



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF FINANCES

DAŇOVÉ RÁJE A JEJICH VYUŽITÍ

THE TAX HAVENS AND THEIR USES

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

BC. MARTINA WILCZKOVÁ

VEDOUČÍ PRÁCE
SUPERVISOR

JUDR. ING. JAN KOPŘIVA, PH.D.

BRNO 2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Wilczková Martina, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

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

Daňové ráje a jejich využití

v anglickém jazyce:

The Tax Havens and Their Uses

Pokyny pro vypracování:

Úvod
Vymezení problému a cíle práce
Teoretická východiska práce
Analýza problému a současné situace
Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Seznam odborné literatury:

JÍLEK, J. Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti. 1. vyd. Praha: Grada, 2006. 260 s. ISBN 80-247-1826-x.

KLEIN, Š. Danové ráje: ...aby nebyly daňovým peklem. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 197 s. ISBN 80-7208074-1.

KLEIN, Š. a K. ŽÍDEK. Mezinárodní daňové plánování. 1. vyd. Praha: Grada, 2002. 230 s. ISBN 80-247-0563-x.

LESERVOISIER, L. Danové ráje. 1.vyd. Praha: HZ, 1996. 122 s. ISBN 80-86009-07-6.

ŠIROKÝ, J. Dane v Evropské unii. Praha: Linde, 2007. 255 s. ISBN 978-80-7201-649-5.

PETROVIC, P. Encyklopedie mezinárodního daňového plánování. 1.vyd. Beroun: Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2012/2013.

L.S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D. doc.
Ředitel ústavu

Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 15.05.2013

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá daňovou optimalizací prostřednictvím daňových rájů. Celkově je rozdělena do šesti částí. První část nastiňuje problematiku mezinárodní daňové optimalizace obecně. Ve druhé jsou definovány pojmy související s daňovými ráji, využití daňových rájů a boj proti daňovým únikům. Třetí kapitola uvádí přímé zahraniční investice, které souvisí s holdingovými společnostmi a tyto získané poznatky dále využívá v kapitolách následujících. Ostatní kapitoly jsou praktickou částí uvádějící náklady na založení modelového dceřiného podniku a daňové náklady na první rok provozu této společnosti ve vybraných daňových rájích. Tyto náklady jsou spolu s dalšími informacemi o vybraných daňových rájích zanalyzovány a následně je navrženo vhodné umístění podniku v jedné z těchto destinací.

Abstract

The Master's thesis is focused on tax optimization through tax havens. The Master's thesis is divided into six parts. The first part generally outlines the problems of international tax optimization. The next one defines concepts related to tax havens, use of tax havens and the fight against tax evasion. The third chapter concentrates on direct foreign investments, which are connected with holding companies. Information from this chapter is used in the following chapters. The practical part consists of two and shows the costs for establishment of a model subsidiary and the tax costs of the company for the first year of its running in chosen tax havens. These costs together with other information about chosen tax havens are analysed. Subsequently, a suitable location for the company in one of these destinations is suggested.

Klíčová slova

Daňový ráj, onshore, offshore, mezinárodní daňové plánování, smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Key words

Tax haven, onshore, offshore, international tax planning, agreements on avoidance of double taxation

Bibliografická citace

WILCZKOVÁ, M. *Daňové ráje a jejich využití*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2013. 71 s. Vedoucí diplomové práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 20. května 2013

.....

podpis studenta

Poděkování

Chtěla bych tímto poděkovat vedoucímu diplomové práce JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl ke zpracování této diplomové práce. Poděkování bych také ráda věnovala své rodině, především rodičům, kteří mě po celou dobu studia všestranně podporovali.

Obsah

OBSAH	8
ÚVOD	11
CÍL	12
<u>1</u> MEZINÁRODNÍ DAŇOVÁ OPTIMALIZACE	13
1.1 DAŇOVÁ HARMONIZACE	13
1.2 DAŇOVÁ KONKURENCE	14
1.3 MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ	16
1.3.1 OPATŘENÍ K ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	16
1.3.2 METODY ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	19
1.4 MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ	20
1.4.1 MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ Z POHLEDU ČESKÉHO PRÁVA	21
<u>2</u> DAŇOVÉ RÁJE	22
2.1 OFFSHORE SPOLEČNOSTI	23
2.1.1 MOTIVY OFFSHORE PODNIKÁNÍ	24
2.1.2 VÝHODY OFFSHORE SPOLEČNOSTÍ	25
2.2 ONSHORE SPOLEČNOSTI	26
2.3 VYUŽITÍ DAŇOVÝCH RÁJŮ	26
2.4 VÝBĚR DAŇOVÉHO RÁJE	28
2.5 DAŇOVÉ RÁJE VE SVĚTLE ČESKÉHO PRÁVA	29
2.6 BOJ PROTI DAŇOVÝM RÁJŮM	30
2.6.1 OECD (ORGANIZACE PRO HOSPODÁŘSKOU SPOLUPRÁCI A ROZVOJ)	30
2.6.2 FATF (FINANCIAL ACTION TASK FORCE)	31
2.7 POSTOJ EVROPSKÉ KOMISE K DAŇOVÝM RÁJŮM	31
2.8 ČR BOJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM	32
<u>3</u> MEZINÁRODNÍ POHYB KAPITÁLU	33

