



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ  
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUT OF FINANCES

# ZDAŇOVÁNÍ PODNIKÁNÍ NA INTERNETU

TAXATION OF INTERNET BUSINESS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE  
BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE  
AUTHOR

JAN ŠTEFANIDES

VEDOUCÍ PRÁCE  
SUPERVISOR

JUDR. ING. JAN KOPŘIVA

BRNO 2011

# ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**Jan Štefanides**

---

Daňové poradenství (6202R006)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává bakalářskou práci s názvem:

## **Zdaňování podnikání na internetu**

v anglickém jazyce:

## **Taxation of Internet Business**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

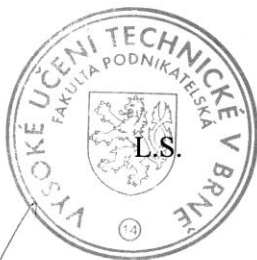
Přílohy

Seznam odborné literatury:

- PELECH, P. a PELC, V.: Daně z příjmů s komentářem k 1.9.2009, 10.aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-542-9.
- PSVOBODA, P. a kol.: Právní a daňové aspekty e-obchodu, 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2001, 398 s. ISBN 80-235-0987-X.
- KLEIN, Š.; ŽÍDEK, K.: Mezinárodní daňové plánování, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2002, 232 s. ISBN 80-247-0563-X.
- POLÁK, M. a KOPŘIVA, J.: Daň z příjmů fyzických osob – skriptum. 2. přepracované vyd. CERM: Brno 2007. 81 s. ISBN: 978-80-214-3492-9.
- MINAŘÍKOVÁ, V. a KOPŘIVA, J.: Nauka o podnikání - skriptum. 1. vyd. CERM: Brno 2004. 87 s. ISBN: 80-214-2760-4.

Vedoucí bakalářské práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva

Termín odevzdání bakalářské práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/11.



Ing. Pavel Svirák, Dr.  
Ředitel ústavu

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA  
Děkanka

V Brně, dne 31.3.2011

## **Abstrakt**

Bakalářská práce pojednává o principech zdanění elektronického podnikání z pohledu českého i mezinárodního práva. Poté se práce zaměřuje na problematiku tohoto zdanění a to především v souvislosti s mezinárodním daňovým plánováním, které má pro internetové podnikání značný význam. Práce obsahuje modelový příklad řešení určitých problémů v praxi.

## **Abstract**

The bachelor thesis deals with principles of the taxation of e-business from the perspective of Czech and international law. Further work focuses on issues of this taxation, especially in connection with international tax planning, which is of considerable importance for an Internet business. The work includes a model example of solving certain problems in practice.

## **Klíčová slova**

Internet, elektronické podnikání, elektronický obchod, daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, mezinárodní daňové plánování, daňová optimalizace.

## **Keywords**

Internet, e-business, e-shop, income tax, value added tax, international tax planning, tax optimization.

## **Bibliografická citace**

ŠTEFANIDES, J. *Zdaňování podnikání na internetu*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 73 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva.

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 18. května 2011

.....

Jan Štefanides

## **Poděkování**

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi za pomoc, odborné konzultace a rady poskytnuté během vytváření této práce.

# Obsah

|                                                               |           |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ÚVOD .....</b>                                             | <b>10</b> |
| <b>1. ZÁKLADY ELEKTRONICKÉHO PODNIKÁNÍ.....</b>               | <b>12</b> |
| 1.1. Historický vývoj internetu.....                          | 12        |
| 1.1.1. Historický vývoj internetu v České republice .....     | 13        |
| 1.2. Právní povaha internetu .....                            | 13        |
| 1.3. Charakteristika elektronického obchodu.....              | 14        |
| 1.3.1 Rozdělení elektronických obchodů.....                   | 16        |
| 1.3.2 Nástroje elektronického obchodu .....                   | 17        |
| 1.4. Elektronický obchod z hlediska mezinárodního práva ..... | 19        |
| 1.5. Elektronický obchod z hlediska českého práva.....        | 20        |
| 1.5.1. E-podnikání podle obchodního zákoníku.....             | 21        |
| 1.5.2. E-podnikání podle živnostenského zákona .....          | 21        |
| 1.6. Elektronické smlouvy .....                               | 22        |
| <b>2. ZDANĚNÍ E-PODNIKÁNÍ.....</b>                            | <b>24</b> |
| 2.1. Daň z příjmů.....                                        | 25        |
| 2.1.1. Mechanismus výběru daně .....                          | 27        |
| 2.1.2. Daňové rezidentství.....                               | 27        |
| 2.1.3. Nehmotný majetek .....                                 | 34        |
| 2.2. Daň z přidané hodnoty .....                              | 35        |
| 2.2.1. Předmět daně .....                                     | 35        |
| 2.2.2. Vymezení osob .....                                    | 36        |
| 2.2.3. Místo plnění.....                                      | 37        |
| 2.2.4. Registrace .....                                       | 38        |
| 2.2.5. Provozovna .....                                       | 39        |
| 2.2.6. Sazba daně.....                                        | 41        |
| 2.2.7. Daňové plánování .....                                 | 43        |
| <b>3. ZDANĚNÍ ELEKTRONICKÉHO PODNIKÁNÍ V PRAXI .....</b>      | <b>44</b> |
| 3. 1. „Tradiční podnikání“ .....                              | 44        |

|                                                               |           |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| 3. 2. Podnikání na internetu .....                            | 46        |
| 3. 2. 1. Možnosti daňové optimalizace .....                   | 48        |
| 3. 2. 2. Výběr konkrétního státu .....                        | 51        |
| 3. 2. 3. Smlouva o zamezení dvojího zdanění .....             | 53        |
| 3. 2. 4. Optimalizace zdanění dividendového příjmu .....      | 55        |
| 3. 2. 5. Optimalizace daně z přidané hodnoty .....            | 57        |
| 3. 2. 6. Tvorba daňově zvýhodněné struktury společností ..... | 58        |
| 3.3. Porovnání klasického a internetového podnikání .....     | 63        |
| <b>ZÁVĚR .....</b>                                            | <b>64</b> |
| <b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>                        | <b>66</b> |
| <b>SEZNAM GRAFŮ .....</b>                                     | <b>69</b> |
| <b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>                                   | <b>70</b> |
| <b>SEZNAM TABULEK .....</b>                                   | <b>71</b> |
| <b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK .....</b>                         | <b>72</b> |
| <b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>                                    | <b>73</b> |

## Úvod

V dnešní době prochází svět nebývalým technologickým pokrokem, spojeným s velmi rychlým rozvojem informačních technologií. Uvádí se, že dnes žijeme v takzvaném informačním věku. V souvislosti s tím se podnikání stává více a více globalizovanou záležitostí, která klade na podniky požadavek schopnosti globální konkurence. Tato globalizace je neodmyslitelně spjata s rozvojem internetu a podnikání na něm. Internetové podnikání nabízí podnikateli široké spektrum možností, jak rozšířit či vhodně doplnit své již existující podnikání, ale také řadu možností pro vznik podnikání zcela nového. Internet má také značný dopad na obory s podnikáním úzce souvisejícími jako jsou obory reklamy, komunikace aj.

Díky možnostem, které internet nabízí, může společnost z jakéhokoliv státu nabídnout své služby českým klientům bez nutnosti Českou republiku navštívit a naopak jakákoliv česká společnost může prezentovat své zboží či služby v jediném okamžiku klientům nacházejícím se v různých částech světa. S rostoucím významem internetu pro podnikání zároveň klesá význam hmotných statků a vazba na určité teritorium, na čemž jsou současné systémy zdanění z velké části založeny. Prostřednictvím internetu spolu mohou obchodovat podnikatelé, kteří se vzájemně nemusí nikdy setkat. Současné daňové systémy nejsou tomuto faktu stále zcela přizpůsobeny. Může tak snadno dojít k situaci, kdy je velmi obtížné určit, kdo, jakým způsobem a zda vůbec by měl danou obchodní transakci zdanit. Systém zdanění má na tvorbu zisku, která je samotnou podstatou podnikání, významný vliv a je proto zásadní znát dopředu jakému zdanění bude konkrétní činnost podléhat.

Tato bakalářská práce popisuje a analyzuje současný systém zdanění elektronického podnikání z pohledu jak českého, tak mezinárodního práva a ukazuje určité problémy, které tento poměrně nový způsob podnikání do problematiky zdanění vnáší. Práce se zaměřuje především na daně přímé, nicméně se v příslušných kapitolách zabývá i daněmi nepřímými. Elektronické podnikání úzce souvisí s využíváním nehmotných prostředků k vlastnímu podnikání. Domnívám se, že využití daňově zvýhodněných

jurisdikcí je pro podnikatele vhodným nástrojem, jak legálním způsobem dosáhnout významné úspory finančních prostředků. Toto také považuji za základní hypotézu mé práce.

Cílem této práce je ukázat možnosti daňové optimalizace plynoucí z mezinárodního daňového plánování, které lze při podnikání na internetu využít v souvislosti s jeho slabou vazbou na konkrétní teritorium a malým významem hmotných statků. Domnívám se, že podnikatel, který dobře naplánuje a zrealizuje optimalizaci vlastní daňové povinnosti přesunem svého podnikání do daňově příznivější jurisdikce, může takto získat nemalou úsporu finančních prostředků. V této práci se budu touto problematikou zabývat a pokusím se ukázat, jak lze řešit určité problémy, které se zdaněním takového podnikání na internetu souvisí. Snaha snížit svoji daňovou povinnost legálními prostředky na minimum je zcela logickým krokem odpovídajícím ekonomické teorii a zároveň jedním ze základních práv každého subjektu.

# **1. Základy elektronického podnikání**

Elektronické podnikání neboli podnikání na internetu je již ze své podstaty neodmyslitelně spjato s internetem. Pojem Internet označuje celosvětový systém počítačových sítí, které jsou navzájem propojené pomocí síťových uzlů. Jednotlivé počítače v těchto sítích spolu navzájem mohou komunikovat (vyměňovat si data) prostřednictvím protokolů TCP/IP (Transmission Control Protocol / Internet Protocol). Lze tedy konstatovat, že internet je celosvětová „sít' sítí“.

## **1.1. Historický vývoj internetu**

Za historický počátek internetu se považuje rozhodnutí prezidenta USA Dwighta D. Eisenhowera požádat o přidělení fondů na vytvoření Agentury moderních výzkumných projektů v roce 1958. Cílem této agentury měl být vývoj počítačové sítě, která by umožnila komunikaci řídicích středisek obrany USA v případě jaderného útoku proti USA. V roce 1961 je publikován první článek o přepínání paketů nazvaný „Informační toky ve velkých komunikačních sítích.“ V roce 1964 napíše Paul Baran článek „O distribuovaných počítačových sítích“, který se stává prvním dílem popisujícím použití bloku zpráv k zaslání informací přes počítačovou síť složenou z uzlů a spojů. V roce 1972 je vytvořen první e-mailový program. Znak „@“ byl vybrán jako symbol pro „at“. Následující rok dochází k prvnímu propojení datových center mimo území USA, jedná se o propojení do Anglie a Norska.

V roce 1974 společnost Intel přichází na trh s prvním osmibitovým mikroprocesorem typu 8080, což se považuje za počátek éry osobních počítačů. V roce 1977 začíná vývoj protokolu TCP/IP, jehož experimentální provoz je zahájen o 3 roky později. Během roku 1984 je v knize „Neromancer“ poprvé použito slovo kyberprostor a hned v následujícím roce je zaregistrována první doména „symbolic.com“.

V průběhu roku 1990 počítačový odborník Tim Berners-Lee vytváří síť World Wide Web, která je využívána až do dnešní doby. Tato informační síť byla původně vyvinuta, aby byla umožněna spolupráce světových laboratoří fyziky. Následoval velmi rychlý rozvoj internetu, což dokumentuje příklad z 90. let 20. století – v roce 1996 je prodána doména tv.com za 15 000 USD, zatímco v následujícím roce je za doménu business.com zapláceno 150 000 USD<sup>1</sup>.

### 1.1.1. Historický vývoj internetu v České republice<sup>2</sup>

Historie internetu na území dnešní České republiky se začala psát až po listopadu 1989. V březnu 1990 se tehdejší Česká a Slovenská Federativní Republika připojila k síti FIDOnet především prostřednictvím sítě BBS (Bulletin Board System<sup>3</sup>). Během května téhož roku se do ČSFR rozšiřuje i síť EUnet, určená hlavně pro počítače s operačním systémem Unix. V říjnu 1990 již mohou občané ČSFR využít síť EARN (European Unix Network), národním uzlem se tehdy stal střediskový počítač v Oblastním výpočetním centru ČVUT Praha. Během listopadu 1991 dochází k prvnímu připojení ČSFR k internetu. V roce 1993 vzniká síť CESNET, která již koncem tohoto roku měla uzly v 11 městech ČR. V následujících letech probíhá nahrazení sítě CESNET evropskou akademickou sítí TEN-34 a dále pak v roce 2001 je spuštěna síť CESNET2 s přenosovou kapacitou 2000Mbps.<sup>4</sup>

## 1.2. Právní povaha internetu

Internet je velice heterogenní „médiu“. Určit proto jednoznačně jeho právní povahu je poměrně obtížné. Z počátku své existence byl institutem de la gata – bez právní úpravy. V dnešní době se internetu dotýká velké množství nejrozličnějších právních předpisů, což plyne již z jeho samotné podstaty, neboť umožňuje napříč celým světem výměnu dat

---

<sup>1</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 43-47.

<sup>2</sup> PETERKA, J.: *Internet u nás*. [online] 1995 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.earchiv.cz/verze1996/a504c504.htm>.

<sup>3</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 48.

<sup>4</sup> tamtéž, s. 49.

a komunikaci mezi podnikatelskými subjekty navzájem i mezi podnikatelskými a nepodnikatelskými subjekty.

Každý z těchto subjektů může podléhat různým právním jurisdikcím daných států, dále pak jurisdikci nadnárodní a mezinárodní. V případě internetu je zde ještě další aspekt, kterým je jurisdikce státu, v němž se nachází internetový server (případně servery), jehož (případně jejichž) daná konkrétní komunikace či výměna dat probíhá. Jako příklad lze uvést tuto fiktivní situaci - potenciální zákazník z České republiky získává informace o zboží na internetové stránce patřící společnosti z Číny, kterou pro ni vyrobila firma z USA. Daná stránka se však nachází na serveru umístěném na Kypru a je provozována společností z Německa.

Z předchozího příkladu je vidět, že definovat internet po právní stránce není snadné. Je zřejmé, že internet nelze ztotožnit s žádným hmotným technickým zařízením, na němž je provozován, tudíž se nemůže jednat o právní věc v pravém slova smyslu. Nicméně kvalifikace přírodní ovladatelné síly je též mylná, protože využití elektronických signálů je předpokladem, nikoliv podstatou internetu. Univerzální poskytovatel služby internetu též chybí, tudíž se nemůže jednat ani o službu. Internet nemá žádnou organizaci či vlastní orgány a uplatnění principu teritoriality na internet jako celek je taktéž nemožné. Přijetí jednoznačných právních závěrů je v této situaci velmi složité. Nicméně můžeme aplikovat základní pravidla principu teritoriality, a to tím způsobem, že budeme posuzovat uplatnění práva konkrétního státu pro každý subjekt pohybující se na internetu individuálně. Z předchozího vyplývá, že bude nutné vnímat internet jako prostředí přenášející různé podoby datových souborů mezi subjekty předem definovanými i nedefinovanými.<sup>5</sup>

### **1.3. Charakteristika elektronického obchodu**

Pojmem elektronický obchod rozumíme podnikání fyzických a právnických osob pomocí elektronických prostředků. Zahrnuje všechny kroky od reklamy přes uzavření

---

<sup>5</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 57.

smlouvy, podporu prodeje ale i poprodejní služby. Z právního hlediska se jedná o právní úkony směřující k uzavírání smluv prostřednictvím počítačových sítí. Zboží je doručováno ve hmotné podobě nebo v podobě digitální přes internet.

