly; podíly na likvidačním zůstatku; příjmy související se snížením základního kapitálu
 - **Úroky** (článek 11) – příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu, ať zajištěných nebo nezajištěných a majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka, např. příjmy z obligací, dluhopisů a ostatních cenných papírů
 - **Licenční poplatky** (článek 12) – náhrady za užití autorského nebo podobného práva k literárnímu, uměleckému nebo vědeckému dílu, vč. filmu a software; práva na patent, ochrannou známku, průmyslový vzor, tajný vzorec, výrobní postup, know-how atp.; příjem za využití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení

3.3 Techniky výběru daně od nerezidentů

Zahraniční právnické osoby, které nejsou rezidenty ČR, mají omezenou daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy se zdrojem na území ČR. Za příjmy ze zdrojů na území ČR se považují příjmy uvedené v § 22 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Příjmy nerezidentů se zdrojem na území ČR, které nejsou uvedeny v tomto taxativním výčtu se nerezidentům v ČR nezdaňují. Podívejme se tedy na veškeré povinnosti, které nerezidentům v ČR v souvislosti se zdaňováním příjmů ze zdrojů v ČR vyvstávají.

V případě, že daňový nerezident zdaňuje své příjmy v tuzemsku vzniká mu zde **registrační povinnost**. Obecné pravidlo pro registraci daňových rezidentů lze vztáhnout i na nerezidenty, a dále pak v případě vzniku stálé provozovny. Výjimku z registrační povinnosti mají poplatníci, kteří mají výhradně příjmy ze závislé činnosti a příjmy, ze kterých je vybírána daň zvláštní sazbou daně.

Místní příslušnost správce daně se řídí místem, v němž má poplatník stálou provozovnu, nebo místem, v němž poplatník vykonává hlavní část činnosti, jejíž výsledky jsou předmětem zdanění. Případně i místem, v němž se nachází převážná část jeho nemovitého majetku.

V daňové praxi se aktivní příjmy nerezidentů ze zdrojů v ČR zdaňují:

- **srážkou daně** (zvláštní sazbou daně ze samostatného základu daně) z příjmu (hrubé částky) plátcem daně u zdroje sazbou daně:
 - podle mezinárodní smlouvy,
 - podle tuzemského předpisu;
- **výběrem daně prostřednictvím zajištění daně.**

V případě **srážkové daně**³⁵ se uplatňují sazby uvedené v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění a v situacích, kdy daňovému nerezidentu nevzniká v tuzemsku stálá provozovna. Podle těchto smluv se uvedené druhy příjmů daní vždy ve státě zdroje. Sazby daně uvedené ve smlouvách jsou chápány jako maximální, které lze ve státě zdroje uplatnit. Je-li však příjemcem daňový rezident, pak si tento příjemce v souladu se sjednanou metodou dvojího zdanění zohlední sraženou daň na svoji celosvětovou povinnost. Srážková daň pro zdanění příjmů daňových nerezidentů s výjimkou stálé provozovny v roce 2008 činí 15 %.

³⁵ Viz § 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zajištění daně ze zdanitelných příjmů poplatníků není ve své podstatě faktickou daňovou povinností. Princip výběru daně je podobný jako v případě srážkové daně, kdy jsou plátcí daně při výplatě těchto příjmů povinni srazit zajištění daně nerezidentům, kteří nejsou daňovými rezidenty členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor.³⁶ K zajištění daně se přistupuje u zdanitelných příjmů, z nichž není daň vybírána srážkou. V současné době činí zajištění daně obecně 10 %. Smyslem metody je zajištění daně na celkovou daňovou povinnost nerezidenta, kterou přizná prostřednictvím daňového přiznání. Institut zajištění daně se uplatňuje u stálých provozoven s výjimkou stálých provozoven poplatníků, kteří jsou rezidenty v ostatních zemích Evropského hospodářského prostoru. Zajištění daně se dále neuplatňuje v případě úhrady za zboží či služby prováděné v maloobchodě,³⁷ kde prodejcem je nerezident a z úhrad nájemného placeného fyzickými osobami za bytové prostory užívané k bydlení a činností s ním spojeným.

Tabulka č. 6: Varianty postupu při zdanění služeb nerezidenta vykonaných v ČR podle typových situací

<i>Rezident státu, se kterým je/není uzavřena SZDZ</i>	<i>Služby, které nesplňují časový test</i>	<i>Služby, které splňují časový test</i>
Není.	Stálá provozovna nevzniká, zdaňuje se srážkovou daní.	Stálá provozovna vzniká. Při výplatě nerezidentovi provede plátcе zajištění daně.
Je. Ve smlouvě je stanoven test pro vznik stálé provozovny.	Stálá provozovna nevzniká, daň se nesráží ani nezajišťuje.	Stálá provozovna vzniká. Při výplatě nerezidentovi provede plátcе zajištění daně v případě, že jde o nerezidenta EU a EHS.
Je. Smlouva neobsahuje žádnou zvláštní úpravu služeb.	Stálá provozovna nevzniká, daň se nesráží ani nezajišťuje.	V současné době předmět sporů daňových rezidentů s daňovou správou. Daňová správa prosazuje vznik stálé provozovny, názor poplatníků podpořený judikaturou je, že stálá provozovna vzniká pouze v případě splnění smluvních kritérií (lokalizace, stálost, účel).
Je. Smlouva neurčuje časový test pro vznik stálé provozovny, obsahuje však zvláštní úpravu zdanění služeb.	V případě umožnění zdanění služeb mimo režim stálé provozovny, nastává podle podmínek sjednaných ve smlouvě zdanění srážkovou daní.	

Pramen: SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Praha: Aspi, 2006, s. 54

³⁶ Viz § 38e zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁷ Viz § 38e odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4 Daňové plánování

Následující kapitola se pokusí za využití informací v předchozích oddílech nastínit možnosti využití těchto údajů při daňovém plánování se snahou zohlednit některé problémy, které s daňovým plánováním souvisejí.

4.1 Charakteristika daňového plánování

Plánováním se rozumí nástroj pro rozvoj organizace, při kterém hraje nezbytnou roli definování a stanovování cílů, které jsou vázány na určité časové období, prostředky a opatření. **Cílem daňového plánování** je minimalizace, respektive optimalizace, daňových povinností v mezích legislativních norem a hledání optimální varianty právní formy podnikání, struktury zvolené formy a rozkrytí rozhodujících prvků řízení společnosti. V daňovém plánování je platba daně vnímána jako náklad, a proto je minimalizace daně smyslem daňové optimalizace a tím maximalizace zisku vlastníka společnosti společně s upevněním své konkurence na trhu.

Daňové plánování lze rozdělit z několika hledisek.³⁸ Z časového pohledu lze daňové plánování rozdělit na:

- strategické daňové plánování,
- operativní daňové plánování.

Strategické plánování představuje rozhodnutí s dlouhodobým daňovým dopadem, kam patří zejména rozhodnutí o právní formě podnikání, místo daňového domicilu, financování aktivit, investování volného kapitálu.