3.1	PŘÍMÉ ZAHRANIČNÍ INVESTICE	33
3.1.1	NADNÁRODNÍ SPOLEČNOSTI	34
3.1.2	ÚLOHA STÁTU A INVESTIČNÍ POBÍDKY	34
4	<u>CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH DAŇOVÝCH RÁJŮ</u>	36
4.1	NIZOZEMSKO	36
4.2	KYPR	39
4.3	LUCEMBURSKO	42
5	<u>ZALOŽENÍ MODELOVÝCH SPOLEČNOSTÍ S.R.O. V ČR, LTD. V NIZOZEMSKU, LUCEMBURSKU A NA KYPRU</u>	45
5.1	ZALOŽENÍ MODELOVÉ DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI A, S.R.O. V ČESKÉ REPUBLICE	46
5.1.1	DAŇ Z PŘÍJMU SPOLEČNOSTI A, S.R.O.	47
5.1.2	DAŇ Z PŘÍJMU MAJITELE SPOLEČNOSTI A, S.R.O.	49
5.2	ZALOŽENÍ DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI B, BV. V NIZOZEMSKU	50
5.2.1	NÁKLADY SPOJENÉ SE ZALOŽENÍM SPOLEČNOSTI B, BV.	50
5.2.2	DAŇ Z PŘÍJMU SPOLEČNOSTI B, BV.	51
5.2.4	POROVNÁNÍ ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI A, S.R.O. V ČR A B, BV V NIZOZEMÍ	53
5.3	ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI C, LTD. NA KYPRU	54
5.3.1	NÁKLADY SPOJENÉ SE ZALOŽENÍM SPOLEČNOSTI C, LTD.	54
5.3.2	DAŇ Z PŘÍJMU SPOLEČNOSTI C, LTD.	55
5.3.3	POROVNÁNÍ ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI A, S.R.O. V ČESKÉ REPUBLICE A C, LTD. NA KYPRU	56
5.4	ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI D, SARL V LUCEMBURSKU	58
5.4.1	NÁKLADY SPOJENÉ SE ZALOŽENÍM SPOLEČNOSTI D, SARL V LUCEMBURSKU	58
5.4.2	VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMU SPOLEČNOSTI D, SARL V LUCEMBURSKU	59
5.4.3	POROVNÁNÍ ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI A, S.R.O. V ČESKÉ REPUBLICE A D, SARL V LUCEMBURSKU	59
6	<u>KOMPARACE VŠECH ZALOŽENÝCH SPOLEČNOSTÍ SE SPOLEČNOSTÍ S.R.O. ZALOŽENOU V ČESKÉ REPUBLICE A NÁVRH VHODNÉHO UMÍSTĚNÍ DCEŘINÉ SPOLEČNOSTI</u>	61
	<u>ZÁVĚR</u>	64

POUŽITÉ ZDROJE: **66**

SEZNAM TABULEK **70**

SEZNAM PŘÍLOH **71**

Úvod

Téma své diplomové práce jsem si vybrala z důvodu její aktuálnosti. V tisku se v poslední době skloňuje sousloví daňové ráje v různých pádech a mnoha souvislostech, ať se jedná o daňovou optimalizaci, prolomení bankovních tajemství apod. Právě daňová optimalizace láká společnosti k přesunutí sídla nebo zakládání holdingových struktur právě v těchto zemích. Každý podnik chce minimalizovat své náklady a snižování daňových nákladů je jedna z možných variant.

Cílem diplomové práce je popsat problematiku daňové optimalizace související s umístěním podniku v konkrétním daňovém ráji, srovnat daňové zatížení české dceřiné společnosti zabývající se poskytováním služeb v oblasti poradenství s obchodními společnostmi sídlícími v těchto daňových rájích a prostřednictvím toho navrhnout optimální umístění podniku v zahraničí tak, aby využíval co nejnižšího daňového zatížení.

V teoretické části své práce se snažím nastínit mezinárodní daňovou optimalizaci prostřednictvím daňové konkurence a daňové harmonizace. Dále se zabývám opatřením a zamezením dvojího zdanění především prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění. Za účelem přiblížení uvádím jednu z možných definic daňových rájů, rozdělení daňových rájů, jejich využití, výběr vhodné destinace pro daňové úlevy a boj proti daňovým rájům. V této části práce se zabývám také tématem přímých zahraničních investic, které úzce souvisí s holdingovými společnostmi, které budu modelově vytvářet v druhé části.

V praktické části analyzuji tři daňové ráje (Nizozemí, Lucembursko a Kypr). Tyto země jsem si vybrala, protože patří mezi nejoblíbenější onshore destinace českých podnikatelů a jsou to země spadající pod Evropskou unii. Na základě analýzy vytvářím modelové dceřiné společnosti založené v těchto destinacích. Porovnávám náklady se založením společností a daňové náklady prvního roku provozu těchto podniků. Dále zde navrhuji možné umístění podniku tak, aby to bylo co nejvýhodnější pro mateřskou společnost.