Definice elektronického obchodu podle OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) obsahuje jakékoliv obchodní transakce, které provádějí fyzické i právnické osoby, přičemž tyto transakce jsou založeny na elektronickém zpracování a přenosu dat. Patří sem tedy například i výměna informací.<sup>6</sup>

Definice WTO (Světová obchodní organizace) zahrnuje nákup hmotných produktů přes internet i nákup produktů, které jsou přes internet doručovány v digitální podobě. Jedná se tedy i o transakce pomocí telefonu, faxu, televize, elektronických plateb a transferů platebních prostředků, které jsou dlouhodobě zavedeny.<sup>7</sup>

Definice dle práva Evropské unie nedefinuje přímo pojem elektronického obchodu. Tento pojem nahrazuje pojmem „služby informační společnosti“,<sup>8</sup> které jsou definovány pozitivně a negativně.

Pozitivní definice říká, že jde o služby poskytované zpravidla za úplatu, na dálku, prostřednictvím elektronického zařízení a na individuální žádost příjemce této služby. Příkladem takové služby je on-line prodej zboží, vyhledávání informací, přenos informací, ukládání informací atp.

Negativní definice zmiňuje povinnost členských států podporovat rozvoj e-aktivit podle směrnice 2000/31 a dále z působnosti směrnice vylučuje prodej a poskytování služeb off-line, např. telefonní služby, přímý marketing po telefonu či televizní a rozhlasové vysílání.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government (the Sacher Report) OECD, Paříž 1997

<sup>7</sup> Electronic Commerce and the Role of the WTO, Ženeva 1998

<sup>8</sup> Informatik society services čl. 2(a) tzv. transparenční směrnice 98/34

<sup>9</sup> DOLEČEK, M. *Elektronický obchod*. [online]. 2010 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/elektronicky-obchod-opu/1000818/7013/#b1>.

### **1.3.1 Rozdělení elektronických obchodů**

V praxi existuje několik způsobů kategorizace e-obchodu. Tato kapitola pojednává o rozdělení, které se používá nejčastěji, tedy o rozdělení dle účastníků transakcí.

#### **Průmyslové e-obchody**

Jedná se o tzv. B2B (business to business) e-obchody, jejichž prostřednictvím dochází k obchodování mezi obchodníky navzájem. Je pro ně typické použití vlastního specializovaného softwaru a velká míra zabezpečení. Tato forma je nejstarší a z finančního hlediska nejvýznamnější formou e-obchodu.

#### **Spotřebitelské e-obchody**

Jde o B2C (business to customer) e-obchody, typické pro uzavírání smluv mezi obchodníky a koncovými zákazníky. Z pohledu laické veřejnosti se jedná o nejrozšířenější typ, což lze doložit existencí velkého množství nejrozličnějších „katalogů“ zboží na internetu. Tyto e-obchody se používají ke sjednání smlouvy na základě katalogu (katalog většinou poskytuje dodavatel zboží), dále zde dochází ke sjednání ceny a obvykle i k realizaci platby. Někdy tento druh elektronického obchodu bývá doplněn o telefonní službu dodavatele, jindy je možné kontaktovat vyškoleného pracovníka on-line prostřednictvím sociálních sítí. Výhodou oproti klasickému obchodu je stálá otevírací doba 24 hodin denně a úspora nákladů za nájem obchodních prostor a platy personálu prodejny.

#### **Správní e-obchody**

Správní e-obchody se dělí na B2A (business to administration) a C2A (customer to administration) e-obchody. Nejedná se o elektronické obchody v pravém slova smyslu, neboť zde nedochází k obchodování služeb a zboží. Tyto e-obchody jsou příkladem tzv. eGovernmentu, do kterého spadají vztahy ke státní správě. Jako příklad lze uvést elektronické podání daňového přiznání.

### **Další typy e-obchodů**

Dalším typem e-obchodů je tzv. C2C (customer to customer). Jedná se o specifický typ e-obchodu, prostřednictvím kterého spolu uzavírají obchody 2 spotřebitelé. Typickým příkladem jsou elektronické aukce.

Druhým specifickým typem e-obchodů je C2B (customer to business). Zde se jedná o zatím nejméně rozšířený typ obchodu, kdy zákazník definuje vlastnosti požadovaného produktu (například maximální cenu apod.) a oslovuje s tímto produktem obchodníky k podání nabídek. Jako příklad lze uvést on-line nakupování letenek, kdy letecké společnosti mohou na poslední chvíli nabídnout zbývající nevyužitá místa.

### **1.3.2 Nástroje elektronického obchodu**

Pro efektivní fungování elektronického podnikání je nezbytná účinná a dobře organizovaná struktura e-obchodu. Tato struktura je tvořena jednotlivými nástroji elektronického obchodování. Nejvýznamnější z nich budou popsány v této kapitole.

#### **Domény a doménová jména<sup>10</sup>**

Doménová jména jsou v prostředí internetu často diskutovaným fenoménem. Jejich výběru by měl podnikatel, začínající své elektronické podnikání, věnovat velkou pozornost. Pokud bude doménové jméno zvoleno vhodně tak, aby tvořilo asociace s nabídkou, která bude jeho prostřednictvím předkládána, umožní takové doménové jméno podnikateli výrazně efektivnější prezentaci vlastního zboží či služeb.

Doménovým jménem se rozumí unikátní symbolické jméno, které jednoznačným způsobem identifikuje doménu, tedy určité „místo“ na internetu. Uspořádání doménového jména je: subdoména.doména.doména nejvyšší úrovně. Domény nejvyšší úrovně jsou národní a generické, domény nižší úrovně mohou být dány k dispozici uživatelům, aby si v jejich adresovém prostoru mohli registrovat vlastní doménová jména.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 70 – 83.

<sup>11</sup> Více o postupu registrace na <http://www.nic.cz>.

## **Webová stránka**

Prostřednictvím webové stránky dochází k přímé interakci s potenciálním zákazníkem. Její příjemné a dobře organizované členění a přitažlivý design mohou při rozhodování potenciálního zákazníka hrát významnou roli. Samotné fungování stránky zajišťuje software. Pro přístupnost stránky uživatelům internetu je nutné umístit ji na server, který je připojen k internetu.

## **Reklama**

Reklamou rozumíme proces, jímž jsou vyhledávání noví koncoví uživatelé nabízeného zboží či služeb. Internetová reklama je v dnešní době velmi často využívaným typem a patří i mezi nejrychleji se rozvíjející. Její výhodou oproti klasické televizní reklamě je možnost přesně určit počet potenciálních zákazníků, kterým bylo reklamní sdělení zobrazeno na jejich počítači. Dále lze přesně určit počet potenciálních zákazníků, kteří byli přivedeni na web zadavatele.

## **Smlouva s poskytovatelem internetových služeb**

Společnost, která má v plánu optimalizovat vlastní daňové zatížení formou vhodné volby místa podnikání či místa registrace svého elektronického podnikání, bude mít snahu umístit svoji webovou stránku do některého daňově zvýhodněného státu. V této zemi bude proto důležité zvolit vhodného poskytovatele internetových služeb.

Jestliže se podnikatel rozhoduje o konkrétním poskytovateli, neměl by opomenout schopnost providera poskytnout internetové připojení o dostatečné kapacitě, které je zároveň stabilní a umožňuje přístup na webové stránky 24 hodin denně. Druhým podstatným aspektem je zabezpečení obchodních dat a případných platebních transakcí. Internetoví provideři obvykle poskytují 3 základní způsoby prezentace webové stránky na internetu. Prvním způsobem je webhosting, který spočívá v umístění stránky na hardwaru poskytovatele. Webhosting je využíván hlavně u menších prezentací. Druhým způsobem je serverhosting, kdy se připojí uživatelův vlastní server na pátevní síť providera. Server je fyzicky umístěn u providera. Třetím způsobem je dedikovaný serverhosting, jenž je v dnešní době velmi populární. Tato služba je určena subjektům,

jež mají zájem využít serverhosting, nemajícím odborné znalosti, aby byly schopny zajistit si instalaci serveru a jeho správu. Poskytovatel tedy umístí server u sebe (poskytne tzv. housing) a zároveň zajišťuje dohled nad funkčností tohoto serveru.<sup>12</sup>

#### **1.4. Elektronický obchod z hlediska mezinárodního práva**

Evropská komise vydala v roce 2000 směrnici Evropské rady a Evropského parlamentu 2000/31/ES o některých právních aspektech služeb informační společnosti. Cílem směrnice bylo alespoň částečným způsobem sjednotit právní rámec poskytování těchto služeb. Takzvaná směrnice o e-commerce byla do českého zákonodárství přenesena zákonem 480/2004 Sb., o některých službách informační společnosti a o změně některých zákonů.

Směrnice upravuje především oblasti elektronického obchodu významné pro to, aby členské státy omezovaly poskytování elektronických služeb co nejméně. Směrnice naopak neobsahuje soukromoprávní úpravu, kterou ponechává na stávajících principech fungování mezinárodního práva soukromého, a vlastní vztah se tak bude řídit rozhodným právem určeným dle Římské úmluvy o právu rozhodném, resp. nařízením Řím I<sup>13</sup>.

Lze však říci, že směrnice upravuje pouze určité oblasti elektronického poskytování služeb a to selektivně. Sjednocuje tedy pouze právní úpravu, která je pro poskytování služeb informační společnosti klíčová. Směrnice konkrétně zavádí:

- princip země původu v oblasti poskytování služeb informační společnosti,
- požadavky na povolovací režim poskytovatelů služeb informační společnosti,
- právní úpravu obchodních sdělení,
- nakládání se smlouvami uzavíranými elektronickou cestou,
- odpovědnost poskytovatelů zprostředkovatelských služeb,
- obecnou informační povinnost poskytovatelů služeb informační společnosti.

---

<sup>12</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 123-124

<sup>13</sup> Odbor vnitřního trhu a služeb EU. *Elektronické obchodování, co znamená a co může znamenat pro Vás?* [online]. 2007 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument34954.html>.

## 1.5. Elektronický obchod z hlediska českého práva

S příchodem elektronického obchodu musel právní systém reagovat na vztahy do té doby právním systémem neupravené. Obecně lze říct, že právní systém reagoval třemi způsoby<sup>14</sup>:

- stávající právní úprava se použila i na elektronický obchod (autorské právo apod.),
- stávající právní normy dostaly nový rozměr jejich aplikací na právní vztahy plynoucí z e-obchodu, například se jedná o určení rozhodného práva,
- vznikly zcela nové právní normy, zde se například jedná o právní úpravu elektronického podpisu.

V české právní úpravě se e-obchodu věnují především:

- Zákon č. 480/2004 Sb., o některých službách informační společnosti,
- Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu,
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník (upravuje elektronické spotřebitelské smlouvy)
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (upravuje elektronická podání a doručování)
- Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů. Tento zákon upravuje elektronické úkony státních orgánů, orgánů územních samosprávných celků, Pozemkového fondu České republiky a jiných státních fondů, zdravotních pojišťoven, Českého rozhlasu, České televize, samosprávných komor zřízených zákonem, notářů a soudních exekutorů (orgán veřejné moci) vůči fyzickým osobám a právnickým osobám, elektronické úkony

---

<sup>14</sup> DOLEČEK, M. *Elektronický obchod*. [online]. 2010 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/elektronicky-obchod-opu/1000818/7013/#b1>.

fyzických osob a právnických osob vůči orgánům veřejné moci a elektronické úkony mezi orgány veřejné moci navzájem prostřednictvím datových schránek.

### **1.5.1. E-podnikání podle obchodního zákoníku**

Obchodní vztahy, které vznikají při elektronickém obchodování, jsou upraveny obchodním zákoníkem (Zákon č. 513/1991 Sb.), případně dalšími speciálními normami. Obchodní rejstřík vede příslušný krajský soud.

Tento zákon definuje podnikání jako „soustavnou činnost prováděnou podnikatelem, samostatně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku.“ Pro vybrané podnikatelské subjekty – právnické osoby obchodní společnosti<sup>15</sup> - je tento zápis dokonce nezbytnou podmínkou jejich vzniku. V případě, že se jedná o podnikatele – fyzickou osobu, tento podnikatel v obchodním rejstříku být zapsán nemusí, musí však být zapsán v rejstřících ostatních.

Pro účely e-podnikání je velmi důležitý §3a tohoto zákona, který říká, že podnikatel jednající bez řádného podnikatelského oprávnění je za případnou škodu odpovědný stejně, jako by tak činil s řádným podnikatelským oprávněním. Odhalit a posoudit oprávněnost podnikání určitého podnikatelského subjektu, jež se účastní e-komerce, je obvykle výrazně náročnější než u podnikání „klasického.“

### **1.5.2. E-podnikání podle živnostenského zákona**

Živnostenský zákon (resp. § 2 Zákona č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon) říká, že „živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.“ Dále taxativně jmenuje činnosti, které živností nejsou. Získání živnostenského

---

<sup>15</sup> Obchodními společnostmi podle Obchodního zákoníku jsou: veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, společnost s ručením omezeným, akciová společnost, evropská společnost a evropské hospodářské sdružení.

oprávnění je také podmínkou pro zapsání podnikatele do obchodního rejstříku v případech, ve kterých zákon nestanoví jinak.<sup>16</sup>

České právo rozděluje živnosti do několika skupin. Základní rozdělení je na 2 skupiny, a to živnosti ohlašovací a koncesované. Ohlašovací živnosti pak zákon dále dělí na volné, řemeslné a vázané. Jejich taxativní výčty najdeme v příloze zákona. Pro provozování koncesované živnosti nestačí pouze splnit zákonem stanovené podmínky, jako je tomu u živností ohlašovacích. Je zde navíc nutné získat tzv. koncesi, která se uděluje na základě správního řízení.

## 1.6. Elektronické smlouvy

Smlouva je dvoustranný či vícestranný právní úkon, jímž si smluvní strany sjednávají určitá práva a povinnosti. V podstatě se jedná o dohodu, která zakládá právní vztah mezi stranami smlouvy. Právní úkon je projev vůle směřující ke vzniku, změně nebo zániku práv a povinností. Každý právní úkon musí splňovat tyto náležitosti:

- musí být učiněn osobou způsobilou k právním úkonům,
- musí být učiněn svobodně, vážně, určitě a srozumitelně,
- musí být učiněn v náležité formě a jeho předmětem nesmí být plnění nemožné,
- dále pak smlouva nesmí být uzavřena v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.<sup>17</sup>

Elektronickými smlouvami myslíme smlouvy uzavírané prostřednictvím počítačové sítě, kdy jednotlivé smluvní strany nejsou ve vzájemném fyzickém kontaktu. Uzavírání smluv probíhá výměnou datových zpráv v elektronické podobě.

Komunikační technologie dnešní doby umožňují rychlou výměnu informací mezi komunikujícími, což vytváří nové možnosti pojetí obchodního jednání oproti jednání

---

<sup>16</sup> Například v případě tzv. svobodných povolání tomu tak není.

<sup>17</sup> DOLEČEK, M. *Smlouvy*. [online]. 2010 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/smlouvy-opu/1000818/47365/>.

v tradičním prostředí. To má samozřejmě dále vliv na podmínky uzavírání takovýchto smluv. Uzavírání smluv on-line lze začít bez aktivní spolupráce druhé strany, a to prostým kliknutím na některou z nabízených možností. Tímto vyjadřujeme souhlas zahájit jednání o již existujících návrzích smluvního textu. Tyto možnosti vyvolávají zcela nové problémy v různých oblastech práva. Přestože tradiční soukromoprávní úpravy byly postaveny na zásadě, že smlouva je uzavřena tehdy, je-li přijat návrh smlouvy, úpravy vnitrostátního práva se v jednotlivostech liší. Proto je pro posouzení konkrétní e-smlouvy nutné vždy nejprve zjistit, jakým právem se spravuje. V rámci Evropské unie byly přijaty harmonizační směrnice<sup>18</sup> Vzhledem k tomu, že transakce v rámci elektronického obchodu probíhají na dálku, není tedy možné ověřit totožnost subjektu „tradičním“ způsobem. Z tohoto důvodu je dobré stanovit vlastnosti, které by každá elektronická transakce měla mít: <sup>19</sup>

- Identifikace – mělo by být možné jednoznačně a bez většího úsilí identifikovat každou smluvní stranu,
- Autentizace – mělo by být možné bezpečně ověřit identifikaci,
- Autorizace – každá strana by měla mít nastaveny bezpečnostní limity, v nichž se mohou pohybovat její transakce,
- Integrita – data transakce nemohou být změněna jinou stranou než původcem dané transakce,
- Atomicita – jakákoliv transakce se musí provést jako celek, nebo se jako celek zrušit,
- Neodmítnutelnost – pokud je požadavek přijat, nemůže odesílatel zpochybnit autorství či integritu transakce.