Pod **operativní plánování** pak zařadíme rozhodnutí, která ovlivňují aktuální daňový dopad, tedy rozhodnutí ve smyslu volby způsobu odepisování majetku či uskutečnění obchodní transakce apod.

Teritoriální daňové plánování lze rozlišit na základě využití jurisdikcí jednotlivých států, a to zda:

- využívá pouze tuzemské daňové legislativy,
- využívá instrumenty mezinárodního zdanění.

³⁸ KUBÁTOVÁ, K. Daňová Teorie – úvod do problematiky. Praha: ASPI, 2005, s. 100

Daňový systém v české republice patří mezi komplikovanější právní normy, zejména svým širokým obsahem s možností uplatnění daňových výjimek, odpočtů ze základu daně a slev na dani. V rámci tuzemské legislativy lze daňově plánovat pomocí např.:

- využití odčitatelných položek a úlev,
- plánování daňových odpisů a možností jejich přerušení,
- využívání časových testů při prodeji obchodních podílů pro jejich osvobození ze zdanění.

Mezinárodní daňové plánování lze realizovat pomocí tzv. offshore finančních center nebo prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění.

Offshore centra, známé jako daňové ráje, jsou lokality, které svým rezidentům nabízejí vyspělou infrastrukturu, jednoduchou a vymahatelnou legislativu a rozvinutý bankovní systém. Tato finanční centra jsou typická velmi nízkým, nebo dokonce žádným, zdaněním. Krom toho poskytují maximální míru diskrétnosti o majetku, transakcích a obchodních podílech svých rezidentů. Mezi klasická offshore centra se řadí např. Belize, Hongkong, Seychely, Bahamské ostrovy, v Evropě např. Monako či Andorra, která jsou, zejména ze strany OECD, značně kritizována a je jim přisuzována škodlivá daňová konkurence.³⁹ Daňová optimalizace realizovaná pomocí offshore finančních center je pak ostře vnímána v podobě daňových úniků, zejména z pohledu daňové rezidence určené podle místa řízení společnosti, neboť tuzemský poplatník vlastníci společnost v offshore centru spoléhá na obtížnou identifikaci skutečného vlastníka příjmů ze strany tuzemské daňové správy.⁴⁰

Při zdaňování příjmů ze zdrojů z České republiky se postupuje podle smluv o zamezení dvojímu zdanění, jsou-li uzavřeny, v návaznosti na podmínky dané komunitárním právem a samozřejmě v souladu s tuzemskými daňovými normami.

Co se týká daňového plánování na úrovni Evropské unie, kombinují se uvedené podmínky zdaňování mezi členskými státy, na jejichž základě vznikají:

- tzv. **evropské společnosti**,
- koncepce **holdingové struktury** obchodních společností.

³⁹ KLEIN, Š. Daňové ráje, aby nebyly daňovým peklem. Ostrava: Sagit, 1998, s. 8

⁴⁰ SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Praha: ASPI, 2006, s. 205

Motivem působení poplatníků v těchto formách podnikání je:

- snaha o maximální snížení základu daně v zemi zdroje příjmů,
- snaha o převod zisku vytvořeného v zemi zdroje na co nejnižší zdanění vzhledem k vlastníkovu zisku,
- snaha o minimalizaci zdanění při převodu obchodních podílů a jiném nakládání se společnostmi ve státě zdroje příjmů.
- Při těchto snahách se poplatník setkává s řadou limitů danou konkrétní legislativou.

4.2 Daňové limity strategického plánování

4.2.1 Nízká kapitalizace

Pravidla nízké kapitalizace určují, za jakých podmínek jsou jako daňový výdaj (náklad) uznatelné úroky a další finanční náklady z úvěrů a půjček přijatých poplatníkem.⁴¹ Tato pravidla tak mají značný faktický dopad na úvěrové financování obchodních společností, protože společnosti jako dlužníci se na jejich základě rozhodují, jaké typy úvěrů, resp. jejich zajištění, jsou pro ně daňově efektivní.

V praxi korporací se zejména jedná o situaci, kdy poplatník preferuje dluhové financování obchodních aktivit ze zdrojů vlastníka společnosti před financováním z vlastních zdrojů nebo před financováním pomocí bankovních úvěrů a půjček ve státě zdroje z příjmů, kdy se snaží snížit základ daně prostřednictvím nákladových úroků z půjček a úvěrů od mateřské společnosti nebo jinak spojené osoby. Tuzemský daňový systém v obraně proti nízké kapitalizaci, která ve svém důsledku snižuje daňový výnos státu plynoucí z rozdílného zdanění vlastního kapitálu a dluhu, a jednak přesouvá kapitál mimo národní ekonomiku, omezuje daňovou uznatelnost úroků při překročení limitu poměru financování dluhem vůči financování vlastním kapitálem. Současná daňová úprava v této souvislosti stanovuje, že úroky z úvěrů a půjček nejsou daňově uznatelným výdajem, pokud:⁴²

⁴¹ /online/ BRUTHANS, M. a ZAHRAVNÍK, J. Novela pravidel nízké kapitalizace. Dostupné na: <http://www.epravo.cz>. Poslední úprava 18.12.2008

⁴² Viz § 25 odst. 1 písm w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- úhrn úvěrů a půjček poskytnutých dlužníkovi spojenými osobami a úvěrů a půjček dlužníka, ve vztahu ke kterým spojené osoby poskytly zajištění, přesáhne vůči vlastnímu kapitálu dlužníka poměr 2:1;
- úhrn všech úvěrů a půjček poskytnutých dlužníkovi (tedy i od nespojených osob) přesáhne vůči vlastnímu kapitálu dlužníka poměr 6:1 (od roku 2009 poměr 4:1);
- plynou z úvěrů a půjček, kde úrok nebo výnos jsou zcela nebo z části odvozovány od výsledku hospodaření poplatníka;
- finanční výdaje (náklady) přesáhnou v úhrnu sazbu trhu mezibankovních depozit (např. PRIBOR) zvýšenou o 4 procentní body;
- finanční výdaje (náklady) plynou z úvěrů a půjček podřízených ostatním závazkům dlužníka. Podle Sdělení Ministerstva financí ČR čj. 15/103 445/2007 – 151 je rozhodnou skutečností pro posouzení splnění podmínky podřízenosti smluvní ujednání o omezení uspokojitelnosti pohledávky v případě úpadku.

Úroky, které tuzemský rezident vyplatí nad rámec daňové uznatelnosti mateřské společnosti (daňovému nerezidentu) pak zákon o dani z příjmů překvalifikuje na výplatu podílu na zisku⁴³ s odpovídajícím režimem zdanění. Pravidlo nízké kapitalizace je zavedeno i v dalších zemích Evropské unie – viz tabulka č. 7.