---

<sup>18</sup> Jedná se např. o směr. 97/7 o ochraně spotřebitelů v oblasti smluv uzavíraných na dálku, směr 2000/31 o elektronickém obchodu aj.

<sup>19</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 154.

## 2. Zdanění e-podnikání

Internet v dnešní době umožňuje výměnu informací v elektronické podobě po celém světě. Elektronické podnikání se tímto postupně stává stále více globálním podnikáním bez pevné vazby na konkrétní teritorium, které je přitom jedním ze základních principů dnešního zdanění, kdy se dá říci, že jednotlivé obchody se v podstatě daní v té zemi, kde se uskutečnily.

Také vazba podnikatelských subjektů na určité území je v dnešní době mnohem slabší. V tradičním pohledu je podnikání založeno na hmotných výrobních prostředcích, produktech a přítomnosti na konkrétním místě. Ve světě elektronického obchodu toto neplatí, fyzická přítomnost na konkrétním místě není pro výkon dané činnosti nijak podstatná. Zjednodušeně lze konstatovat, že takovou činnost můžeme provádět z jakéhokoli místa na světě. Tento fakt se používá při optimalizaci vlastní daňové povinnosti a podnikatel si tak může legálním způsobem snížit daňovou povinnost a v některých případech se od ní i zcela oprostít. Činnost může být teoreticky vykonávána odkudkoliv, tedy i podnikání může být registrováno kdekoli na světě.

Dřívější orientace ekonomiky na hmotné produkty a jejich dodání se nyní přesouvá na produkty nehmotné, digitální a na služby. To má na problematiku zdaňování zásadní vliv. Zvlášť oblast daní nepřímých je na hmotné dodávce zboží založena.

Dalším problémem současného systému zdanění při podnikání na internetu je anonymita. Pro úspěšné uzavření elektronického obchodu se dodavatel a odběratel nemusí prakticky vůbec znát, odběratel tedy často vůbec netuší, kdo je skutečným dodavatelem. Tato situace není v současném systému daní příliš zakotvena, což může znamenat pro odběratele obtížně řešitelný problém.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 310-312.

## 2.1. Daň z příjmů

Daň z příjmů patří mezi daně přímé. V České republice známe daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Jejich odlišnost spočívá v tom, pro jaké skupiny poplatníků se uplatňují. Principiálně tato daň říká, kdo, kde, jaký příjem a v jaké výši má zdanit.<sup>21</sup> V této kapitole se budu zabývat daní z příjmů z pohledu podnikatelských subjektů, nikoliv například z pohledu zaměstnanců apod.

Daň z příjmů je vybírána ze zisků podnikatelských subjektů. Pro určení místa (resp. státu), ve kterém má dojít k přiznání a následnému zdanění příjmů, je rozhodující:

- **pro právnické osoby:**  
sídlo podnikatele, místo skutečného vedení, případně stálá provozovna,
- **pro fyzické osoby:**  
místo bydliště podnikatele nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

V praxi někdy dochází k tzv. dvojímu zdanění, což znamená, že si na zdanění příjmů daného subjektu činí nárok dva státy. Tento z ekonomického pohledu podnikatele negativní jev je omezován uzavíráním smluv o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy spolu uzavírají jednotlivé státy navzájem.<sup>22</sup>

Pro určení zdanění podnikatele v konkrétním státě jsou rozhodující dva základní pojmy. Jedná se o zdroj příjmů na území daného státu a stálou provozovnu. Příjmy plynoucí ze zdrojů nacházejících se na území daného státu jsou obvykle zdaněny srážkovou daní z hrubé částky, která je převáděna do zahraničí. Pojem stálá provozovna představuje z hlediska právního systému samostatný podnikatelský subjekt a jako takový podléhá běžnému zdanění svých příjmů. Jednotlivé státy se mohou lišit v definicích těchto pojmů (především pojmu stálá provozovna), proto by podnikatel během tvorby svého podnikatelského plánu měl mít dobrou znalost konkrétní jurisdikce daného státu.

---

<sup>21</sup> KLEIN, Š.; ŽÍDEK, K. *Mezinárodní daňové plánování*, 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2002 s. 54.

<sup>22</sup> Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění, které má v současné době uzavřena Česká republika je přílohou této práce.

Na výše zmíněných pojmech můžeme snadno demonstrovat problematiku zdanění elektronického obchodování. V případě tradičního podnikání musí podnikatel mít v dané zemi většinou alespoň kancelář, sklad, dopravní prostředek a personál. Z toho vychází i právní rámec zdanění, který se používá v dnešní době.

V případě elektronického podnikání je tomu však jinak. Zákazník může získat informace o nabízeném výrobku či službě prostřednictvím webové stránky, která je umístěna na serveru, jenž se může nacházet prakticky kdekoli na světě. Přes tuto stránku si následně dané zboží či službu objedná a obvykle rovnou i zaplatí. Samotnou dodávku zboží následně podnikatel svěří nezávislému dopravci. V případě, kdy by v daném státě i samotná existence skladu tvořila stálou provozovnu, je obvykle možné využít outsourcingu skladových služeb.

Na tomto místě je důležité zmínit význam umístění serveru, na kterém bude umístěna webová stránka, na níž budou potenciální zákazníci získávat informace a přes kterou si mohou objednávat zboží a služby podnikatele. V některých případech totiž již pouhá fyzická přítomnost serveru na území daného státu vytváří stálou provozovnu, nicméně v některých jiných státech tomu tak být nemusí.<sup>23</sup>

Dalším aspektem elektronického podnikání, který je třeba si uvědomit, jsou rozsáhlé možnosti rozmístění různých částí společnosti v různých jurisdikcích. Tyto části jsou pak navzájem propojeny prostřednictvím internetu. Při využití těchto možností a vhodného využití outsourcingu může být pro správce daně velmi složité určit, v jaké jurisdikci se společnost nachází. Z předchozího je patrné, že dobrá znalost této problematiky umožňuje podnikateli naprosto legálním způsobem využít současných právních systémů jednotlivých států, a výrazným způsobem si tak snížit svoji daňovou zátěž.

---

<sup>23</sup> Např. v České republice

### 2.1.1. Mechanismus výběru daně

Existují 2 základní způsoby výběru této daně:

- **Daň platí sám poplatník**

Poplatník na konci zdaňovacího období vyčíslí sumu dosažených příjmů a sumu vynaložených výdajů. Jejich rozdíl je základem daně, ze kterého potom vypočítá vlastní daňovou povinnost. Tuto daňovou povinnost následně uvede ve svém daňovém přiznání a odvede ji. Jak u tradičního, tak elektronického podnikání podnikatel zná výši svých příjmů a výši svých výdajů, a proto by tento mechanismus výběru daně neměl být u elektronického podnikání nijak odlišný.

- **Daň platí plátce daně**

V případech, kdy by výběr daně od poplatníka byl příliš obtížný či administrativně náročný a bylo by zde vysoké riziko daňových úniků, ukládá zákon<sup>24</sup> povinnost výběru a odvodu daně osobám, které s poplatníkem obchodují. Příkladem může být platba licenčních poplatků daňovým nerezidentům, která podléhá srážkové dani.<sup>25</sup> Tento mechanismus je postaven na principu, že plátce zná subjekt, se kterým obchoduje, a není pro něj tudíž problém určit, zda se toto nařízení na něj vztahuje, či nikoliv. V případě elektronického obchodování tomu tak být často nemusí. Zde potom pro plátce daně nastává problém, zda provést zajištění daně, což může vést k neochotě obchodního partnera takovou transakci realizovat, nebo zajištění neprovést a vystavit se riziku ze strany správce daně, který v případě, že zajištění mělo být provedeno a provedeno nebylo, doměří daň právě plátcí daně.

### 2.1.2. Daňové rezidentství

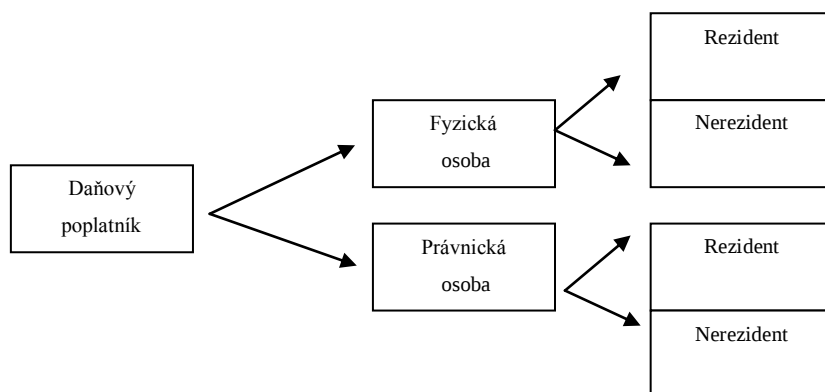
Princip rozdělení daňových poplatníků z hlediska rezidentství v konkrétním státě je zachycen na grafu níže.

---

<sup>24</sup> Jedná se o zákon č. 208/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>25</sup> § 36 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Graf 2. 1.: Rozdělení daňových poplatníků z hlediska daňové rezidence (Zdroj vlastní)



Obecně platí, že poplatník zdaňuje svoje celosvětové příjmy ve státě, ve kterém je daňovým rezidentem. Poplatník - fyzická osoba, která má v České republice místo bydliště, případně se zde obvykle zdržuje (po dobu alespoň 183 dnů v roce), má tedy podle § 2 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, daňovou povinnost na příjmy ze zdrojů na území České republiky i na příjmy plynoucí ze zahraničních zdrojů. Jedná se o tzv. fyzické osoby, daňové rezidenty. Ostatní poplatníci – fyzické osoby - mají daňovou povinnost jen na příjmy plynoucí jim ze zdrojů na území České republiky. Jedná se o tzv. fyzické osoby, daňové nerezidenty. Za daňové nerezidenty zákon také považuje osoby, které se v České republice zdržují za účelem studia či léčení i v případě, že se zde zdržují po dobu delší než 183 dní v jednom kalendářním roce. Dále také zákon považuje za daňové nerezidenty ty fyzické osoby, u kterých to stanoví mezinárodní smlouvy.

Obdobný princip platí i pro poplatníky – právnické osoby. Poplatníci - právnické osoby, které mají v České republice sídlo nebo místo vedení (tzv. place of effective management), mají daňovou povinnost podle § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky i na příjmy

plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Jedná se o tzv. právnické osoby, daňové rezidenty. Ostatní tito poplatníci mají daňovou povinnost pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Jedná se o tzv. právnické osoby, daňové nerezidenty.

V případě, kdy by jeden poplatník byl z pohledu českého Zákona o daních z příjmů daňovým rezidentem v České republice a zároveň z pohledu zahraničního práva daňovým rezidentem v jiném státě (např. na základě místa vedení), můžeme pro zamezení dvojího zdanění použít pro určení daňového rezidentství smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou mezi Českou republikou a daným státem. Tento postup upravuje § 38f odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. V případech, kdy taková smlouva uzavřena není, je poplatník nucen podstoupit zdanění v obou zemích.

Pro tradiční podnikání nečiní výše zmíněný mechanismus určení daňového rezidentství žádné zásadní problémy. U elektronického podnikání tomu tak však není. Představme si společnost, jejímž předmětem podnikání je zprostředkování nákupu a prodeje zboží na internetu. Vedení společnosti často cestuje, tráví významnou část roku na různých místech světa, na kterých zároveň činí jednotlivá rozhodnutí jak strategická, tak běžná každodenní. Vzhledem k tomu, že tato rozhodnutí jsou činěna po celém světě, bude pro podnikatele velmi obtížné určit, v jaké zemi a jakým způsobem by měl své příjmy zdanit. Teoreticky může nastat situace, kdy takový poplatník nemusí být rezidentem nikde a neplatit tedy daň žádnou, nebo naopak může být rezidentem v několika zemích najednou a tedy i platit několik daní najednou.<sup>26</sup>

### **Příjmy nerezidentů ze zdrojů na území České republiky**

Pokud poplatník není v České republice daňovým rezidentem a nevytvoří zde stálou provozovnu, daní zde pouze ty příjmy, které mu plynou ze zdrojů České republiky. Tyto příjmy jsou taxativně vyjmenovány v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

*(1) Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v §2 odst. 3 a §17 odst. 4 považují*

*a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny,*

---

<sup>26</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 315-316.

*b) příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání) s výjimkou příjmů uvedených v písmenu f) bodu 2, která je vykonávána na území České republiky nebo na palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky uvedenými v §2 odst. 2 a §17 odst. 3,*

*c) příjmy ze služeb s výjimkou provádění stavebně montážních projektů, příjmy z obchodního, technického nebo jiného poradenství, řídicí a zprostředkovatelské činnosti a obdobných činností poskytovaných na území České republiky,*

*d) příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území České republiky a z práv s nimi spojených,*

*e) příjmy z užívání nemovitostí (jejich částí) včetně bytů (jejich částí) umístěných na území České republiky,*

*f) příjmy*

*1. z nezávislé činnosti, např. architekta, lékaře, inženýra, právníka, vědce, učitele, umělce, daňového či účetního poradce a podobných profesí, vykonávané na území České republiky,*

*2. z osobně vykonávané činnosti na území České republiky nebo zde zhodnocované veřejně vystupujícího umělce, sportovce, artisty a spoluúčinkujících osob, bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu,*

*g) příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v §2 odst. 2 a §17 odst. 3 a od stálých provozoven poplatníků uvedených v §2 odst. 3 a §17 odst. 4, kterými jsou*

*1. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití předmětu průmyslového vlastnictví, počítačových programů (software), výrobně technických a jiných hospodářsky využitelných poznatků (know-how),*

*2. náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému,*

*3. podíly na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních společností a družstev a jiné příjmy z držby kapitálového majetku a část zisku po zdanění vyplácená tichému společníkovi. Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§23 odst. 7) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle §25 odst. 1 písm. w)*

*a zm), s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo dalších států, které tvoří Evropský hospodářský prostor,*

*4. úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček a obdobné příjmy plynoucí z jiných obchodních vztahů, z vkladů a z investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,<sup>71</sup>*

*5. příjmy z užívání movité věci nebo její části umístěné na území České republiky,*

*6. odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,*

*7. příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou v obchodním majetku stále provozovny, investičních nástrojů podle zvláštního právního předpisu, upravujícího podnikání na kapitálovém trhu,<sup>71</sup> majetkových práv registrovaných na území České republiky,*

*8. výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování, ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží,*

*9. výživné a důchody<sup>11</sup>,*

*10. příjmy plynoucí společníkovi obchodní společnosti v souvislosti se snížením základního kapitálu,*

*11. příjmy z úhrad pohledávky nabyté postoupením,*

*12. sankce ze závazkových vztahů,*

*h) příjmy z převodu podílů v obchodních společnostech nebo družstvech, které mají sídlo na území České republiky.<sup>27</sup>*

---

<sup>71</sup> Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>11</sup> Např. §842 občanského zákoníku.

<sup>27</sup> Luytent CZ s.r.o. a Konzultant a.s. *Česká daňová zpráva: Zákon č. 586/1992 Sb.* [online]. 2010 [cit. 16-1-2011]. Dostupné z: [http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182\\_795.html/papp/cds\\_konzultant/-4f3d5430:12d805c712f:3572?init=n&url=586/1992%20Sb.%20%C2%A719\\*0&date=-2](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_795.html/papp/cds_konzultant/-4f3d5430:12d805c712f:3572?init=n&url=586/1992%20Sb.%20%C2%A719*0&date=-2).

Tyto příjmy lze pro zjednodušení rozdělit do následujících kategorií:

1. Příjmy z podnikatelské činnosti
2. Příjmy z investic
3. Příjmy z práv užívání (licence, autorská práva aj.)
4. Příjmy z pronájmu
5. Příjmy z prodeje majetku
6. Ostatní příjmy

Daňové nerezidenty můžeme rozdělit podle toho, jestli jsou daňovými rezidenty státu, se kterým má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nebo jsou rezidenty státu, který takovou smlouvu s Českou republikou nemá. V případě, kdy poplatník je rezidentem takového státu, který smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou nemá, je tento poplatník nucen podstoupit zdanění v obou zemích. V případě, že poplatník je rezidentem státu, který takovou smlouvu s Českou republikou uzavřenou má, je potřeba určit jaký stát a v jaké výši může daný příjem zdanit. Postup pro určení, zda a případně jak daný příjem daňového nerezidenta ze smluvního státu bude na území České republiky zdaněn, je poté následující:

1. zjistíme, zda a jak daný příjem lze podle české legislativy zdanit podle §22 Zákona č. 586/1992, zákon o dani z příjmů,
2. použijeme smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou se státem nerezidenta, která nám říká, zda Česká republika může takovýto příjem zdanit, a dále stanoví, jakou maximální výši daně může na tento příjem uplatnit,
3. podle §36 Zákona o dani z příjmů zjistíme, jestli daný příjem je zdaněn srážkovou daní,
4. podle §38e Zákona o dani z příjmů zjistíme, zda je potřeba provést zajištění daně.

Srážku daně provádí plátce daně, který vyplácí příjem podléhající srážkové dani nerezidentu. V případě použití srážkové daně se až na výjimky jako základ daně pro výpočet zvláštní sazby daně použijí pouze příjmy. Tento základ daně se dále nesnižuje

o nezdanitelnou část základu daně. Zvláštní sazba daně je obvykle 15%, pro příjem z nájemného u finančního leasingu pak 5%.

Zajištění daně je povinen provést plátce daně, který vyplácí ve prospěch daňového nerezidenta příjem, jenž nepodléhá srážkové dani. Toto zajištění provede podle §38e ZDP. Zajištění se podle zákona č. 438/2003 Sb., o daních z příjmů vztahuje jen na příjmy vyplácené subjektům daňově rezidentním mimo EU. Zajištění se provádí ve výši:

- a) 1% příjmu z prodeje investičních instrumentů a příjmů z úhrad pohledávek nabytých postoupením,
- b) 10% z ostatních příjmů na území České republiky.

### **Příjmy stálé provozovny**

Stálá provozovna je definována v §22 odst. 2. a 3. zákona č. 586/1992 Sb., ZDP. Pokud poplatník vytvoří v České republice stálou provozovnu, budou příjmy této provozovny zdaňovány stejně jako příjmy daňového rezidenta – tedy celosvětové příjmy této provozovny budou zdaňovány v tuzemsku. Dle litery zákona se jedná o místo výkonu činnosti daňových nerezidentů na území České republiky, např. kancelář, staveniště, dílna, prodejna. Stálá provozovna sice nemá právní subjektivitu, ale z daňového hlediska na ni nahlížíme obdobně jako na samostatný subjekt.

Tato definice je výstižná pro tradiční formy podnikání. Pro elektronické podnikání není příliš výstižná, čehož mohou podnikatelské subjekty v e-komerci využít. Elektronické podnikání nevyužívá výše zmíněné tradiční stálé provozovny, ale pracuje s aktivy, jakými jsou např. server, internetová stránka, připojení k internetu aj.

- Server – určení, zda server umístěný v České republice vytvoří stálou provozovnu, může být poměrně složitým problémem. Provozovna je definována jako určité místo, kdy server je hmotnou věcí, čili na určitém místě se fyzicky skutečně nachází. Podmínka vykonávání činnosti je velmi sporná, pokud server není obsluhován zaměstnanci nerezidenta, navíc nemusí být ani obsluhován kýmkoliv na území České republiky. Na druhou stranu činnost serveru pro

uskutečnění elektronického obchodu je nezpochybnitelná, protože poplatník požívá jejich výsledků. Otázka této definice je velmi otevřená, neboť při určitém výkladu by mohlo stálou provozovnu vytvořit už například pouhé používání telefonních linek pro obchodní účely.

- Internetová stránka - internetová stránka je souborem dat umístěných na serveru, který je připojen k internetu. Umístění stránky v České republice znamená využití určité části kapacity počítače zde umístěného. Pokud by tedy platilo, že pro vznik stálé provozovny není podstatné, zda je server poplatníkem vlastněn, pronajat či jinak využíván, pak by i toto umístění internetové stránky vedlo ke vzniku stálé provozovny. V praxi samotná internetová stránka stálou provozovnu nevytváří.
- Připojení na internet – připojení k internetu v České republice podle současného práva nevytváří stálou provozovnu, protože se jedná o službu poskytovanou za úplatu českým poskytovatelem internetového připojení.<sup>28</sup>

### 2.1.3. Nehmotný majetek

V elektronickém podnikání klesá oproti podnikání tradičnímu význam hmotného majetku a naopak stoupá význam majetku nehmotného. Následující kapitola se proto zabývá výhradně nehmotným majetkem a jeho významem pro elektronické podnikání.

Nehmotný majetek je definován v §32a ZDP jako zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.<sup>29</sup> Dále musí být splněny tyto podmínky:

- majetek byl nabyt úplatně, vkladem společníka, tichého společníka nebo člena družstva, přeměnou, darováním, zděděním, nebo byl vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,

---

<sup>28</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 317-318.

<sup>29</sup> Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- doba použitelnosti je delší než jeden rok; přitom dobou použitelnosti se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost, uchovatelný pro další činnost nebo může sloužit jako podklad či součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků.

Z výše uvedených podmínek je dobré zmínit podmínku doby použitelnosti delší než jeden rok. Tato podmínka je velmi široce definovaná a pro podnikatele může být složité jednoznačně rozhodnout, zda daný majetek má delší dobu použitelnosti než 1 rok. Jako příklad lze uvést internetovou stránku vytvořenou poplatníkem pro vlastní účely. Poplatník při její tvorbě předpokládá její využití po dobu přibližně dvou let. Vzhledem k rychlému tempu vývoje v oblasti elektronického podnikání se však po určité době, například po 6 měsících, poplatník rozhodne tuto stránku nahradit jinou, dle jeho názoru lépe zpracovanou internetovou stránkou, která více odpovídá moderním trendům. Teoretická doba použitelnosti internetové stránky je neomezená, na druhou stranu je zřejmé, že v praxi bude nutné reagovat na vývoj informačních technologií a stránku pravidelně upravovat či zcela měnit za modernější.

## **2.2. Daň z přidané hodnoty**

Daň z přidané hodnoty patří mezi daně nepřímé. Zákonem, který se touto daní zabývá, je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Zde je vymezena její působnost, do které spadají veškeré tuzemské fyzické a právnické osoby a dále pak veškeré další fyzické i právnické osoby, pokud je místem plnění Česká republika.

### **2.2.1. Předmět daně**

Předmětem této daně dle § 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty je:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen "převod nemovitosti") za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,

- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen "členský stát") za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.<sup>30</sup>

Z výše uvedeného je zřejmé, že daň z přidané hodnoty se uplatňuje až na konečnou fázi činnosti. V elektronickém obchodování s hmotnými produkty nečiní tento mechanismus příliš velké problémy, neboť povaha a charakter takového dodání zůstává stále stejná.

Při posuzování dodání elektronických produktů bude tato problematika komplikovanější. V těchto případech může být obtížné určit, zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služby a následně zda vůbec lze dodávku považovat za zdanitelné plnění. Například prodej softwaru na nosiči cd se na první pohled jeví jako hmotné dodání zboží – prodej daného cd disku. Ve skutečnosti odběrateli jde především o „obsah“ daného cd, tedy o právo využívat daný software. Z daňového hlediska se v praxi tedy přikláníme k posouzení, že dochází k převodu práv, nikoliv k dodání zboží.

Správné posouzení, zda se jedná o dodání zboží či poskytnutí služby, má významný dopad na určení místa plnění, datum uskutečněného zdanitelného plnění, případně na sazbu daně.<sup>31</sup>

### **2.2.2. Vymezení osob**

Zákon o DPH se dotýká osob fyzických i právnických. V této kapitole bude uvedeno podrobnější rozdělení z pohledu problematiky daně z přidané hodnoty.

<sup>30</sup> § 2 zákona č. 235/2004, zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>31</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 336.

- a) Osoba povinná k dani
  - fyzická či právnická osoba, která vykonává ekonomickou činnost a má sídlo a místo podnikání v České republice.
- b) Osoba nepovinná k dani
  - fyzická či právnická osoba, která nevykonává ekonomickou činnost, takováto osoba je neplátcem daně.
- c) Osoba registrovaná k dani
  - fyzická či právnická osoba, která se zaregistrovala k dani z přidané hodnoty na území EU a nemá sídlo a místo podnikání v České republice.
- d) Zahraniční osoba
  - fyzická či právnická osoba z třetích zemí (tj. země mimo prostor EU).
- e) Osoba identifikovaná k dani
  - právnická osoba nepovinná k dani v tuzemsku, která pořizuje zboží z jiného členského státu EU a hodnota tohoto zboží bez daně překročí v kalendářním roce částku 326 000 Kč.
- f) Plátce daně
  - fyzická či právnická osoba, která se v České republice registrovala k dani z přidané hodnoty (tj. má české DIČ).

### **2.2.3. Místo plnění**

Správné určení místa plnění je pro zdanění daného plnění v konkrétním státě naprosto stěžejní. V případě elektronického podnikání je však toto určení mnohdy velmi komplikované. Místo plnění je definováno v § 7 - § 12 zákona o DPH. V § 7 je definováno místo plnění při dodání zboží a při převodu nemovitostí, v § 7a při dodání plynu a elektřiny, v § 8 při zasílání zboží, v § 9 a 10 při dodání služeb, v § 11 při pořízení zboží z členského státu EU a v § 12 při dovozu zboží.

Pro správné určení místa plnění je důležité místo sídla či místo provozovny. Sídlo je sice jednoznačně definováno v obchodním rejstříku, ale ve světě elektronického obchodování je jeho možnost přesunu do daňově výhodnější jurisdikce teoreticky

neomezená, což může při činit problémy při určování místa plnění. Definice stálé provozovny je v zákoně o DPH v § 4 odst. 1 písm. y) a budeme se jí podrobněji zabývat v samostatné kapitole.

Z pohledu podnikání na internetu je zajímavé zmínit zasílání zboží. Zasílání zboží je definováno v § 18 zákona o DPH. Zjednodušeně se dá říci, že se jedná o dodání zboží, které provádí tuzemský plátce daně ve prospěch osoby z jiného členského státu EU, pro kterou toto dodání není předmětem daně v daném státě. Dále tento paragraf říká, že takovýto plátce je povinen se v daném státě zaregistrovat k dani, pokud hodnota dodávaného zboží překročí částku stanovenou tímto státem. Částka stanovená Českou republikou je 35 000 EUR. Tato právní úprava platí v rámci celé Evropské unie. Druhou používanou sazbou je 100 000 EUR. Zasílání zboží je časté například u elektronických obchodů prodávající oblečení, elektroniku apod. koncovým spotřebitelům. Pro podnikatele je v takovém případě důležitá znalost této problematiky a její právní úpravu v daném státě, aby ji mohl využít ve svém daňovém plánování.

#### **2.2.4. Registrace**

V České republice existují dva druhy registrace k dani z přidané hodnoty. V prvním případě se jedná o tzv. registraci ze zákona, kdy je tato registrace pro daný subjekt zákonnou povinností. Taková situace nastává v okamžiku, kdy podnikatel dosáhne vyššího obrátu než 1 000 000 Kč za předcházejících 12 bezprostředně následujících kalendářních měsíců. Lhůty pro podání registrace upravuje § 95 zákona o DPH, obecně se jedná o lhůtu 15 dnů od konce kalendářního měsíce, v němž došlo k překročení částky stanovené v § 6 tohoto zákona. Plátcem daně se poté osoba, která podala žádost o registraci k dani z přidané hodnoty, stává 1. den třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž došlo k překročení limitu. Pokud osoba, pro kterou je podání registrace zákonnou povinností, tuto povinnost nesplní, definuje zákon trest ve výši 10% z celkového obrátu za období, ve kterém daná osoba měla plátcem daně být.

Druhou možností je dobrovolná registrace, kterou je možné podat kdykoliv. V tomto případě musí osoba prokázat, že vykonává ekonomickou činnost. O její registraci

následně rozhodne příslušný správce daně, který také stanoví, k jakému datu se v případě vyhovění žádosti osoba stává plátcem daně.

Podávat přiznání k DPH je v České republice možné buď za čtvrtletí, nebo za každý kalendářní měsíc. V případě, že subjekt dosáhne obratu nad 10 000 000 Kč, musí se stát měsíčním plátcem povinně.

Zákon o DPH také stanoví podmínky zrušení registrace k DPH. Plátce může zrušit registraci na základě žádosti. Podmínkou pro její podání je obrat menší než 1 000 000 Kč za posledních 12 po sobě následujících kalendářních měsících. Tuto žádost je možné podat nejdříve za 12 měsíců od data registrace. Dále je nutné navrhnout datum, ke kterému chce subjekt přestat být plátcem daně. Následně vše posoudí příslušný správce daně. V případě, že správce žádosti vyhoví, přestává být subjekt plátcem daně k uvedenému datu. Při zrušení registrace je až na výjimky stanovené zákonem nutné provést vypořádání daně.

V České republice má plátce daně z přidané hodnoty povinnost uplatňovat daň na výstupu (tzv. uskutečněná plnění) a má možnost uplatnit si daň na vstupu (tzv. přijatá plnění).

Rozhodnutí, zda se stát plátcem daně, bude obvykle ovlivněno typem zákazníků, kterým konkrétní podnikatel dodává své zboží či služby. Pokud budou jeho zákazníci především podnikatelské subjekty - plátcí DPH, bude obvykle výhodnější se k dani registrovat z důvodů cenové konkurenceschopnosti. Naopak v případě, že mezi zákazníky podnikatele převažují koncoví spotřebitelé - neplátcí daně, může být výhodnější se plátcem daně nestát, nenařizuje-li zákon opak.

#### **2.2.5. Provozovna**

Smyslem používání termínu provozovna je snaha o zdanění obchodních transakcí v místě jejich skutečné realizace, čímž se také státy snaží zabránit dvojímu zdanění. Zákon nestanoví povinnost registrovat provozovnu, tak jak to činí v případě osob

povinných k dani. Vznik a zánik provozovny je tedy vázán na splnění jejích definičních znaků.

Zákon o DPH definuje v § 4 písm. y) provozovnu jako místo, které má stálé personální a materiální vybavení, jehož prostřednictvím uskutečňuje osoba povinná k dani své ekonomické činnosti. Dle obvyklé praxe musí být naplněny obě výše uvedené podmínky.

Toto je významné především pro zdanění poskytování služeb, neboť dle § 9 odst. 1 zákona o DPH je místo plnění při poskytování služeb osobě povinné k dani místo, kde má tato osoba své sídlo. V případě, že má v tuzemsku stálou provozovnu, bere se jako místo plnění Česká republika.

Český právní rámec se dále hlouběji touto problematikou nezabývá. Z pohledu evropského práva je důležité povšimnout si jurisdikcí Evropského soudního dvora, který se touto problematikou opakovaně zabýval.

Za klíčová rozhodnutí ESD k problematice existence, či neexistence provozoven, která jsou závazná pro členské státy Evropské unie, jsou obecně pokládána následující:

- Gunter Berkholz (C 168/84),
- DFDS (C 260/95),
- ARO Lease (C 190/95),
- Lease Plan Luxemburg (C 390/96),
- Faaborg – Gelting Linien (C 231/94).

Z výše uvedených rozhodnutí vyplývají tyto charakteristické znaky provozovny:

- nutnost permanentní přítomnosti jak materiálního, tak i personálního vybavení nutného pro zajištění daných plnění (Berkholz),

- provozovna musí disponovat dostatečnou úrovní stability a strukturou adekvátní, ve smyslu personálního a materiálního vybavení, pro poskytování služeb na nezávislé bázi (reference na Berkholz v ARO Lease),
- nutnost takové personální základny nebo struktury, která má dostatečný stupeň stálosti k tomu, aby poskytla rámec pro uzavírání smluv nebo učinění manažerských rozhodnutí, a umožnila tak poskytování daných služeb na nezávislé bázi (ARO Lease).<sup>32</sup>

#### 2.2.6. Sazba daně

Sazba daně z přidané hodnoty je definována v § 47 odst. 1 zákona o DPH. Tento odstavec stanovuje základní sazbu daně na hodnotu 20% a sníženou sazbu daně na 10%. Rozdělení konkrétních plnění do těchto sazeb zákon dále definuje v § 47, § 47a, § 48, § 48a, § 49, § 50.

Sazba DPH se poměrně často mění, je také mnohdy předmětem politických a celospolečenských diskusí. Pro srovnání nabízím v tabulce níže přehled sazeb DPH v jednotlivých státech EU.