Tabulka č. 7: Pravidla nízké kapitalizace ve vybraných členských státech EU

<i>Stát</i>	<i>Poměr dluhu k vlastnímu kapitálu</i>	<i>Stát</i>	<i>Poměr dluhu k vlastnímu kapitálu</i>
Rakousko	Pravidla neexistují	Portugalsko	2 : 1
Belgie	1 : 1	Španělsko	3 : 1
Dánsko	4 : 1	Velká Británie	Pravidla neexistují
Francie	1,5 : 1	Kypr	Pravidla neexistují
Německo	1,5 : 1	Maďarsko	3 : 1
Irsko	Pravidla neexistují	Malta	Pravidla neexistují
Itálie	5 : 1	Polsko	3 : 1
Lucembursko	85 : 15	Slovensko	Pravidla neexistují

Zdroj: Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, s. 108

⁴³ Viz § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.2.2 Převodní ceny (Transfer pricing)

Jedná se o metodu daňového plánování, kterou se daňový poplatník snaží minimalizovat základ daně ve státě zdroje příjmů pomocí minimálních cen obchodních transakcí.⁴⁴ Aby státy zabránily téhle deformaci trhu, zavádějí ve svých systémech pravidla, která nutí spojené podniky realizovat své aktivity za takových podmínek, které by odpovídaly běžnému nezávislému styku. Převodní ceny jsou jednou z nejvíce používaných daňových optimalizací, proto jsou středem pozornosti daňových správ.

Problematikou cen se zabývají směrnice OECD⁴⁵ a rovněž i modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění OECD, konkrétně v čl. 9, podle kterého se státu zdroje příjmů přiznává právo vybrat daň z příjmu tak, aby nebyl deformován trh a daňový výnos odpovídal správné výši. Tuzemská legislativa upravuje opatření proti převodním cenám tak, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo podobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl, tj. zvýší základ daně. Nelze-li cenu určit, použije se cena zjištěná.⁴⁶

Aby se spojené osoby vyhnuly nekorektnímu ujednávání cen, a tím nežádoucímu daňovému dopadu při daňovém plánování, mohou požádat správce daně o vydání **závazného posouzení**,⁴⁷ zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami.

V měřítku mezinárodního zdanění je pak případný rozdíl u příjemce cenové výhody považován za podíl na zisku⁴⁸ s odpovídajícím režimem zdanění. Podle směrnice č. 91/436/EHS, tzv. Arbitrážní konvence, může poplatník v případě nesouhlasu s úpravou základu daně z titulu narovnání převodních cen daňovou správou podat námitku a návrh na opatření.

⁴⁴ /online/ Transfer pricing. Dostupné z: <http://www.sagit.cz>. Poslední úprava 1.1.2008

⁴⁵ SOJKA, V. Mezinárodní zdanění příjmů. Praha: ASPI, 2006, s. 195

⁴⁶ Viz § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁴⁷ Viz § 38nc odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a pokyn MF D-292

⁴⁸ Ust. § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

4.2.3 Režim CFC (Controlled Foreign Corporation Regime)

Tento institut ukládá poplatníkovi povinnost přepočítat příjem z dceřiných společností založených v jiných zemích a zdanit jej tak, kde je rezidentem. Toto pravidlo se v praxi projevuje v zemích s nízkým zdaněním právnických osob. Mateřská společnost (poplatník) má pak povinnost zdanit tyto příjmy v zemi, kde je rezidentem. Česká republika toto pravidlo neuplatňuje, lze se s ním však setkat v Dánsku, Finsku, Francii, Německu, Itálii, Portugalsku, Španělsku, Švédsku a Velké Británii.

4.3 Evropská společnost

4.3.1 Charakteristika evropské společnosti

S ohledem na dokončení jednotného evropského trhu, potažmo se zvýšením jeho efektivnosti a konkurenceschopnosti Evropské unie jako celku byl s účinností od 8. 10. 2004 Nařízením Rady ES č. 2157/2001 zaveden nový institut evropského obchodního práva – tzv. **evropská společnost (Societas Europaea)**. Společnosti s tímto statutem dostávají možnost reorganizovat, kombinovat a vytvářet celoevropské struktury aktivit. Dále získaly tyto společnosti možnost bez jakýchkoliv překážek přesouvat sídlo a modifikovat organizační struktury v rámci EU a EHS⁴⁹, což jim přináší svobodný výběr takového právního systému, který je pro společnost stabilnější a přináší větší právní jistotu a samozřejmě umožňuje zvolit nejvýhodnější daňový systém. Implementace evropské společnosti do národních legislativ znamená pro společnosti výrazné snížení nákladů, neboť eliminuje finančně nákladné a rozsáhlé sítě dceřiných společností, které se řídí rozdílným obchodním právem jednotlivých členských států. Její zavedení také výrazně zjednodušuje přeshraniční fúze a přeshraniční přesuny sídel společností. První evropské společnosti začaly vznikat začátkem roku 2006 a jejich zakladateli byly především velké nadnárodní společnosti.

Evropská společnost má v rámci EU a EHS na základě komunitárního práva formu akciové společnosti. Vznik a další úprava v oblasti obchodního a daňového práva je plně ponechána v kompetenci národních systémů. Základní upsaný kapitál společnosti

⁴⁹ NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. Praha: ASPI, 2008, s. 101

musí činit nejméně 120 000 EUR s tím, že akcie nemusí být kótovány na burze, ale musí být volně převoditelné. Evropská společnost se může rozhodnout, zda při svém řízení bude uplatňovat:

- **monistický systém**, tzn. že jednotným správním orgánem je správní rada;
- **dualistický systém**, kdy je činnost správní rady kontrolována dozorčím orgánem.

Název společnosti musí být doplněn o dodatek „SE“ a může vzniknout pouze specifickou formou, a to:

- fúzí;
- vytvořením holdingu;
- založením dceřiné evropské společnosti;
- změnou právní formy.