---

<sup>32</sup> TREZZIOVÁ, D., Ing. *Problematika provozovny ve smyslu par. 4(1)z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10(6)c) zákona o DPH.* [online] 2005 [cit. 10-3-2011]. Dostupné z: [http://cds2005.mfcr.cz/prispevky/DPH/64\\_080605.htm](http://cds2005.mfcr.cz/prispevky/DPH/64_080605.htm).

Tabulka 2. 1.: *Přehled sazeb daně z přidané hodnoty v zemích EU* (Zdroj VAT Rates Applied in the Member States of European Union Situation at 1st January 2011<sup>33</sup>)

| <b>Země</b>            | <b>Standardní sazba DPH<br/>(v %)</b> | <b>Snížená sazba DPH<br/>(v %)</b> |
|------------------------|---------------------------------------|------------------------------------|
| <b>Belgie</b>          | 21                                    | 12 / 6                             |
| <b>Bulharsko</b>       | 20                                    | 7                                  |
| <b>Česká republika</b> | <b>20</b>                             | <b>10</b>                          |
| <b>Dánsko</b>          | 25                                    | -                                  |
| <b>Estonsko</b>        | 20                                    | 9                                  |
| <b>Finsko</b>          | 23                                    | 13 / 9                             |
| <b>Francie</b>         | 19,6                                  | 5,5 / 2,1                          |
| <b>Irsko</b>           | 21                                    | 13,5 / 4,8                         |
| <b>Itálie</b>          | 20                                    | 10 / 4                             |
| <b>Kypr</b>            | 15                                    | 8 / 5                              |
| <b>Litva</b>           | 21                                    | 9 / 5                              |
| <b>Lotyšsko</b>        | 22                                    | 12                                 |
| <b>Lucembursko</b>     | 15                                    | 12 / 6 / 3                         |
| <b>Maďarsko</b>        | 25                                    | 18 / 15                            |
| <b>Malta</b>           | 18                                    | 5                                  |
| <b>Německo</b>         | 19                                    | 7                                  |
| <b>Nizozemí</b>        | 19                                    | 6                                  |
| <b>Polsko</b>          | 23                                    | 8 / 5                              |
| <b>Portugalsko</b>     | 23                                    | 13 / 6                             |
| <b>Rakousko</b>        | 20                                    | 12 / 10                            |
| <b>Rumunsko</b>        | 24                                    | 9 / 5                              |
| <b>Řecko</b>           | 23                                    | 13 / 6,5                           |
| <b>Slovensko</b>       | 20                                    | 10                                 |
| <b>Slovinsko</b>       | 20                                    | 8,5                                |
| <b>Španělsko</b>       | 18                                    | 8                                  |
| <b>Švédsko</b>         | 25                                    | 12 / 6                             |
| <b>Velká Británie</b>  | 20                                    | 5                                  |

<sup>33</sup> VAT Rates Applied in the Member States of European Union Situation at 1st January 2011. [online]. 2011 [cit. 15-3-2011]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

### 2.2.7. Daňové plánování

Daňové plánování v oblasti daně z přidané hodnoty je umožněno především menší důležitostí fyzické přítomnosti dodavatele pro dodání zboží či služby. Druhým důvodem je existence nových způsobů dodání. Takovéto plánování má význam především tam, kde je příjemcem subjekt, který má omezené, případně žádné možnosti odpočtu daně na vstupu.<sup>34</sup>

Jako příklad lze uvést společnost, která provozuje internetovou právní poradnu pro občany České republiky. V tomto případě můžeme jednoznačně rozhodnout, že se jedná o poskytování služeb osobám nepovinným k dani. Místo plnění u tohoto poskytování stanovuje § 9 odst. 1 zákona o DPH jako „*místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.*“

Pokud podnikatel bude chtít optimalizovat svoji daňovou zátěž, bude se logicky snažit umístit své podnikání do daňově výhodné jurisdikce. Založit v takové jurisdikci obchodní společnost nebude pravděpodobně problém. Aby se podnikatel vyhnul zdanění na základě zdanění plnění uskutečněných provozovnou, pronajme si v daném státě rovněž server, na který umístí webovou stránku svojí internetové poradny. Díky těmto krokům se při inkasování plateb za svoji poradenskou činnost vyhne platbě daně z přidané hodnoty v České republice, neboť místem plnění Česká republika nebude.

---

<sup>34</sup> SVOBODA, P. a kolektiv. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*. Praha: Linde, 2001. s. 342.

### **3. Zdanění elektronického podnikání v praxi**

V předchozích kapitolách jsme se zabývali problematikou zdaňování e-podnikání obecně z hlediska českých zákonů a mezinárodních smluv. V této kapitole ukážeme určité situace, které mohou v praxi nastat a jichž se tato problematika týká. Dále potom tyto situace rozebereme a ukážeme možnosti jejich řešení.

V následujících kapitolách bude popsán fiktivní podnikatelský záměr fiktivní společnosti WWW, s. r. o., která se zabývá vytvářením a následnou správou webových stránek pro své klienty. Následně bude popsána jeho realizace formou „tradičního“ podnikání a formou elektronického podnikání. Dále si ukážeme určité možnosti mezinárodního daňového plánování, které společnosti umožní snížit si svoji daňovou povinnost. Na závěr je nutné uvést, že společnost se bude snažit svoji daňovou povinnost snížit pouze zcela legálními postupy při dodržení veškerých zákonů a předpisů.

#### **3. 1. „Tradiční podnikání“**

Společnost WWW, s. r. o. je společnost s ručením omezeným. Hlavní činností společnosti je tvorba webů a webových aplikací pro své klienty, pro něž také tyto weby následně spravuje. Společnost má v České republice své sídlo, místo podnikání a je zde zapsána v obchodním rejstříku. Je tedy daňovým rezidentem České republiky a má zde povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy. WWW, s. r. o. má v České republice kancelář v Praze, ve které ji mohou klienti navštěvovat osobně. Společnost do budoucna uvažuje využít možností internetového podnikání.

Společnost WWW, s. r. o. je vlastněna jediným majitelem a v současné době má 3 zaměstnance. Má na českém trhu vybudované stabilní místo se stálou klientelou. Jejími klienty jsou především obchodní společnosti, které chtějí vytvořit profesionální webové prezentace své činnosti a e-shopy.

Roční zisk společnosti před zdaněním činí po odečtení všech nákladů zhruba 3 miliony Kč. Při stanovení vlastní daňové povinnosti musí tento podnikatel uplatnit na svůj příjem českou sazbu daně z příjmů právnických osob, která je v § 21 ZDP stanovena na 19%. Společnost je tedy nucena zaplatit daň ve výši 570 000 Kč. Částka 2 430 000 Kč je ziskem společnosti po zdanění. Pokud bude majitel společnosti chtít využít tyto prostředky pro sebe, musí si nechat vyplatit podíl na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným. Na tento příjem stanoví ZDP zvláštní sazbu daně, a to ve výši 15%. Podnikatel tedy zaplatí další daň, nyní ve výši 364 500 Kč.<sup>35</sup> Výslednou částku, která činí 2 065 500 Kč, může podnikatel využít pro své soukromé účely. Na daních z příjmů v tomto zdaňovacím období zaplatil v součtu 934 500 Kč. Lze tedy říci, že efektivní výše zdanění příjmů tohoto podnikatele činí 31,15%.

Možnosti daňové optimalizace zde příliš velké nejsou. I kdyby společnost přenesla své sídlo a místo vedení do některé daňově výhodnější jurisdikce, což by samozřejmě s sebou přineslo dodatečné náklady, stále bude mít v České republice kancelář po celých 12 měsících daného zdaňovacího období. Z toho titulu jí vznikne v České republice stálá provozovna (dle § 22 odst. 2 ZDP), které budou všechny tyto příjmy zdaněny, neboť se bude jednat o příjmy stálé provozovny ze zdrojů na území České republiky (§ 22 odst. 1 písm. a) ZDP). Zdanění příjmů stálé provozovny proběhne následně stejným způsobem, jako by těchto příjmů dosáhla obchodní společnost, jež je rezidentem České republiky. I přes dodatečné náklady spojené s přesunem společnosti do zahraničí by k výrazné daňové úspoře nedošlo. Jinou možností je vytvoření holdingové struktury s mateřskou společností v některé daňově výhodnější jurisdikci. Cílem této práce je však především popsat podnikání na internetu a jeho zdaňování, a proto budou možnosti daňové optimalizace rozebrány více v části týkající se podnikání na internetu.

---

<sup>35</sup> Z důvodu názornosti tohoto příkladu vynecháváme povinné příděly do rezervního fondu, úhradu neuhrazených ztrát z minulých let, zůstatkovou cenu zřizovacích výdajů a další apod.

### 3. 2. Podnikání na internetu

Druhou variantou, jak může společnost provozovat svoji činnost, je podnikání na internetu. S touto variantou jsou spojeny určité další výdaje, naopak některé výdaje oproti podnikání „tradičnímu“ lze vypustit. Společnost v tomto případě především není nucena zřizovat a vybavovat kancelář, ve které ji budou navštěvovat klienti, což je významná položka nákladů. Na druhou stranu je pro tuto formu podnikání velmi důležité vytvořit si kvalitní webové stránky. V této variantě podnikání společnost nemá pevnou kancelář, tudíž webové stránky jsou hlavním „místem sebezprezentace“ před potenciálními klienty. Je tedy nutné klást na kvalitu webu společnosti zvlášť velký důraz.

Dále je třeba zvolit kvalitního poskytovatele připojení k síti, který bude schopen zajistit stabilní internetové připojení. Hlavní podmínky, které by takové připojení mělo splňovat, jsou stabilita a dostatečná kapacita připojení. Nezanedbatelnou součástí e-podnikání je také internetová reklama. V současné době je nezbytné investovat do internetové reklamy, pokud si společnost přeje, aby ji mohli nacházet noví klienti, zajímající se o služby, které společnost WWW, s. r. o. poskytuje. Lídrem v této oblasti je v dnešní době bezesporu společnost Google, která působí celosvětově. Aby bylo možné přivést české či slovenské potenciální klienty na webové stránky společnosti, je také vhodné využít služeb společností Seznam.cz, Centrum.cz, Zoznam.sk a Centrum.sk.

Společnost tedy funguje prakticky bez hmotných statků, prezentuje se pouze na svých webových stránkách a prostřednictvím internetové reklamy. Pokud klient projeví o její služby zájem, může společnost kontaktovat prostřednictvím emailu, telefonu, případně může využít jakoukoliv další formu komunikace přes internet. Je-li to nezbytné, lze samozřejmě sjednat i osobní schůzky s pracovníky společnosti.

Takovéto fungování společnosti bez hmotných statků samo o sobě žádnou daňovou úsporu neposkytuje. Společnost je stále zapsána v obchodním rejstříku v České republice, má zde stále své sídlo a místo vedení. Je i nadále daňovým rezidentem České

republiky a musí zde platit 19% daň z příjmů právnických osob. Pokud bude majitel společnosti chtít využít zisky vytvořené společností pro své soukromé potřeby, musí si i nadále nechat vyplatit podíl na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným a tento příjem zdanit 15% sazbou daně. Efektivní zdanění takového podnikatele tedy zůstává na úrovni 31,15%.

V oblasti mezinárodního daňového plánování však takto fungující společnost nabízí podstatně větší možnosti. Vzhledem k tomu, že společnost nemá pevnou kancelář na určitém místě v České republice, ani není vázána jinými nemovitými statky k území České republiky (např. výrobní halou apod.), nabízí se možnost přesunout společnost do některé daňově zvýhodněné jurisdikce.

V dnešní době, kdy podnikání, často právě díky internetu, je stále více globalizovanou záležitostí a takzvaný „západní svět“<sup>36</sup> se potýká s finanční krizí, je otázka reakce na vnější prostředí a na nové možnosti získání sebemenších výhod před konkurencí jednou ze základních otázek, které by si vedení každé společnosti mělo položit. Možnosti daňového plánování a z toho plynoucí daňové úspory jsou jednoznačně tématy, kterými by se společnosti podnikající na internetu měly zabývat. Dobře realizovaným daňovým plánováním mohou společnosti po počátečních investicích, které s sebou daňové plánování a změny ve struktuře či místě řízení společnosti logicky přinášejí, získat do budoucna značné výhody, kterými nejsou jen úspory ve smyslu snížení vlastní daňové povinnosti, ale také výhody plynoucí ze snížení administrativní zátěže, zisku prestižního místa sídla či místa řízení v prestižní jurisdikci, přesunu do politicky stabilnější jurisdikce apod. Členství České republiky v Evropské unii a uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění navíc přesunu společností do daňově zvýhodněných jurisdikcí v rámci Evropské unie výrazně napomáhá.

Během procesu daňového plánování a daňové optimalizace je však zcela nezbytné důkladně prostudovat všechny právní normy a jejich dopady týkající se této problematiky v České republice, v rámci Evropské unie a dále ve všech jurisdikcích, kterých se daná konkrétní situace týká. V tomto procesu je velmi důležité dodržet

---

<sup>36</sup> Termínem „západní svět“ je myšlena především Evropa a Severní Amerika.

všechny povinnosti, které z těchto norem vyplývají, a tím zachovat legálnost veškerých kroků. S problematikou daňové optimalizace jsou často spojovány trestné činy, jako např. legalizace výnosů z trestné činnosti či daňové úniky. Pouze taková úspora, která plyne ze zcela legálních kroků daňové optimalizace, může být považována za úspěšný výsledek procesu daňové optimalizace.

Pokud bude vedení společnosti hledat možné způsoby snížení daňové zátěže, je proces daňové optimalizace logickým krokem jak legálně svoji zátěž snížit. V následujících kapitolách se budeme zabývat jednou konkrétní možností daňové optimalizace.

### **3. 2. 1. Možnosti daňové optimalizace**

Konkrétní daňovou optimalizaci firmy WWW, s. r. o. je nutné důkladně naplánovat, aby v budoucnu nedošlo ke vzniku dodatečných nákladů plynoucích z chybně provedených úkonů. Základní otázka, kterou by si vedení společnosti mělo položit, je otázka financí. Přesun společnosti do jiné jurisdikce s sebou přinese nejen určité úvodní náklady, ale především další náklady spojené s vedením společnosti v jiném státě s odlišnou právní úpravou podnikání. Dle názoru odborníků ze společnosti AKONT, spol. s r. o., která se zabývá poskytováním služeb z oblasti daňového poradenství,<sup>37</sup> je hranicí, od které se vyplatí uvažovat o přesunu společnosti do daňově výhodnější jurisdikce, roční hrubý zisk společnosti 1 milion Kč. V našem případě má společnost hrubý roční zisk ve výši přibližně 3 miliony Kč. Tato podmínka je společností WWW, s. r. o. splněna a může tedy z případného přesunu profitovat.

Další otázkou, kterou by si podnikatel měl položit, je co konkrétně od potencionálního přesunu do daňového ráje očekává, neboť výsledkem mezinárodního daňového plánování není vždy pouze snížení vlastní daňové povinnosti. Možností se nabízí několik:

---

<sup>37</sup> Více informací na [www.akont.cz](http://www.akont.cz).

## **Snížení daňového zatížení**

Snížení daňového zatížení je logicky hlavním cílem procesu daňové optimalizace. V České republice činí v současné době daň z příjmů právnických osob 19%. Na světě lze nalézt velké množství různých států, které nabízejí různě daňově zvýhodněné právní prostředí.

Lze uvést dvě základní skupiny takových států. První z nich tvoří takzvané klasické daňové ráje, jakými jsou například Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy či Seychely. V těchto státech se daň z příjmů platí paušálně, což znamená, že společnost každý rok zaplatí zákonem stanovenou paušální částku daně bez ohledu na výši vlastních příjmů. Druhou skupinou jsou takzvané státy daňových pobídek, ve kterých je daň z příjmů vypočítávána procentuálně z příjmů společnosti, nicméně její výše bývá nízká. Dále tyto státy některé příjmy nezdaňují vůbec<sup>38</sup>.

## **Snížení administrativních nákladů**

Administrativní náklady v dnešní době činí nezanedbatelnou část nákladů podnikatelů. Každý stát má svůj vlastní právní rámec, kterým reguluje podnikání a dále stanovuje různé požadavky. Dle studie Světové banky a společnosti PricewaterhouseCoopers, týkající se náročnosti placení daní a celkového daňového zatížení (Paying Taxes 2011), stráví v České republice tuzemské podniky plněním všech daňových předpisů 557 hodin ročně, díky čemuž se Česká republika nachází na 167. místě ze 183 v žebříčku časové náročnosti daňových systémů jednotlivých států.