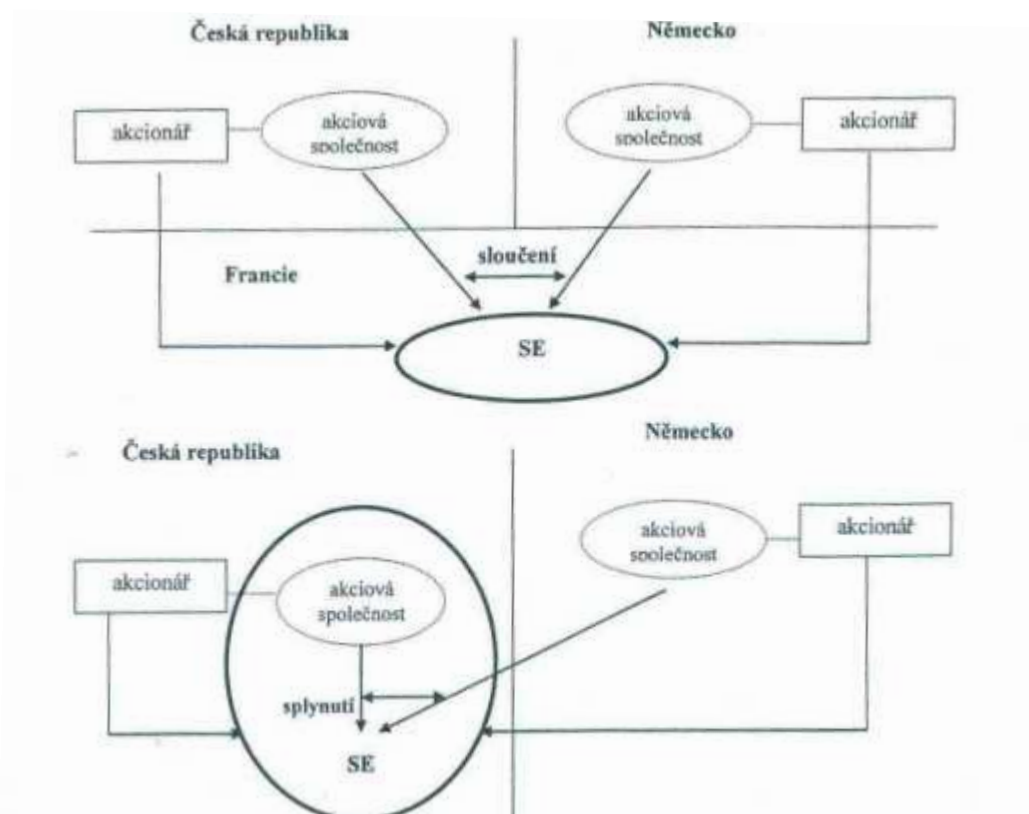
4.3.2 Založení evropské společnosti

Ke vzniku evropské společnosti může dojít fúzí dvou či více akciových společností, a to jak:

- **Fúzí splynutím**, kdy dochází k zániku dvou nebo více akciových společností z různých členských států EU, jmění zanikajících společností přechází na nově zakládanou evropskou společnost, přičemž akcionáři původní společnosti se stávají akcionáři nástupnické evropské společnosti.
- **Fúzí sloučením**, kdy dochází k zániku jedné nebo více akciových společností z různých členských zemí EU, jejichž jmění přechází na jinou, nástupnickou akciovou společnost, která společně s fúzí změní svou právní formu na evropskou společnost. Akcionáři zanikajících společností se pak stávají akcionáři nové evropské společnosti.

Založení evropské společnosti se pak uskutečňuje na základě projektu fúze, který vypracují výkonné orgány fúzujících akciových společností a schvaluje valná hromada.

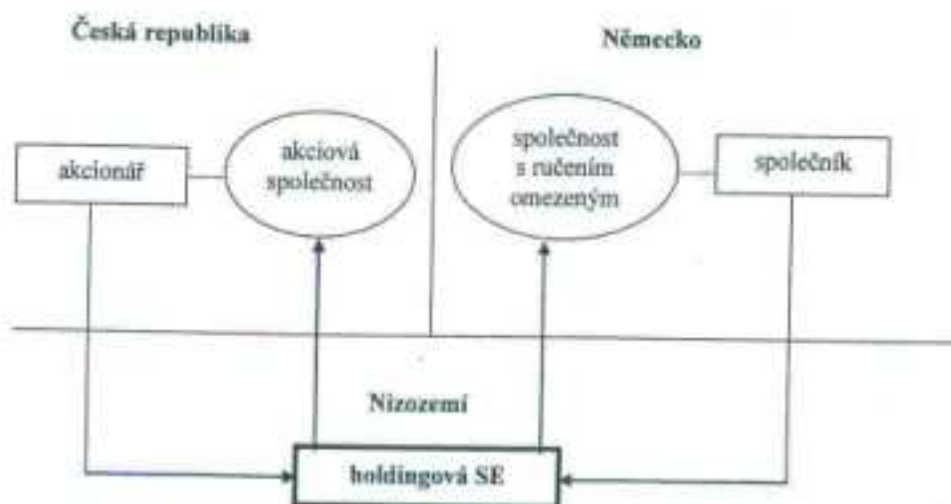
Schéma č. 1: Vznik SE fúzí



Zdroj: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2008, s. 103

Dalším možným způsobem založení evropské společnosti je vytvoření **holdingové evropské společnosti**. Založení se mohou zúčastnit nejen akciové společnosti, ale i společnosti s ručením omezeným. Podmínkou však je, že nejméně ze zúčastněných společností jsou rezidenty různých členských zemí EU, nebo že nejméně dvě z nich mají minimálně po dobu dvou let dceřinou společnost v jiném členském státě. Vytvořením holdingové evropské společnosti vznikne nový subjekt evropské společnosti, do kterého společníci zúčastněných společností vkládají své podíly na zúčastněných společnostech a své původní společnosti, které se stávají dceřinými společnostmi evropské společnosti, ovládají prostřednictvím holdingové evropské společnosti.

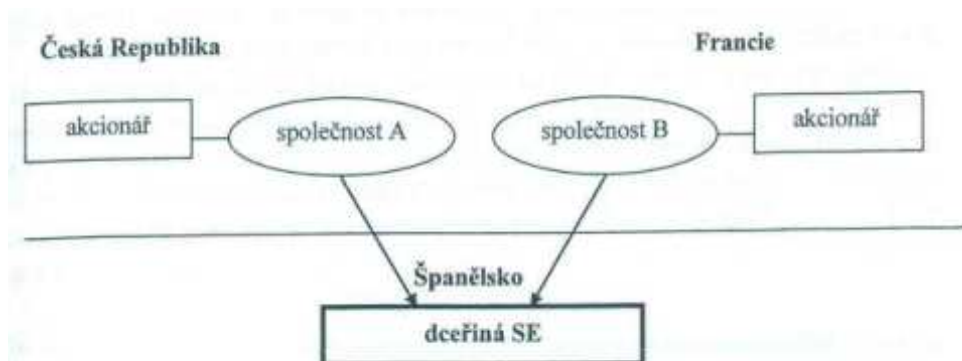
Schéma č. 2: Vznik SE vytvořením holdingové společnosti



Zdroj: NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2008, s. 104

Nejdostupnější formou vzniku evropské společnosti je založení **dceřiné evropské společnosti**, neboť nevyžaduje projekt fúze ani nedochází k časově náročnému vytvoření jako při založení holdingové struktury. Na jejím založení se mohou podílet kterékoliv právnické osoby veřejného nebo soukromého práva za podmínky, že nejméně dvě z nich jsou rezidenty různých členských států EU, nebo že nejméně dvě z nich mají nejméně po dobu dvou let dceřinou společnost v jiném členské zemi.

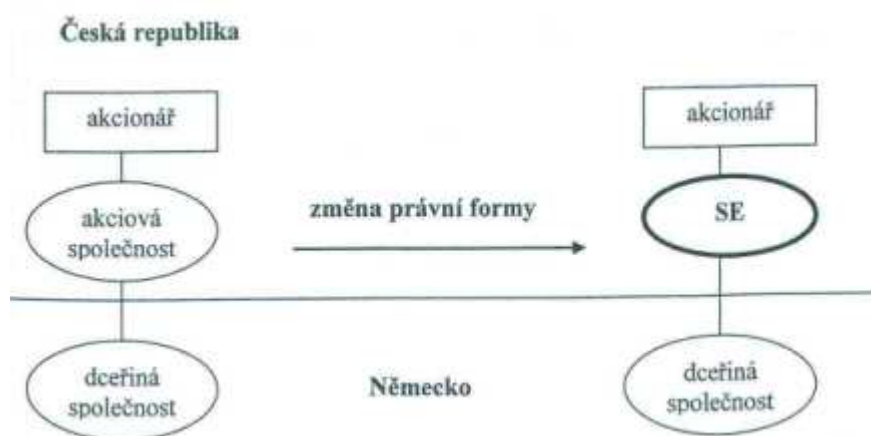
Schéma č. 3: Založení SE vytvořením dceřiné společnosti



Zdroj: NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2008, s. 105

Posledním způsobem založení evropské společnosti, jež připadá v úvahu opět jen u akciové společnosti, je **změna právní formy** akciové společnosti na evropskou společnost při jejímž vzniku nedochází ke změně sídla evropské společnosti. Další podmínkou vzniku je, že tato společnost má po dobu minimálně dvou let svou dceřinou společnost na území jiného členského státu. Změnou právní formy dochází pouze ke změně vnitřních poměrů zakládajícího společnosti, tzn. že nezaniká ani nevzniká žádný další subjekt. Založení evropské společnosti se obecně řídí právními předpisy státem rezidence.

Schéma č. 4: Založení SE změnou právní formy



Zdroj: NERUDOVA, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2008, s. 105

4.3.3 Daňové aspekty evropské společnosti

Daňové povinnosti evropské společnosti nejsou doposud jednotně upraveny evropskou legislativou, což znamená, že se při řešení daňových otázek řídí právními normami země, ve které jsou daňovým rezidentem. Vztahují se tedy na ni pravidla pro zdaňování příjmů právnických osob jako na národní akciové společnosti. Současná difference v daňových sazbách jednotlivých států EU může mít rozhodující vliv na umístění sídla evropské společnosti a s častějším využíváním evropské společnosti jako formy podnikání lze do budoucna předpokládat zvýšení daňové soutěže mezi členskými státy. Paralelně budou evropské společnosti při svém daňovém plánování řešit problémy v podobě transferových cen, pravidel nízké kapitalizace, CFC režimů a dodatečných

nákladů spojených s přeměnami společností. Rozhodnutí společnosti podnikat formou evropské společnosti je tedy v současné době podpořeno spíše z důvodů právních než daňových.

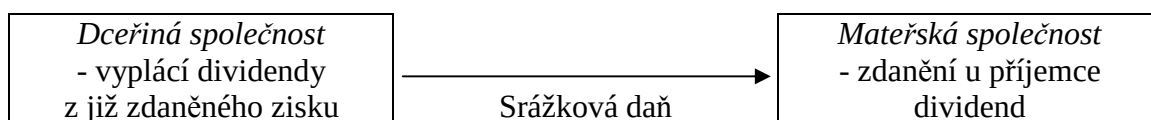
4.4 Holdingová struktura

4.4.1 Výhody holdingových struktur

Holdingovou strukturou se rozumí seskupení (koncern) kapitálově propojených společností, které se za účelem zefektivnění obchodních činností využívají vhodné a výhodné jurisdikce států s cílem minimalizovat daňové dopady svých aktivit a maximalizovat zisk celé skupiny.

Obecně lze tedy říci, že z hlediska daňového plánování se rozhodnutí o holdingové struktuře řadí mezi strategické. Díky správně nastavené holdingové struktuře využívající smluv o zamezení dvojího zdanění je možné optimalizovat transfer dividend, kapitálových zisků, licenčních poplatků, úroků a dalších plateb⁵⁰ zejména z pohledu srážkové daně ve státech, ve kterých je zdroj příjmů a následného zdanění v zemi příjemce. Zisky firem se tak přes mateřské společnosti zdaňují tam, kde je zdanění konečného vlastníka koncernu nejnižší. Hlavní výhoda holdingových struktur tedy plyne z jejich výhodnějších daňových režimů projevující se v optimalizaci transferu dividend a zdanění kapitálových zisků. Zdanění dividend znázorňuje schéma č. 5.

Schéma č. 5: Obecný mechanismus zdanění dividend v rámci holdingu



Zdroj: /online/ STEHNO, P. *Seriál o offshore podnikání a mezinárodním daňovém plánování (7)*. Dostupné z: <http://www.akont.cz>. Poslední úprava 16.1.2007

⁵⁰ /online/ STEHNO, P. Holdingové společnosti založte v daňových rájích. Dostupné z: <http://finweb.ihned.cz>. Poslední úprava 9.1.2007.

Vzhledem ke směrnici o mateřských a dceřiných společnostech se v rámci EU srážková daň neaplikuje, v celosvětovém měřítku se využívají smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pokud příjemce transferu (mateřská společnost) navíc splní osvobození či nulové zdanění daných příjmů v místě svého sídla, nedojde ke dvojímu zdanění. Nejvhodnějším nástrojem pro eliminaci dvojího zdanění příjmů, které často plynou mateřské společnosti od jejích dcer v podobě dividend, kapitálových příjmů, licenčních poplatků, úroků apod., je v současné době založení holdingové společnosti v rezidentuře Nizozemska, Velké Británie či Kypru.⁵¹ Z nečlenských zemí je vyhledávanou lokalitou Švýcarsko, Dánsko nebo Španělsko.

Další velmi důležitou výhodou plynoucí z využití cizího právního prostředí je ochrana investic díky mezinárodním smlouvám o ochraně investic. Tyto smlouvy poskytují vlastníkům lepší ochranu majetku proti nedokonalým zákonům transformujících ekonomik států.

V neposlední řadě je nutno podotknout, že uvedené dovolené způsoby optimalizace podléhají intenzivnímu zájmu správců daně především z důvodu plnění zákonné podmínky dodržení tržního odstupu v podobě převodních cen⁵² a tím zvýšení daňového výnosu státu. Je doloženo, že ve více než 70 % případů způsobu stanovení transferové ceny dojde ke spravedlivému doměření daně včetně příslušných sankcí.

Relativní **nevýhodou** holdingového uspořádání je větší administrativní náročnost při řešení závazků a při převodech pracovníků a majetku uvnitř holdingu a dále menší možnosti centralizovaného zajišťování výkonu některých řídicích a správních činností. Následující subkapitoly se věnují vybraným zemím se zvýhodněnou daňovou jurisdikcí.

⁵¹ /online/ Daňové ráje stále lákají. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz>. Poslední úprava 25.10.2007

⁵² /online/ STEHNO, P. Holdingové společnosti založte v daňových rájích. Dostupné z: <http://finweb.ihned.cz>. Poslední úprava 9.1.2007.