Studie dále uvádí, že v průměru platí společnosti více než devět různých daní, utratí za ně téměř polovinu zisku a řešením svých daňových záležitostí stráví sedm týdnů. Daň z příjmu právnických osob přitom tvoří jen 38 procent celkové daňové zátěže, 25 procent času potřebného ke splnění daňových povinností a 12 procent plateb. V celkovém daňovém zatížení měřeném objemem všech daní a příspěvků jako procenta ze zisku firem má podle studie Česká republika 132. pozici s 48,8 procenta<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Typickým zástupcem těchto příjmů je zdanění dividend.

<sup>39</sup> ČTK. *Platit daně v Česku je stále martyrium, potvrzuje světové srovnání.* [online] 2010 [cit. 10-4-2011] Dostupné z: <http://finweb.ihned.cz/c1-48236580-platit-dane-je-v-cesku-stale-martyrium-potvrzuje-svetove-srovnani>.

### **Stabilní legislativa**

Informace o stabilitě právního systému dané země hraje při rozhodování podnikatele důležitou roli. Podnikání v nestabilní jurisdikci s sebou přináší zvýšená rizika investic. Součástí stability legislativy je i vymahatelnost práva, fungování soudů a délka soudních řízení. Česká republika v tomto ohledu příliš dobrou pověst nemá. Zahraniční firmy mají výhodu v mezinárodních smlouvách, kterými se mohou domáhat svých práv prostřednictvím mezinárodních arbitráží a soudů.

### **Zajištění anonymity**

Anonymita vlastnictví je dalším z faktorů, které mohou ovlivnit podnikatele při rozhodování se o tom, do které země své podnikání umístí. Jedná se obecně o případy, kdy si podnikatel nepřeje, aby bylo možné z veřejně dostupných zdrojů dohledat jméno vlastníka. Nejdříve dojde k založení zahraniční společnosti, jež vlastní danou českou společnost. Ochrana anonymity vlastníka společnosti potom probíhá prostřednictvím služeb tzv. jmenovaných jednatelů, kteří jsou zapsáni v registrech společnosti. Skutečný majitel pak řídí společnost na základě všeobecné plné moci vystavené jednatelem<sup>40</sup>.

### **Zisk prestiže**

Přesunem sídla společnosti do určitých států lze získat i prestiž. Tohoto faktu se často využívá v holdingových strukturách, kdy celou strukturu zastřešuje mateřská společnost. Při samotném přesunu sídla společnosti do jiného státu však můžeme také získat prestiž například přesídlením na známé adresy v Londýně, New Yorku apod. Této prestiže mohou dobře využít například společnosti zabývající se odkupem a následným vymáháním pohledávek apod.

Společnost WWW, s. r. o. chce svým mezinárodním daňovým plánováním dosáhnout hlavně snížení daňové povinnosti a snížení administrativních nákladů, a to při přesunu do legislativně stabilní země. Zajištění anonymity či zisk prestiže není v tomto případě prioritou vlastníka.

---

<sup>40</sup> AKONT spol. s r. o. *Anonymita vlastnictví*. [online]. 2010 [cit. 28-3-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/anonymita-vlastnictvi>.

### 3. 2. 2. Výběr konkrétního státu

Pro přesun podnikání společnosti se jako nejvýhodnější jeví stát Malta. Maltská jurisdikce nabízí pro potřeby společnosti WWW, s. r. o. ideální podmínky. Malta je ostrovní stát ve středozezemním moři, který získal nezávislost na Velké Británii v roce 1964, nicméně stále je součástí britského Commonwealthu. Tento historický vývoj je zřetelný v oblasti práva, neboť právní systém na Maltě je anglosaského typu. Maltský legislativní systém je také díky tomuto vývoji považován za dlouhodobě stabilní a vhodný k investicím. Vzhledem ke své historii nabízí Malta podnikatelům ještě další výhodu, kterou je všeobecné používání angličtiny, jež je i oficiálně uznaným druhým jazykem země. Od roku 2004 je Malta členem Evropské unie.

Před svým vstupem do Evropské unie fungovala Malta podobně jako klasické daňové ráje, přestože poskytovala podnikatelům výhodné podmínky pro offshore podnikání.<sup>41</sup> Vzhledem k členství Malty v Evropské unii, kdy došlo k přizpůsobení práva tak, aby odpovídalo právu evropskému, lze dnes tento stát považovat spíše za zemi daňových pobídek.

#### Výhody podnikání na Maltě

Jednoznačně největší výhodou maltských společností je sazba daně z příjmů právnických osob. Sazba této daně je stanovena na 35%. Takováto sazba daně by pro daňovou optimalizaci příliš vhodná nebyla. Na Maltě však funguje refundační systém, který tuto sazbu výrazně redukuje. Princip fungování je následující: společnost zaplatí daň ve výši 35% a poté rozdělí dividendy akcionářům. Tito akcionáři poté mají právo požádat finanční úřad o navrácení daně ve výši 6/7 zaplacené daně. Z předchozího je zřejmé, že efektivní sazba daně po této refundaci činí 5%, což z ní činí nejnižší sazbu daně v rámci celé EU.

---

<sup>41</sup> Offshore podnikáním je v této práci myšleno především takové podnikání, které je umístěno v daňově zvýhodněné jurisdikci.

Další nespornou výhodou je osvobození zdanění výplaty dividend z Malty ve prospěch jakýchkoliv akcionářů<sup>42</sup>. Toto je velmi významná výhoda, které je v mezinárodním daňovém plánování široce využíváno. Česká republika na výplatu dividend uvaluje srážkovou daň dle § 36 ZDP ve výši 15%, z čehož je patrné, jak velká je daňová úspora při výplatě dividend z Malty. Pokud srovnáme efektivní zdanění příjmů majitele společnosti v České republice a na Maltě, je rozdíl ještě vyšší, jak ukazuje následující tabulka:

Tabulka 3. 1.: *Srovnání zdanění vybraných příjmů v České republice a na Maltě bez vlivu ustanovení SZDZ (Zdroj Malta<sup>43</sup>)*

| Údaj [Kč]                         | Česká republika | Malta     |
|-----------------------------------|-----------------|-----------|
| <b>Zisk před zdaněním</b>         | 3 000 000       | 3 000 000 |
| <b>Zdanění příjmů</b>             | 19%             | 35%       |
| <b>Daň</b>                        | 570 000         | 1 050 000 |
| <b>Zisk po zdanění</b>            | 2 430 000       | 1 950 000 |
| <b>Refundace</b>                  | 0               | 900 000   |
| <b>Zisk po refundaci</b>          | 2 430 000       | 2 850 000 |
| <b>Zdanění dividend</b>           | 15%             | 0%        |
| <b>Daň</b>                        | 364 500         | 0         |
| <b>Zisk majitele</b>              | 2 065 500       | 2 850 000 |
| <b>Částka zaplacená na daních</b> | 934 500         | 150 000   |

Takto by zdanění příjmů probíhalo v případě, že by příjemce, resp. skutečný vlastník dividend, byl rezidentem Malty. V našem případě tomu tak není, a bude proto nutné dále zvážit dopady smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými se budeme zabývat v následující kapitole. Zjednodušeně se dá říci, že pro výše uvedený případ tabulka zobrazuje ideální průběh zdanění, kterému se bude český podnikatel při svém daňovém plánování snažit co nejvíce přiblížit.

<sup>42</sup> Toto osvobození je dáno maltskou legislativou. Vliv smluv o zamezení dvojího zdanění na právo zdanit tyto dividendy ve státě příjemce resp. skutečného vlastníka těchto příjmů bude rozebrán v následujících kapitolách.

<sup>43</sup> AKONT, spol. s r. o. *Malta*. [online]. 2009 [cit. 28-3-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/271.malta>.

Další výhodou, kterou lze pro snížení vlastní daňové povinnosti využít, je možnost uplatnit si jako daňově uznatelné výdaje podstatně více nákladů. Na Maltě existuje benevolentní a vstřícný systém posuzování nákladových položek, kdy si základ daně lze snížit o velkou většinu nákladů<sup>44</sup>.

Jak již bylo zmíněno dříve, není snížení daně jedinou výhodou, kterou lze přesunem podnikání do příznivější jurisdikce získat. Malta může podnikateli nabídnout řadu dalších výhod:

- angličtina jako úřední jazyk,
- stabilní právní systém s prvky anglosaského právního systému,
- prestiž spojená s členstvím v Evropské unii a Evropské měnové unii,
- moderní bankovníctví,
- vysoký počet uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění,
- vstřícný přístup finančních úřadů.

Pro majitele společnosti WWW, s. r. o. bude důležité nastudovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění, kterou uzavřela Malta s Českou republikou.

### **3. 2. 3. Smlouva o zamezení dvojího zdanění**

Smlouva mezi Českou republikou a Maltou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a majetku<sup>45</sup> byla podepsána 21. 6. 1996 a vstoupila v platnost 6. 6. 1997.

Pro výše popsáný případ je důležité především zdanění výplaty dividend. Smlouva se zdaněním dividend zabývá ve svém článku 10. Pro náš případ má hlavní význam odstavec jedna tohoto článku, který říká:

---

<sup>44</sup> AKONT, spol. s r. o. *Malta*. [online]. 2009 [cit. 28-3-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/271.malta>.

<sup>45</sup> Dále jen Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Maltou nebo SZDZ mezi ČR a Maltou.

*„Dividendy vyplácené společností, která je rezidentem jednoho smluvního státu, rezidentu druhého smluvního státu, mohou být zdaněny v tomto druhém státě.“*

To mimo jiné znamená, že majitel společnosti WWW, s. r. o., jakožto daňový rezident České republiky, bude muset podrobit zdanění dle českého práva dividendové příjmy plynoucí mu z maltské společnosti. Jak již bylo zmíněno dříve, sazba této daně činí 15%. To je pro podnikatele snažícího se o maximální daňovou úsporu samozřejmě jev negativní. Následující tabulka opět zachycuje srovnání zdanění podnikatele při využití české a maltské společnosti. Nyní je však přizpůsobena pro českého podnikatele, majitele společnosti, který se při svém zdanění musí chovat v souladu s platnou Smlouvou o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Maltou.

Tabulka 3. 2.: *Srovnání zdanění vybraných příjmů v České republice a na Maltě podle ustanovení SZDZ (Zdroj vlastní)*

| Údaj [Kč]                         | Česká republika | Malta     |
|-----------------------------------|-----------------|-----------|
| <b>Zisk před zdaněním</b>         | 3 000 000       | 3 000 000 |
| <b>Zdanění příjmů</b>             | 19%             | 35%       |
| <b>Daň</b>                        | 570 000         | 1 050 000 |
| <b>Zisk po zdanění</b>            | 2 430 000       | 1 950 000 |
| <b>Refundace</b>                  | 0               | 900 000   |
| <b>Zisk po refundaci</b>          | 2 430 000       | 2 850 000 |
| <b>Zdanění dividend</b>           | 15%             | 15%       |
| <b>Daň</b>                        | 364 500         | 427 500   |
| <b>Zisk majitele</b>              | 2 065 500       | 2 422 500 |
| <b>Částka zaplacená na daních</b> | 934 500         | 577 500   |

Z tabulky je patrné, že efektivní zdanění příjmu podnikatele, českého rezidenta, plynoucího mu z činnosti maltské společnosti činí 19,25%. Lze tedy konstatovat, že přesunem podnikání na Maltu může podnikatel legálním způsobem snížit svoje efektivní zdanění z původních 31,15% na 19,25%. V případě společnosti WWW, s. r. o. se v ročním hrubém zúčtování jedná o částku 357 000 Kč.

### 3. 2. 4. Optimalizace zdanění dividendového příjmu

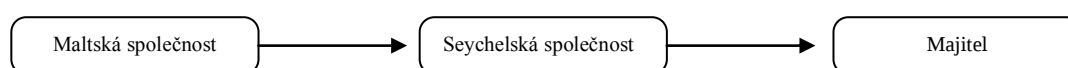
Daňová povinnost podnikatele byla nyní optimalizována, neboť se podařilo snížit efektivní zdanění o 11,9% ročního hrubého zisku společnosti. Toho bylo dosaženo snížením daně z příjmů právnických osob na 5%, což je sazba DPP po refundaci stanovená pro maltské společnosti.

V předchozích kapitolách bylo zmíněno, že maltský zákon osvobozuje výplatu dividend od daně z příjmu pro jakékoliv akcionáře, tedy i pro české podnikatele. SZDZ mezi ČR a Maltou však právo zdanit tento příjem dává České republice, tedy čeští podnikatelé jsou nuceni tento příjem zdanit.

Obecně lze říci, že drtivá většina SZDZ podle modelu OECD dává právo zdanit dividendový příjem státu daňové rezidence příjemce, resp. skutečného vlastníka. Pokud tedy budeme chtít optimalizovat zdanění toho příjmu, bude nutné najít vhodný subjekt, který takovému zdanění zabrání.

Jako vhodný subjekt se v tomto případě jeví společnost založená v některém z takzvaných „klasických daňových rájů“, která bude vlastníkem výše zmíněné maltské společnosti. Společnost se musí nacházet v takové jurisdikci, kde nebude nutné podrobit se dani z příjmů ve formě určitých procent ze zisku, nýbrž společnost bude tuto daň platit paušálně bez ohledu na výši svých ročních zisků. V takovém státě tedy nebude nutné platit žádné další poplatky za zmíněný dividendový příjem. Na Maltě tento příjem taktéž nebude podléhat žádné dani. Jako vhodný subjekt se pro tuto potřebu jeví seychelská společnost. Výsledná struktura tedy bude vypadat takto:

Obr. 3. 1.: *Výsledná struktura společností* (Zdroj Malta<sup>46</sup>)



<sup>46</sup> AKONT, spol. s r. o. *Malta*. [online]. 2009 [cit. 28-3-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/271.malta>.

Seychelské IBC<sup>47</sup> společnosti nepodléhají dani z příjmů, ani nejsou povinny předkládat své účetnictví. Společnost pouze každoročně platí registrační poplatek, který je stanoven doživotně a v současné době činí 100USD. Pro jednoduchost výpočtu a určitou finanční rezervu tohoto plánu použijeme kurz 1 USD = 20 CZK. Pokud bychom tento registrační poplatek dále pro názornost považovali za daňovou povinnost společnosti, bude tabulka zdanění vypadat následovně:

Tabulka 3. 3.: *Srovnání zdanění vybraných příjmů v České republice a na Maltě a Seychelách* (Zdroj vlastní)

| Údaj [Kč]                         | Česká republika | Malta                                   | Seychely  |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------------------------------|-----------|
| <b>Zisk před zdaněním</b>         | 3 000 000       | 3 000 000                               | 2 850 000 |
| <b>Zdanění příjmů</b>             | 19%             | 35%                                     | 0%        |
| <b>Daň</b>                        | 570 000         | 1 050 000                               | 2 000     |
| <b>Zisk po zdanění</b>            | 2 430 000       | 1 950 000                               | 2 848 000 |
| <b>Refundace</b>                  | 0               | 900 000                                 | 0         |
| <b>Zisk po refundaci</b>          | 2 430 000       | 2 850 000                               | 2 848 000 |
| <b>Zdanění dividend</b>           | 15%             | 0%                                      | 0%        |
| <b>Daň</b>                        | 364 500         | 0                                       | 0         |
| <b>Zisk majitele</b>              | 2 065 500       | Výplata dividend seychelské společnosti | 2 848 000 |
| <b>Částka zaplacená na daních</b> | 934 500         | 150 000                                 | 2 000     |

Po sečtení daňové povinnosti této struktury společností na Maltě a Seychelách vidíme, že celková daňová povinnost činí 152 000 Kč. Efektivní zdanění příjmů společnosti tedy činí přibližně 5,067%. Tento průběh zdanění se již výrazně blíží ideálnímu průběhu popsanému tabulkou 3. 1.

---

<sup>47</sup> International business company.

Nyní můžeme považovat plán optimalizace za úplný. Podnikateli se podařilo nalézt strukturu tvořenou dvěma společnostmi, jejichž prostřednictvím dojde legálním způsobem ke snížení efektivní daňové sazby z původních 31,15% na 5,067%. V případě společnosti WWW, s. r. o. tato částka činí roční daňovou úsporu ve výši 782 500 Kč.