4.4.2. Nizozemí

Nizozemí je tradičním místem sídla holdingových společností a oblíbenou "tranzitní zemí" při převodu dividend, úroků, licenčních poplatků a kapitálových zisků na mateřskou společnost, která je jejich konečným vlastníkem. To umožňuje jak rozsáhlá síť smluv o zamezení dvojího zdanění, členství v EU, směrnice EU upravující vztah mateřské a dceřiné společnosti, kdy se na dividendy placené společnostmi z různých členských států nevztahuje srážková daň, tak i příznivá domácí úprava, kdy že je možné převést dividendy⁵³ a kapitálové příjmy plynoucí z ČR do nizozemské mateřské holdingové společnosti bez jakéhokoliv zdanění za splnění těchto podmínek:

- holandská společnost musí vlastnit minimálně 5 % podíl na vydaném a splaceném kapitálu dceřiné společnosti;
- dceřiná společnost musí mít kapitál rozdělen do akcií;
- dceřiná společnost musí podléhat zdanění v zemi rezidence, ne však pevnou částkou.

Nevýhoda vybudování struktury je spatřována v dražších službách spojených s provozem společností a menší pružností správních orgánů z důvodu vysoké poptávky po zakládání společností.

Tabulka č. 8: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem - Nizozemí

základní společenstevní zákon	Občanský zákoník z roku 1976
typ společnosti vhodný pro mezinárodní transakce	NV* (obdoba a.s.), BV** (obdoba s.r.o.)
zdanění zahraničních příjmů takové společnosti	ano, ale příjmy z kvalifikovaných účastí jsou osvobozeny od daně z příjmu
standardní akciový kapitál	NV - 45 000 EUR; BV - 18 000 EUR
požadován registrovaná adresa	ano
požadován podání daňového přiznání	ano
požadováno auditované účetnictví	podle velikosti společnosti; u malých společností se nevyžaduje
požadována místní valná hromada	ne, pokud s tím souhlasí všichni akcionáři
minimální roční paušální poplatek státu	ne
počet společností zaregistrovaných	není k dispozici

* Naamloze Venootschap

** Besloten Venootschap

Zdroj: /online/ Jurisdikce Nizozemí. Dostupné z: <http://www.akont.cz>

⁵³ /online/ STEHNO, P. Seriál o offshore podnikání a mezinárodním daňovém plánování (7). Dostupné z: <http://www.akont.cz>. Poslední úprava 16.1.2007.

4.4.3 Velká Británie

Využitím britských společností lze vytvořit mimořádně efektivní daňově optimalizační strukturu, splňující nejvyšší nároky na anonymitu. Systém tradičního anglosaského práva nabízí vedle toho i velké množství nejrozumnějších nástrojů, pomocí nichž lze efektivně vyřešit některé problémy, které jsou v prostředí kontinentálního práva neřešitelné. Bezesporu nejvýznamnější úlevou je osvobození od kapitálových příjmů z prodeje podílů v dceřiných společnostech. Toto osvobození společně s využitím smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi ČR a Velkou Británií umožňuje převést kapitálové příjmy do Anglie nezdaněné, a to následně za podmínek:

- anglická holdingová společnost musí držet minimálně 10 % podíl v dceřiné společnosti po dobu alespoň 1 roku;
- holdingová společnost musí být obchodní společností, nebo součástí obchodní skupiny;
- dceřiná společnost musí být obchodní společností nebo mateřskou společností obchodní skupiny.

V rámci anglického právního systému je splnění podmínek poměrně snadné a dále nebude tímto národním mechanismem zdaněna ani většina přijatých dividend, pokud plynou ze země s vyšší mírou zdanění, než má Velká Británie.

Tabulka č. 9: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Velká Británie

základní společenstevní zákon	The Companies Act 1985
typ společnosti vhodný pro mezinárodní transakce	různé (Ltd., PLC)
zdanění zahraničních příjmů takové společnosti	30 %
standardní akciový kapitál	1 000 GBP (Ltd.), 50 000 GBP (PLC)
požadován registrační agent / sídlo	ne / ano
požadován místní tajemník společnosti	ano
požadováno podání daňového přiznání	ano
požadováno auditované účetnictví	ano
požadována místní valná hromada	ne
minimální roční paušální poplatek státu	–
počet společností zaregistrovaných v roce 2007	300 171

Zdroj: /online/ Jurisdikce Velká Británie. Dostupné z: <http://www.akont.cz>

4.4.4 Kypr

Kypr zaujímá mezi ostatními zeměmi zcela mimořádnou pozici vzhledem k tomu, že jako jediná země EU má bohaté zkušenosti s podnikáním holdingových společností a má uzavřenou širokou síť smluv o zamezení dvojího zdanění. Kombinace těchto prvků podstatných pro mezinárodní daňové plánování z Kypru činí mimořádně atraktivní jurisdikci s velkou variabilitou využití. Nízká daňová sazba 10 % a osvobození některých typů příjmů činí z Kypru unikátní holdingovou jurisdikci. Příjmy kyperské holdingové společnosti plynoucí z majetku mimo Kypr jsou v této zemi bez podmínky osvobozené. Pro osvobození dividend je nutné splnit pouze tyto předpoklady:

- mateřská společnost musí vlastnit alespoň 1 % podíl v dceřiné společnosti;
- dceřiná společnost musí podléhat zdanění v zemi rezidence, a to nikoliv „podstatně nižšímu“ než na Kypru.

Tabulka č. 10: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Kypr

základní společenstevní zákon	Companies Law, Cap. 113
typ společnosti vhodný pro mezinárodní transakce	Limited (Ltd.)
zdanění zahraničních příjmů takové společnosti	10 %
standardní akciový kapitál	1 000 EUR
požadován registrační agent / sídlo	ano / ano
požadován místní tajemník společnosti	ano
požadováno podání daňového přiznání	ano
požadováno auditované účetnictví	ano
požadována místní valná hromada	ne
počet společností zaregistrovaných v roce 2008	24 453

Zdroj: /online/ Jurisdikce Kypr. Dostupné z: <http://www.akont.cz>

4.4.5 Lucembursko

Lucemburské společnosti se nejčastěji využívají jako holdingy pro držbu a správu podílu v dceřiných společnostech po celé Evropě i jinde ve světě. Hlavním důvodem pro to je, že tyto společnosti jsou při splnění určitých podmínek osvobozeny od daně z dividendového příjmu a z kapitálových zisků. Holdingové společnosti založené podle zákona z roku 1929 jsou vedle toho osvobozeny od většiny dalších daní, ale nemohou využívat smluv o zamezení dvojího zdanění, což je určitě velkou nevýhodou; tento

problém lze ovšem vyřešit použitím SOPARFI, tj. režim osvobození v případě kapitálové účasti. Výhod osvobození z kapitálové účasti u příjmu z dividend lze využít při splnění následujících podmínek:

- dceřiná společnost musí plně podléhat lucemburské korporativní dani; v případě zahraniční dceřiné společnosti dani, která je podobná lucemburské, tj. minimální sazba 15 % a podmínky stanovení daňového základu podobné jako v Lucembursku;
- podíl v dceřiné společnosti činní minimálně 10 % nebo jeho hodnota přesahuje 50 mil. LUF;
- minimální doba držby podílu je jeden rok.

Lucembursko je kromě výhodného daňového režimu známo svými velkými a renomovanými finančními institucemi, především globálními bankami, které zde zakládají investiční společnosti a fondy. Nevýhody jsou totožné jako v případě Nizozemska.

Tabulka č. 11: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem - Lucembursko

základní společenstevní zákon	Zákon o společnostech z roku 1915; Zákon o holdingových společnostech 1929 a 1990
typ společnosti vhodný pro mezinárodní transakce	holdingová spol. 1929 / holdingová spol. 1990 (SOPARFI)
zdanění zahraničních příjmů takové společnosti	ano, ale příjmy z kvalifikovaných účastí jsou osvobozeny od daně z příjmu
možnost využití smluv o zamezení dvojího zdanění	ne / ano
standardní akciový kapitál	SA* - 70 000 EUR; Sarl** - 24 000 EUR
požadována registrovaná adresa	ano
požadováno podání daňového přiznání	ano
požadováno auditované účetnictví	SA - ano; Sarl - ne, pokud počet akcionářů nepřesahuje 25
minimální roční paušální poplatek státu	ne
počet společností zaregistrovaných v roce 2000	6 300

* obdoba a.s.

** obdoba s.r.o.

Zdroj: /online/ Jurisdikce Lucembursko. Dostupné z: <http://www.akont.cz>

Uvedené systémy jsou základním prvkem funkčního plánování holdingových struktur, které přinášejí podnikatelům konkurenční výhody. Pružná struktura společností znamená významný synergický efekt celku a je nutnou podmínkou každé moderní expandující společnosti. Z hlediska daňové konkurence mezi jednotlivými státy je

v rámci EU jasné, že země, které uvedené holdingové výhody nabízejí, se těší podstatnému přílivu kapitálu ze zahraničí, neboť je zde zakládáno stále více společností.

4.4.6 USA

Některé státy USA jsou mezi jurisdikcemi určitou raritou. Jejich právní předpisy týkající se LLC společností totiž nabízí prakticky stejné možnosti jako předpisy klasických offshore center. Hlavní výhodou LLC společností je reputace americké firmy, která je většinou lepší než u offshore společností registrovaných ve standardních daňových rájích.

Tabulka č. 12: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – státy USA

	Delaware LLC	California LLC	Florida LLC	Wyoming LLC	Washington DC - LLC	Washington LLC	Nevada LLC
základní společenstevní zákon	Limited Liability Act	Corporations code	Business Organizations	Wyoming Limited Liability Company Act	Limited Liability Company Act	Code of Washington - Chapter 25.15	Nevada Statutes - Chapter 86
zdanění zahraničních příjmů společnosti	ano	různé	různé	různé	různé	různé	různé
standardní akciový kapitál	–	–	–	–	–	–	–
registrační agent / sídlo	ano/ano	ano/ano	ano/ano	ano/ano	ano/ano	ano/ano	ano/ano
místní tajemník společnosti	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne
podání daňového přiznání	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne
auditované účetnictví	ano	ne	ne	ne	ne	ne	ne
místní valná hromada	ne	ne	ne	ne	ne	ne	ne
roční paušální poplatek státu	100 USD	800 USD	50 USD	50 USD	100 USD	59 USD	100 USD
počet nově zaregistrovaných společností	–	–	–	–	–	–	–

Zdroj: /online/ Jurisdikce USA. Dostupné z: <http://www.akont.cz>

4.4.7 Hongkong

Přestože v roce 1999 přešel pod čínskou správu, udržel si Hongkong značnou autonomii a také většinu výhod, které jsou zdrojem jeho atraktivity. Hongkong není klasickým centrem daňových úlev jako např. Bahamy nebo Britské Panenské ostrovy, jelikož nerozlišuje mezi domácími a mezinárodními společnostmi (nezná ani kategorii rezidentních a nerezidentních společností) tak, jak je to charakteristické pro země EU. Všechny hongkongské společnosti jsou tedy považovány za standardní a jsou plně zdanitelné; daňové zatížení je však velmi nízké a týká se pouze příjmů z místních zdrojů. Pokud společnost podniká pouze v zahraničí, je daň nahrazena vládním poplatkem.

Tabulka č. 13: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem - Hongkong

základní společenstevní zákon	Companies Ordinance (Cap. 32)
typ společnosti vhodný pro mezinárodní transakce	Private limited company (Ltd.)
zdanění zahraničních příjmů takové společnosti	ne
standardní akciový kapitál	1 000 HK\$ (cca 129 USD)
požadován registrační agent / sídlo	ano / ano
požadován místní tajemník společnosti	ano - rezident
požadováno podání daňového přiznání	ano
požadováno auditované účetnictví	ano
požadována místní valná hromada	ne
minimální roční paušální poplatek státu	2 250 HK\$ (cca 300 USD)
počet společností zaregistrovaných v roce 2008	98 645

Zdroj: /online/ Jurisdikce Hongkong. Dostupné z: <http://www.akont.cz>

ZÁVĚR

Cílem práce je prověřit, zda a jaké procesy v oblasti přímých daní mají vliv na daňovou povinnost obchodních společností, zda a jakými způsoby lze optimalizovat daň z příjmů právnických osob, a nakonec zjistit, zda je účelem optimalizace obchodních společností výhodnější využít daňové konkurence nebo naopak harmonizace členských států Evropské unie.

Obsahem první kapitoly práce je zmapování daňového prostředí Evropské unie. Použitím popisné metody se zabývá jak daňovou harmonizací tak daňovou konkurencí a identifikuje přednosti i záporné stránky obou režimů z pohledu daňového zatížení poplatníků daně z příjmů právnických osob společně s jejich významem pro rozpočty států. Analýza ukázala, že smyslem zavedení a fungování jednotného evropského trhu je sbližování daňových soustav za účelem podpory mezinárodní celoevropské spolupráce. Ve jménu této strategie implementují členské země do svých národních daňových legislativ směrnice a nařízení EU. Jedná se o směrnice upravující systém zdanění mateřských a dceřiných společností, přeshraničních fúzí a zdanění dividend, úroků a licenčních poplatků. Důležitou roli v harmonizačním procesu hraje judikatura Evropského soudního dvora, který svými zásahy usiluje o narovnání diskriminace vznikající aplikací mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a tím chrání principy rovného přístupu.

Svůj nezastupitelný význam v plánování daňové optimalizace má i daňová konkurence. Její podstata oproti daňové harmonizace spočívá v tom, že umožňuje společnostem přesouvat své aktivity a kapitál za výhodnějšími daňovými a obchodními podmínkami a zachovává tak základní principy tržního mechanismu.