### 3. 2. 5. Optimalizace daně z přidané hodnoty

Oblast nepřímých daní je další oblastí, která se přímo dotýká každého podnikání, a proto i zde bude logickou snahou podnikatele svoji daňovou povinnost legálním způsobem minimalizovat.

V rámci celé EU se daň z přidané hodnoty platí v tom státě, ve kterém je místo plnění. Princip určování tohoto místa je v celé EU totožný, proto jako příklad uvedu výklad českého Zákona o DPH. Místo plnění definují § 7 - §12 Zákona 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty. Pro případ společnosti WWW, s. r. o., je důležité znát pravidla určování místa plnění při poskytování služeb. Obecná pravidla pro určování místa plnění definuje § 9 ZDPH a to takto:

*(1) Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani je místo, kde má tato osoba sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.*

*(2) Místem plnění při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba poskytující službu sídlo nebo místo podnikání. Pokud je však tato služba poskytnuta prostřednictvím provozovny osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.*

*(3) Pro účely stanovení místa plnění při poskytnutí služby se za osobu povinnou k dani považuje*

*a) osoba povinná k dani ve vztahu ke všem službám, které jí jsou poskytnuty, i když jsou poskytnuty pro činnost, která není předmětem daně,*

*b) osoba identifikovaná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, která je osobou registrovanou k dani v jiném členském státě.*

*(4) Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle odstavců 1 a 2 se použije, pokud tento zákon nestanoví jinak.*

Společnost WWW, s. r. o. poskytuje své služby téměř výhradně obchodní společností, které jsou osoby povinné k dani. Z toho vyplývá, že místo plnění a tedy i stát, ve kterém dojde ke stanovení DPH, bude záviset na tom, ve kterém státě má klient společnosti WWW, s. r. o. své sídlo. Následující paragrafy zákona stanoví, že v určitých případech může dojít ke stanovení místa plnění i jiným způsobem, nicméně tyto případy se netýkají této společnosti. Z předchozího je tedy patrné, že v případě společnosti WWW, s. r. o. nelze dosáhnout optimalizace daně z přidané hodnoty přemístěním do jiné jurisdikce, protože určení místa plnění bude závislé na místě sídla klienta společnosti.

### **3. 2. 6. Tvorba daňově zvýhodněné struktury společností**

V této kapitole bude popsáno vytvoření obou typů společností, jež budou tvořit výše zmíněnou strukturu.

#### **Maltská společnost:**

Na Maltě se jako vhodný typ společnosti pro tuto strukturu jeví Private Limited Liability Company (Ltd.), což je obdoba české společnosti s ručením omezeným. Minimální základní kapitál činí 1 164,69 EUR, maximální počet společníků je stanoven na padesát, minimální je dva, ale při splnění speciálních podmínek lze založit společnost i jedním společníkem. Při podpisu společenské smlouvy musí být splaceno alespoň 20% základního kapitálu. Společnost musí být zaregistrována v registru společností, mít zatím nepoužívaný název a dále sestavit společenskou smlouvu a stanovy. Společenská smlouva musí obsahovat:

- jméno a adresu všech společníků,
- jméno společnosti,

- maltské sídlo společnosti,
- předmět činnosti,
- výši základního kapitálu,
- počet ředitelů, jejich jméno a sídlo,
- jméno a sídlo sekretáře společnosti.

Založení obvykle trvá 2 - 4 pracovní dny, výše registračního poplatku je odvozena od základního kapitálu a činí 349,91 – 1 747,3 EUR. Pro přidělení daňového čísla je třeba společnost přihlásit u Oddělení domácích příjmů (Inland Revenue Department). Další informace o podnikání na Maltě poskytuje Malta Financial Service Authority (MFSA).<sup>48</sup>

### **Seychelská společnost:**

Seychely jsou ostrovním státem nacházejícím se v Indickém oceánu. Jedná se o bývalou kolonii, která získala nezávislost v roce 1976. Díky tomu patří mezi běžně používané jazyky angličtina a francouzština, které jsou i úředními jazyky. Měnou je seychelská rupie. Pro mezinárodní daňové plánování je používaným typem společnosti mezinárodní obchodní společnost – IBC (international business company).

V dnešní době jsou Seychely hojně využívaným daňovým rájem. Server danovyraj.cz<sup>49</sup> uvádí, že do konce roku 2011 bylo na Seychelách zaregistrováno přibližně 88 000 mezinárodních obchodních společností. Registrace této společnosti je zde jednoduchým procesem, při němž se uvádí:

- předmět podnikání,
- jméno a adresa registračního agenta,
- výše základního kapitálu (není stanovena žádná maximální výše),
- údaje o akcích (typ, měna, práva s nimi spojená apod.),

---

<sup>48</sup> JOKLOVÁ, K., Ing. a kolektiv. *Pravidla pro podnikání na Maltě*. [online]. 2008 [cit. 2-4-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/malta/pravidla-pro-podnikani-na-malte/1001456/42835/>.

<sup>49</sup> Dostupný na [www.danovyraj.cz](http://www.danovyraj.cz).

- prohlášení, že se společnost nebude zabývat bankovní a pojišťovací činností ani činností správce trustu,
- do 30 dnů také musí být předloženy stanovy společnosti.

### **Cena struktury společností**

V dnešní době již pro založení takovýchto společností není nutné nastudovat místní právo a navštívit tyto státy osobně. Na internetu lze nalézt mnoho společností zabývajících se offshore poradenstvím a zakládáním společností kdekoliv na světě. Jako příklad lze uvést společnost AKONT, spol. s r. o., která sídlí v Praze. Na webových stránkách společnosti můžeme nalézt kompletní ceník těchto služeb. Z ceníku lze vyčíst, že tato společnost kromě zakládání společností nabízí také jejich správu v dalších letech existence. Samotné náklady na vytvoření a správu takového struktury společností podle ceníku AKONT, spol. s r. o. činí:

#### **1) Založení společností a první rok existence – 9 500 EUR, což obsahuje:**

- společnost registrovanou na Maltě (komplexní servis související se založením společnosti, příprava potřebných dokumentů a jejich legalizace, razítko společnosti, vydání a registrace akcií, služby registrační adresy, jmenovaného jednatele a administrace na 12 měsíců od data založení, příprava a notarizace všeobecné plné moci, veškeré kurýrní služby),
- společnost na Seychelách (komplexní servis související se založením společnosti, příprava potřebných dokumentů, roční poplatek za osvobození od zdanění, vydání 2 ks akciových certifikátů, razítko společnosti, služby registrační adresy a registračního agenta, jmenovaného jednatele a administrace na 12 měsíců od data založení, vydání plné moci a dalších pověření, veškeré kurýrní služby).

#### **2) Náklady spojené s existencí společností v dalších letech – 5 300 EUR, což obsahuje:**

- společnost registrovaná na Maltě (služby registrační adresy, tajemníka společnosti, jmenovaného jednatele a administrace na 12 měsíců),

- společnost na Seychelách (roční poplatek za osvobození od zdanění, služby registrační adresy a registračního agenta, služba jmenovaného jednatele a administrace na 12 měsíců od data založení),

3) Náklady na účetnictví, audit a přípravu daňového přiznání na Maltě – cca 3000 EUR.

Na závěr této kapitoly je třeba říci, že provést daňovou optimalizaci prostřednictvím daňové struktury společností v daňově zvýhodněných jurisdikcích nelze vždy doporučit. Náklady spojené s vytvořením struktury a dále s jejím provozem nejsou zanedbatelné a je tedy vždy nutné zhodnotit, zda se v konkrétním případě vytvoření dané struktury vyplatí.

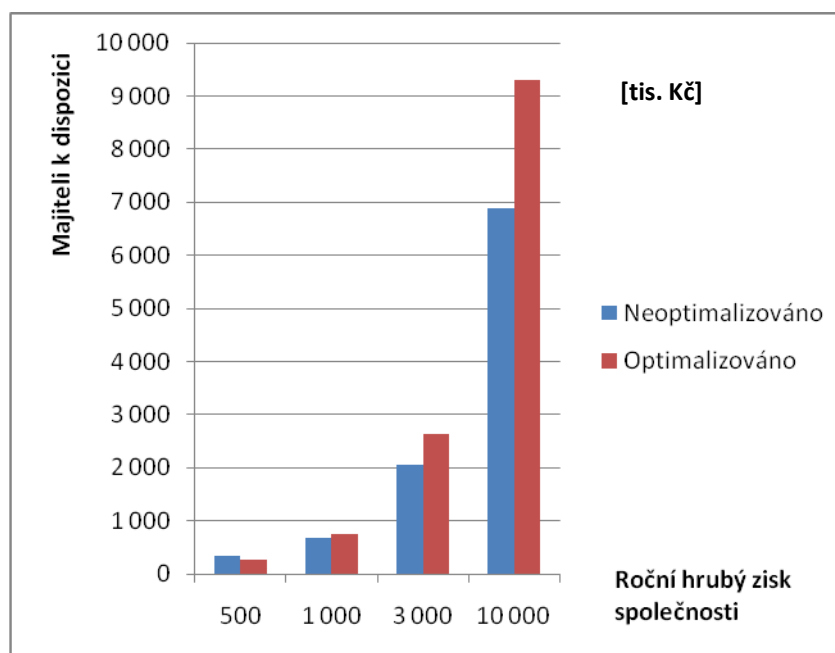
Tabulka níže je souhrnem postupu popsaného v předchozích kapitolách a jeho číselnou prezentací pro několik variant hrubého ročního zisku společnosti. Jedná se o případy, kdy společnost dosahuje ročního hrubého zisku 500 000 Kč, 1 000 000 Kč, 3 000 000 Kč a 10 000 000 Kč. Všechny údaje v tabulce jsou v Kč, není-li uvedeno jinak. Ve sloupcích označených „N“ společnost nevyužívá daňové optimalizace výše popsanou formou, ve sloupcích označených „O“ tuto optimalizaci využívá. Pro názornost výpočtu jsou použity následující kurzy pro přepočet – 1 EUR = 25 Kč a 1 USD = 20 Kč. Tyto kurzy jsou v současné době mírně nadhodnocené, důvodem je především zmíněná názornost.

Následující graf poté porovnává pro každou variantu z tabulky množství finančních prostředků, které bude mít majitel k dispozici. Jednotkou jsou v tomto případě tisíce Kč.

Tabulka 3. 4.: *Daňová optimalizace pro několik variant hrubého zisku společnosti*  
(Zdroj vlastní)

| Hrubý zisk                         | 500 000 |         | 1 000 000 |         | 3 000 000 |           | 10 000 000 |           |
|------------------------------------|---------|---------|-----------|---------|-----------|-----------|------------|-----------|
| [Kč]                               | N       | O       | N         | O       | N         | O         | N          | O         |
| Zdanění příjmů                     | 19%     | 5%      | 19%       | 5%      | 19%       | 5%        | 19%        | 5%        |
| Daň                                | 95 000  | 25 000  | 190 000   | 50 000  | 570 000   | 150 000   | 1 900 000  | 500 000   |
| Zisk po zdanění                    | 405 000 | 475 000 | 810 000   | 950 000 | 2 430 000 | 2 850 000 | 8 100 000  | 9 500 000 |
| Zdanění dividend                   | 15%     | 0%      | 15%       | 0%      | 15%       | 0%        | 15%        | 0%        |
| Daň                                | 60 750  | 0       | 121 500   | 0       | 364 500   | 0         | 1 215 000  | 0         |
| Zisk po zdanění                    | 344 250 | 475 000 | 688 500   | 950 000 | 2 065 500 | 2 850 000 | 6 885 000  | 9 500 000 |
| Celková částka zaplacená na daních | 155 750 | 25 000  | 311 500   | 50 000  | 934 500   | 150 000   | 3 115 000  | 500 000   |
| Registrační poplatky               | 0       | 2 000   | 0         | 2 000   | 0         | 2 000     | 0          | 2 000     |
| Každoroční náklady struktury       | 0       | 207 500 | 0         | 207 500 | 0         | 207 500   | 0          | 207 500   |
| Majiteli k dispozici               | 344 250 | 265 500 | 688 500   | 740 500 | 2 065 500 | 2 640 500 | 6 885 000  | 9 290 500 |
| Majiteli k dispozici               | 68,85%  | 53,1%   | 68,85%    | 74,05%  | 68,85%    | 88,02%    | 68,85%     | 92,91%    |

Graf 3. 1.: *Srovnání finančních prostředků, které jsou majiteli k dispozici při různé výši hrubého ročního zisku společnosti* (Zdroj vlastní)



### 3.3. Porovnání klasického a internetového podnikání

Elektronické podnikání přináší pro podnikatele mnoho nových prvků, které nabízejí široké možnosti jejich využití. V daňové problematice tomu není jinak. Současné daňové i právní systémy regulující podnikání právnických i fyzických osob jsou často vytvořeny tak, aby žádoucím způsobem postihovaly podnikání tradičním způsobem. Takové podnikání je vždy vázáno na určité území, například prostřednictvím továrny, dílny, kanceláře apod. Zdanění jednotlivých plnění, ať už daněmi přímými či nepřímými, poté obvykle probíhá v jurisdikci takového státu, na jehož území k těmto plněním dochází.

Elektronické podnikání je spjato především se statky nehmotnými, nicméně současné daňové systémy tomuto nejsou zcela přizpůsobeny. Pro podnikatele dnes existuje mnoho možností, jak efektivně využívat svého práva na legální optimalizování vlastní daňové povinnosti. Především možnosti přemístění podnikání do daňově příznivých jurisdikcí, ať už se jedná o „klasické daňové ráje“ či o tzv. země daňových pobídek, jsou pro podnikatele lákavou variantou, jak nejen snížit svoji daňovou povinnost, ale často i získat další výhody zmíněné v předchozích kapitolách této práce, plynoucích z umístění podnikání v daném státě.

V současnosti je podnikání stále více globalizováno a tomu se podnikatelé musí logicky přizpůsobovat. Díky členství České republiky v Evropské unii jsou možnosti přesunu podnikání pro české podnikatele ještě dostupnější. Postupně dochází stále více ke vzájemné konkurenci daňových systémů jednotlivých států, mezi kterými si potenciální investoři mohou vybírat ten, do kterého své podnikání umístí. Od roku 2004 česká legislativa umožňuje vznik evropské společnosti – SE (Societas Europaea). Jednou z vlastností této společnosti je i možnost měnit stát své daňové rezidence v rámci Evropské unie i několikrát do roka<sup>50</sup>. Na tomto faktu je vidět, že mezinárodní daňové plánování a s ním spojená optimalizace vlastní daňové povinnosti jsou velmi aktuální otázkou současnosti.

---

<sup>50</sup> Tzv. „country shopping“

## **Závěr**

Technologický pokrok jde neustále vpřed a s ním dochází i k rychlému rozvoji internetu. Rozšiřující se globalizace světa i podnikání klade na podnikatele stále vyšší nároky v oblasti přizpůsobování se požadavkům trhu, hledání úspor a získávání konkurenčních výhod. Problematika zdanění a s ní spojená daňová optimalizace je jednou z oblastí, které nabízí podnikatelům široké možnosti v hledání úspor a případně získávání konkurenčních výhod.

Podnikání na internetu je ze své podstaty významně spjato s využíváním nehmotných statků, kdy naopak klesá význam statků hmotných a s ním související pokles svázanosti podnikání s určitým územím. Tento fakt lze významným způsobem využít v procesu mezinárodního daňového plánování. Primárním cílem takového procesu je obvykle daňová optimalizace, nicméně lze dosáhnout i řady dalších cílů, jakými jsou například zisk prestiže či zajištění anonymity aj.

V první části této bakalářské práce se zabývám obecným popisem internetu jako určitého „prostředí“, v němž probíhá v každém okamžiku množství nejrozličnějších transakcí, obchodů, komunikačních toků atd. Následně se zabývám popisem jeho právního rámce. Dále se pak práce zaměřuje na rozdělení a následně popis elektronického obchodu z hlediska českého i mezinárodního práva.

V druhé kapitole se dostáváme k popisu a analýze současných principů zdanění podnikání. Tato část analyzuje principy zdanění prostřednictvím daní přímých i nepřímých, popisuje současné právní systémy, které jsou často vytvořeny tak, aby docházelo k efektivnímu zdanění tzv. „klasického podnikání“, což pro podnikání na internetu může v některých případech znamenat nejasnosti a do určité míry i právní nejistotu.