Druhá kapitola je zaměřená do oblasti zamezení dvojího zdanění. Ukázalo se, že zvolená metoda specializovaných mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je velmi výhodná, neboť umožňuje funkční řešení dvojího zdaňování a zajišťuje tak lepší mezinárodní obchod. Znalost struktury a obsahu těchto mezinárodních smluv je tak jedním ze stěžejních předpokladů úspěšného daňového plánování, neboť v rámci těchto smluv jsou ujednány metody, které mají dvojímu zdanění zabránit. Značnou pozornost

je třeba věnovat i definicím daňových termínů, které se mohou v jednotlivých smlouvách výrazně odlišovat od národních výrazů.

Třetí kapitola se snaží o analýzu zdaňování příjmů právnických osob ze zdrojů na území České republiky. Vykládá základní pojmy daňového práva, kdy za podstatný a problematický je považován pojem stálé provozovny. Kapitola dále seznamuje s pasivními a aktivními příjmy zahraničních společností a popisuje účinné techniky zdaňování těchto příjmů. Důležitou informací pro daňové plánování zde představuje fakt, že mezinárodní smlouvy jsou nadřazeny národním právním řádům.

Závěrečná čtvrtá kapitola se zabývá daňovým prostředím vybraných států Evropské unie a pro srovnání naznačuje situaci v kapitalistických zemích USA a nastiňuje stav nyní komunistického Hongkongu. Kapitola nejprve charakterizuje a vymezuje cíl daňového plánování a následně usiluje o odhalení možností daňové optimalizace. Podrobným zkoumáním bylo zjištěno, že k dosažení daňové optimalizace právnických osob v rámci EU je forma evropské společnosti a koncepce holdingových struktur s ohledem na daňové bariéry v podobě nízké kapitalizace, převodních cen a tzv. CFC pravidla. Těmito limity si národní daňové systémy chrání výběr daně na území zdroje příjmů. Z kapitoly vyplývá důležitý poznatek, že při daňovém plánování lze smlouvy o zamezení dvojího zdanění využít pro minimalizaci zdanění podílů na zisku plynoucích ze státu zdroje příjmů.

Na základě popsaných závěrů se domnívám, že práce prověřila výchozí předpoklady a současně splnila svůj cíl. V prostoru Evropské unie lze využít daňovou konkurenci členských zemí a pomocí smluv o zamezení dvojího zdanění minimalizovat daňovou zátěž vhodně zvolenou holdingovou strukturou, zejména při financování dceřiných společností s následnou platbou úroků, převodů zisku a výplat dividend mateřské společnosti včetně rozložení obchodních aktivit za využití transferových cen. Další možností daňové optimalizace je volba právní formy podnikání v podobě evropské společnosti, kdy si vlastníci volí sídlo společnosti v zemi s vyhovujícím právním řádem.

Seznam použité literatury

Monografie

- [1] KLEIN, Š. *Daňové ráje, aby nebyly daňovým peklem*. Ostrava: Sagit, 1998, 195 s. ISBN 80-7208-074-1.
- [2] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005, 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
- [3] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006, 279 s. ISBN 80-7357-205-2.
- [4] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, 2008, 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [5] SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o dani z příjmů*. Praha: ASPI, 2006, 324 s. ISBN 80-7357-160-9.
- [6] ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde Praha, a.s., 2007, 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5

Články v časopisech

- [1] TŮMA, J. *Stálá provozovna v mezinárodních vztazích. Finanční daňový a účetní bulletin*, 2002, roč. 10, č. 4, s. 11
- [2] NERUDOVÁ, D. *Harmonizace nepřímého zdanění. Daně a právo v praxi*, 2005, roč.10, č. 7, str. 30-34

Internetové zdroje

- [1] BRUTHANS, M. a ZAHRADNÍK, J. *Novela pravidel nízké kapitalizace*. Dostupné na: <http://www.epravo.cz>. Poslední úprava 18.12.2008
- [2] NERUDOVÁ, D. *Mezinárodní zdanění*. Dostupné z: <http://www.is.mendelu.cz>. Poslední úprava 31.5.2008

- [3] STEHNO, P. *Holdingové společnosti založte v daňových rájích*. Dostupné z: <http://finweb.ihned.cz>. Poslední úprava 9.1.2007.
- [4] STEHNO, P. *Seriál o offshore podnikání a mezinárodním daňovém plánování (7)*. Dostupné z: <http://www.akont.cz>. Poslední úprava 16.1.2007.
- [5] *Česká daňová správa*. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz>. Poslední úprava 9. 5. 2009
- [6] *Daňové ráje stále lákají*. Dostupné z: <http://ekonom.ihned.cz>. Poslední úprava 25.10.2007
- [7] *Dvojí zdanění*. Dostupné z: <http://www.sagit.cz>. Poslední úprava 1.1.2008
- [8] *Transfer pricing*. Dostupné z: <http://www.sagit.cz>. Poslední úprava 1.1.2008
- [9] *Zdaňování aktivních příjmů*. Dostupné z: <http://www.aspi.cz>. Poslední úprava 1.7.2003.

Prameny práva

- [1] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992
- [2] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Hodnocení daňové harmonizace a daňové konkurence.....	20
Tabulka č. 2: Příklad výpočtu daně metodou plného zápočtu daně zaplacené v zahraničí.....	31
Tabulka č. 3: Příklad výpočtu daně metodou prostého zápočtu daně zaplacené v zahraničí.....	32
Tabulka č. 4: Příklad výpočtu daně metodou úplného vynětí.....	33
Tabulka č. 5: Příklad výpočtu daně metodou vynětí s výhradou progrese pomocí zprůměrování.....	34
Tabulka č. 6: Varianty postupu při zdanění služeb nerezidenta vykonaných v ČR podle typových situací.....	44
Tabulka č. 7: Pravidla nízké kapitalizace ve vybraných členských státech EU.....	48
Tabulka č. 8: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Nizozemí.....	57
Tabulka č. 9: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Velká Británie.....	58
Tabulka č. 10: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Kypr.....	59
Tabulka č. 11: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Lucembursko.....	60
Tabulka č. 12: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – státy USA.....	61
Tabulka č. 13: Vybrané údaje země se zvýhodněným daňovým režimem – Hongkong.....	62

Seznam schémat

Schéma č. 1: Vznik SE fúzí.....	52
Schéma č. 2: Vznik SE vytvořením holdingové společnosti.....	53
Schéma č. 3: Založení SE vytvořením dceřiné společnosti.....	53
Schéma č. 4: Založení SE změnou právní formy.....	54
Schéma č. 5: Obecný mechanismus zdanění dividend v rámci holdingu.....	55

Seznam příloh

Příloha č. 1: Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. 1. 2009

Příloha č. 2: Přehled vybraných pokynů a sdělení v oblasti mezinárodních daňových vztahů a smluv o zamezení dvojího zdanění uveřejněných ve Finančním zpravodaji

Příloha č. 3: Přehled časových lhůt rozhodných pro vznik stálých provozoven a přehled sazeb srážkových daní dle Smluv o zamezení dvojího zdanění

Příloha č. 4: Modelová smlouva dle vzoru OECD v rozhodném anglickém znění