Třetí část práce se věnuje modelovému příkladu podnikatelského záměru fiktivní společnosti WWW s. r. o., která uvažuje o využití podnikání na internetu a také chce

optimalizovat svoji daňovou povinnost. Na začátku je uveden popis podnikání společnosti jak formou pevné kanceláře, tak prostřednictvím virtuální kanceláře na internetu. Následuje komplexní postup daňové optimalizace daní přímých a nepřímých, kdy docházíme ke konkrétní struktuře společností, která potenciálnímu majiteli umožní vhodně optimalizovat svoji daňovou povinnost. V poslední části této kapitoly dochází k vyčíslení nákladů navrhovaného postupu a srovnání jednotlivých variant.

Cílem této bakalářské práce je popsat a navrhnout řešení určitých problémů souvisejících se zdaňováním podnikání na internetu. Popis a analýza těchto problémů jsou obecně rozebrány v prvních dvou kapitolách a kapitola třetí se zabývá konkrétní ukázkou daňové optimalizace společnosti.

Hypotéza zněla, zda se za každých okolností vyplatí podnikateli přesunout společnost do daňově zvýhodněné jurisdikce. Optimalizaci vlastní daňové povinnosti prostřednictvím přesunu podnikání do daňově zvýhodněné jurisdikce nelze vždy jednoznačně doporučit. Záleží především na finančních možnostech podnikatele, jinými slovy je nutné, aby společnost dosahovala určitého minimálního ročního zisku. Tvorba struktury společností, jejímž prostřednictvím dojde k optimalizaci daňové povinnosti, přináší určité úvodní náklady a dále potom každoroční náklady na správu společností v jiných státech. Tato fakta je nutné zvážit a na základě množství zisku, který společnost vytváří, takový proces daňové optimalizace doporučit či nikoliv. Co se týče optimalizace jednotlivých typů daní, můžeme jednoznačně konstatovat, že optimalizace přímých daní je přesunem do daňově zvýhodněných jurisdikcí možná, naopak optimalizace daní nepřímých v daném případě možná nebyla.

Proces daňové optimalizace je velmi složitou problematikou. Vzhledem ke stále se zvyšujícímu zájmu podnikatelů o offshore služby, lze do budoucna očekávat velmi rychlý rozvoj této oblasti. Podaří-li se totiž daňovou optimalizaci správně naplánovat a zrealizovat, dosáhne podnikatel zcela legálním způsobem významné úspory finančních prostředků, které může využít k dalšímu rozvoji svého podnikání či k jiným investicím.

## Seznam použité literatury

- 1) AKONT, spol. s r. o. *Anonymita vlastnictví*. [online]. 2010 [cit. 28-3-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/anonymita-vlastnictvi>.
- 2) AKONT, spol. s r. o. *Ceník offshore a onshore služeb*. [online]. 2011 [cit. 17-4-2011]. Dostupné z <http://www.akont.cz/cz/cenik-offshore-a-onshore-sluzeb#a>.
- 3) AKONT, spol. s r. o. *Malta*. [online]. 2009 [cit. 28-3-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/271.malta>.
- 4) ČTK. *Platit daně v Česku je stále martýrium, potvrzuje světové srovnání*. [online]. 2010 [cit. 10-4-2011] Dostupné z: <http://finweb.ihned.cz/c1-48236580-platit-dane-je-v-cesku-stale-martyrium-potvrzuje-svetove-srovnani>.
- 5) DOLEČEK, M. *Elektronický obchod*. [online]. 2010 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/elektronicky-obchod-opu/1000818/7013/#b1>.
- 6) DOLEČEK, M. *Smlouvy*. [online]. 2010 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/smlouvy-opu/1000818/47365/>.
- 7) DOLEČEK, M. *Obchodní společnosti - založení a vznik*. [online]. 2009 [cit. 15-1-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/orientace-v-pravnich-ukonech/obchodni-spolecnosti-zalozeni-vznik-opu/1000818/46132/>.
- 8) CHOCHOLA, M. *Právo a elektronický obchod*. [online]. 2001 [cit. 15-1-2011]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-a-elektronicky-obchod-4370.html>.
- 9) JOKLOVÁ, K., Ing. a kolektiv. *Pravidla pro podnikání na Maltě*. [online]. 2008 [cit. 2-4-2011]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/malta/pravidla-pro-podnikani-na-malte/1001456/42835/>.
- 10) KLEIN, Š.; ŽÍDEK, K. *Mezinárodní daňové plánování*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2002, 232 s. ISBN 80-247-0563-X.
- 11) KUČERA, Z. *Daňové ráje I*. [online]. 2002 [cit. 16-4-2011]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/danove-raje-i-uvod-18130.html>.

- 12) Luytent CZ s.r.o. a Konzultant a.s. *Česká daňová zpráva: Zákon č. 586/1992 Sb.* [online]. 2010 [cit. 16-1-2011]. Dostupné z:  
[http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182\\_795.html/papp/cds\\_konzultant/-4f3d5430:12d805c712f:3572?init=n&url=586/1992%20Sb.%20%C2%A719\\*0&date=-2](http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/182_795.html/papp/cds_konzultant/-4f3d5430:12d805c712f:3572?init=n&url=586/1992%20Sb.%20%C2%A719*0&date=-2).
- 13) MINAŘÍKOVÁ, V. a KOPŘIVA, J. *Nauka o podnikání - skriptum*. 1. vyd. Brno: CERM, 2004. 87 s. ISBN: 80-214-2760-4.
- 14) Ministerstvo financí České republiky. *Přehled platných smluv České republiky*. [online]. 2011 [cit. 12-3-2011]. Dostupné z:  
[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html).
- 15) *Místo plnění*. [online]. 2011 [cit. 13-3-2011]. Dostupné z:  
<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/dph/misto-plneni/>.
- 16) ODBOR VNITŘNÍHO TRHU A SLUŽEB EU. *Elektronické obchodování, co znamená a co může znamenat pro Vás?* [online]. 2007 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument34954.html>.
- 17) *Paying Taxes 2011*. [online]. 2011 [cit. 16-4-2011]. Dostupné z:  
<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>.
- 18) PELECH, P. a PELC, V. *Daně z příjmů s komentářem k l. 9. 2009, 10. aktualizované vydání*. Olomouc: ANAG, 2009. ISBN 978-80-7263-542-9.
- 19) PETERKA, J. *Internet u nás*. [online] 1995 [cit. 14-1-2011]. Dostupné z:  
<http://www.earchiv.cz/verze1996/a504c504.htm>.
- 20) POLÁK, M. a KOPŘIVA, J. *Daň z příjmů fyzických osob – skriptum*. 2. přepracované vyd. Brno: CERM, 2007. 81 s. ISBN: 978-80-214-3492-9.
- 21) RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 3. aktual. a rozšř. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 424 s. ISBN: 978-80-7263-511-5.
- 22) *Seychelles*. [online]. 2011 [cit. 16-4-2011]. Dostupné z:  
<http://www.danovyraj.cz/cz/seychelles-1404041440.html>.
- 23) STEHNO, P. *Seriál o offshore podnikání*. [online]. 2006 [cit. 17-4-2011]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/47.serial-o-offshore-podnikani-a-mezinarodnim-danovem-planovani-1->.
- 24) SVOBODA, P. a kol. *Právní a daňové aspekty e-obchodu*, 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2001, 398 s. ISBN 80-235-0987-4.

- 25) ŠVESTKA, J., SPÁČIL, J., ŠKÁROVÁ, M. a HULMÁK, M. *Občanský zákoník – komentář I a II. díl*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2009. 2526 s. ISBN: 978-80-7400-108-6.
- 26) TREZZIOVÁ, D., Ing. *Problematika provozovny ve smyslu par. 4(1)z) zákona o DPH v souvislosti s poskytováním poradenských a obdobných služeb dle par. 10(6)c) zákona o DPH*. [online]. 2005 [cit. 10-3-2011]. Dostupné z: [http://cds2005.mfcr.cz/prispevky/DPH/64\\_080605.htm](http://cds2005.mfcr.cz/prispevky/DPH/64_080605.htm).
- 27) *VAT Rates Applied in the Member States of European Union Situation at 1st January 2011*. [online]. 2011 [cit. 15-3-2011]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).
- 28) Zákon č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
- 29) Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- 30) Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů ve znění pozdějších předpisů.
- 31) Zákon č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, ve znění pozdějších předpisů.
- 32) Zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.
- 33) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- 34) Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- 35) Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- 36) Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů.

## Seznam grafů

- 1) Graf 3. 1.: *Srovnání finančních prostředků, které jsou majiteli k dispozici při různé výši hrubého ročního zisku společnosti*

## Seznam obrázků

- 1) Obr. 3. 1.: *Výsledná struktura společnosti*

## Seznam tabulek

- 1) Tabulka 2. 1.: *Přehled sazeb daně z přidané hodnoty v zemích EU*
- 2) Tabulka 3. 1.: *Srovnání zdanění vybraných příjmů v České republice a na Maltě bez vlivu ustanovení SZDZ*
- 3) Tabulka 3. 2.: *Srovnání zdanění vybraných příjmů v České republice a na Maltě podle ustanovení SZDZ*
- 4) Tabulka 3. 3.: *Srovnání zdanění vybraných příjmů v České republice a na Maltě a Seychelách*
- 5) Tabulka 3. 4.: *Daňová optimalizace pro několik variant hrubého zisku společnosti*

## Seznam použitých zkratk

|        |                                                        |
|--------|--------------------------------------------------------|
| B2A    | Business to administration                             |
| B2B    | Business to business                                   |
| B2C    | Business to customer                                   |
| BBS    | Bulletin board system                                  |
| C2A    | Customer to administration                             |
| ČSFR   | Československá federativní republika                   |
| DPF    | Daň z příjmů fyzických osob                            |
| DPH    | Daň z přidané hodnoty                                  |
| DPP    | Daň z příjmů právnických osob                          |
| ES     | Evropské společenství                                  |
| EU     | Evropská unie                                          |
| FO     | Fyzická osoba                                          |
| IP     | Internet protokol                                      |
| MF     | Ministerstvo financí                                   |
| OECD   | Organisation for Economic Co-operation and Development |
| OSN    | Organizace spojených národů                            |
| PO     | Právnická osoba                                        |
| SZDZ   | Smlouva o zamezení dvojího zdanění                     |
| TCP/IP | Transmission control protocol / internet protokol      |
| USA    | United States of America                               |
| WTO    | World Trade Organizaton                                |

## **Seznam příloh**

- 1) Příloha 1 – Přehled smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou

## Příloha 1 – Přehled smluv o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou<sup>51</sup>

| Smluvní stát        | Platnost od roku | Sbírka zákonů   |
|---------------------|------------------|-----------------|
| Albánie             | 1996             | 270/1996 Sb.    |
| Arménie             | 2009             | 86/2009 Sb.m.s. |
| Austrálie           | 1995             | 5/1996 Sb.      |
| Ázerbájdžán         | 2006             | 74/2006 Sb.m.s. |
| Belgie              | 2000             | 95/2000 Sb.m.s. |
| Bělorusko           | 1998             | 31/1998 Sb.     |
| Bosna a Hercegovina | 2010             | 58/2010 Sb.m.s. |
| Brazílie            | 1990             | 200/1991 Sb.    |
| Bulharsko           | 1999             | 203/1999 Sb.    |
| Čína                | 1987             | 41/1988 Sb.     |
| Dánsko              | 1982             | 53/1983 Sb.     |
| Egypt               | 1995             | 184/1995 Sb.    |
| Estonsko            | 1995             | 184/1995 Sb.    |
| Etiopie             | 2008             | 54/2008 Sb.m.s. |
| Finsko              | 1995             | 43/1996 Sb.     |
| Francie             | 2005             | 79/2005 Sb.m.s. |
| Gruzie              | 2007             | 40/2007 Sb.m.s. |
| Chorvatsko          | 1999             | 42/2000 Sb.m.s. |
| Indie               | 1999             | 301/1999 Sb.    |
| Indonésie           | 1996             | 67/1996 Sb.     |

---

<sup>51</sup> Ministerstvo financí České republiky: *Přehled platných smluv České republiky*. [online]. 2011 [cit. 12-3-2011]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled\\_smluv.html](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/prehled_smluv.html).

|                                                             |      |                  |
|-------------------------------------------------------------|------|------------------|
| Irsko                                                       | 1996 | 163/1996 Sb.     |
| Island                                                      | 2000 | 11/2001 Sb.m.s.  |
| Itálie                                                      | 1984 | 17/1985 Sb.      |
| Izrael                                                      | 1994 | 21/ 1995 Sb.     |
| Japonsko                                                    | 1978 | 46/1979 Sb.      |
| JAR                                                         | 1997 | 7/1998 Sb.       |
| Jordánsko                                                   | 2007 | 88/2007 Sb.      |
| Kanada                                                      | 2002 | 83/2002 Sb.m.s.  |
| Korejská republika (Korejská lidově demokratická republika) | 1995 | 124/1995 Sb.     |
| KLDR                                                        | 2005 | 3/2006 Sb.       |
| Kuvajt                                                      | 2004 | 48/2004 Sb.m.s.  |
| Kypr                                                        | 2009 | 120/2009 Sb.m.s. |
| Libanon                                                     | 2000 | 30/2000 Sb.m.s.  |
| Litva                                                       | 1995 | 230/1995 Sb.     |
| Lotyšsko                                                    | 1995 | 170/1995 Sb.     |
| Lucembursko                                                 | 1992 | 79/1993 Sb.      |
| Maďarsko                                                    | 1994 | 22/1995 Sb.      |
| Malajsie                                                    | 1998 | 71/1998 Sb.      |
| Malta                                                       | 1997 | 164/1997 Sb.     |
| Maroko                                                      | 2006 | 83/2006 Sb.m.s.  |
| Mexiko                                                      | 2002 | 7/2003 Sb.m.s.   |
| Moldávie                                                    | 2000 | 88/2000 Sb.m.s.  |
| Mongolsko                                                   | 1998 | 18/1999 Sb.      |
| Německo                                                     | 1983 | 18/1984 Sb.      |
| Nigérie                                                     | 1990 | 339/1991 Sb.     |
| Nizozemí                                                    | 1974 | 138/1974 Sb.     |
| Norsko                                                      | 2005 | 121/2005 Sb.m.s. |

|                               |      |                       |
|-------------------------------|------|-----------------------|
| Nový Zéland                   | 2008 | 75/2008 Sb.m.s.       |
| Polsko                        | 1993 | 31/1994 Sb.           |
| Portugalsko                   | 1997 | 275/1997 Sb.          |
| Rakousko                      | 2007 | 31/2007 Sb.m.s.       |
| Rumunsko                      | 1994 | 180/1994 Sb.          |
| Rusko                         | 1997 | 278/1997 Sb.          |
| Řecko                         | 1989 | 98/1989 Sb.           |
| SAE (Spojené arabské emiráty) | 1997 | 276/1997 Sb.          |
| Singapur                      | 1998 | 224/1998 Sb.          |
| Slovensko                     | 2003 | 100/2003 Sb.m.s.      |
| Slovinsko                     | 1998 | 214/1998 Sb.          |
| Srbsko a Černá Hora           | 2005 | 88/2005 Sb.m.s.       |
| Srí Lanka                     | 1979 | 132/1979 Sb.          |
| Sýrie                         | 2009 | 115/2009 Sb.m.s.      |
| Španělsko                     | 1981 | 23/1982 Sb.           |
| Švédsko                       | 1980 | 9/1981 Sb.            |
| Švýcarsko                     | 1996 | 281/1996 Sb.          |
| Tádžikistán                   | 2007 | 89/2007 Sb.m.s.       |
| Thajsko                       | 1995 | 229/1995 Sb., FZ 1/98 |
| Tunis                         | 1991 | 419/1992 Sb.          |
| Turecko                       | 2003 | 19/2004 Sb.m.s.       |
| Ukrajina                      | 1999 | 103/1999              |
| USA (Spojené státy americké)  | 1993 | 32/1994 Sb.           |
| Uzbekistán                    | 2001 | 28/2001 Sb.m.s.       |
| Velká Británie                | 1991 | 89/1992 Sb.           |
| Venezuela                     | 1997 | 6/1998 Sb.            |
| Vietnam                       | 1998 | 108/1998 Sb.          |