C1

Cílem diplomové práce je popsat problematiku daňové optimalizace souvisejícím s umístěním podniku v konkrétním daňovém ráji, srovnat daňové zatížení české dceřiné společnosti zabývající se poskytováním služeb v oblasti poradenství s obchodními společnostmi sídlícími v těchto daňových rájích a prostřednictvím toho navrhnout optimální umístění podniku v zahraničí tak, aby využíval co nejnižšího daňového zatížení.

1 Mezinárodní daňová optimalizace

Minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým chováním každého subjektu. Každý daňový subjekt se snaží zaplatit co nejméně na daních. Jednou z možných minimalizací daňové povinnosti je daňová úspora. Vzniká tím, že daňový subjekt využívá možností snížení základu daně a daně v rámci všech alternativních postupů stanovených daňovým zákonem, případně všech povolených způsobů úpravy daně základu při splnění zákonem stanovených podmínek.¹

1.1 Daňová harmonizace

„Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.“²

Dle Kubátové (1998) lze identifikovat tři základní fáze harmonizačního procesu:

- 1) výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- 2) harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- 3) harmonizace daňové sazby.

Daňovou harmonizaci můžeme rozdělit na pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace představuje proces přiblížení daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím použití různorodých legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazení harmonizace. Výsledkem je, že ve všech členských státech platí totožná pravidla. Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora. V daňových systémech jsou provedena opatření na základě daňové judikatury tohoto dvora. Negativní harmonizace netvoří stejná pravidla pro všechny členské státy. Nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, jelikož nestanovuje shodné postupy pro její dosažení.

¹ VANČUROVÁ, A. a kol. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, s. 52.

² ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*, str. 233

Vedle pozitivních vlivů daňové harmonizace mohou totiž vzniknout i následující negativní vlivy:³

- harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám,
- způsobuje pomalejší růst ekonomiky,
- nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru,
- může výrazně ohrozit příjmy rozpočtů jednotlivých zemí,
- představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.

Dřívějším návrhem bylo zharmonizovat všechna ustanovení daňového systému, ale po částečném selhání tohoto opatření se cílem stala harmonizace dílčí. Vybrána jsou ustanovení, která brání fungování trhu. I nadále ovšem dochází k názorovým střetům, zda harmonizaci daňových systémů vytvářet či zachovávat daňovou konkurenci.

1.2 Daňová konkurence

Podle Nerudové (2008) je daňová konkurence situace, kdy existují odlišné daňové systémy a odlišné daňové sazby, prostřednictvím nichž se státy snaží přilákat do dané země daňové základy. Vzniká tam, kde se dá základ daně přesunout do jiné země. Konkurence sama o sobě nemůže vést ke spontánnímu harmonizačnímu efektu – ke sblížení sazeb, proto není nutné uměle harmonizovat. Dále konkurence vytváří zodpovědnou daňovou politiku s nižším daňovým zatížením podnikatelských subjektů. Tato politika vytváří příznivé prostředí pro vyšší ekonomický růst a vede k růstu daňových sazeb, což ovšem nemusí nutně vést k poklesu výběru daně, ale naopak ke zvýšení daňových základů.

Richarda Teathera uvádí: „*Daňová konkurence je proces, kterým se vlády pokouší přilákat do své země kapitál a práci nabídnutím nižších daňových sazeb nebo jinými daňovými pobídkami.*“⁴

³ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí EU*. (2008), str. 22.

⁴ Teather R. *The Benefits of Tax Competition*. [cit. 2013-04-28]. Dostupný z: <<http://www.iea.org.uk/files/upld-book303pdf?.pdf>>

Bývalý evropský komisař pro daně a celní unii - **Laszló Kovács** rozlišuje daňovou konkurenci do tří skupin:⁵

- **pocitivá** – vyplývající z rozdílné úrovně celkového daňového zatížení obyvatelstva, která je výsledkem preferencí voličů podle výkonu veřejných institucí, kvalitě infrastruktury atd.
- **škodlivá** – zaměřená na přetahování zahraničního kapitálu při současné ochraně domácího trhu. Vytváří podmínky pro zvýšení nezaměstnanosti.
- **sporná** – pohybuje se na hranici mezi pocitivou a škodlivou. Může se objevovat v podobě nedokonalého poskytování daňových informací nebo bankovního tajemství.

Daňová konkurence jako taková je považována za prospěšnou. Např. z toho důvodu, že vytváří tlak na snižování vládních výdajů; může zvyšovat celkovou konkurenceschopnost státu tím, že sníží daňové základy jiných zemí a deformuje tím alokaci kapitálu a služeb a další.⁶

Vedle těchto prospěšných stránek, lze vyvodit i stránky negativní.

Z hlediska negativních stránek daňová soutěž:⁷

- vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci,
- vede k nevhodné struktuře vládních výdajů,
- vede k neefektivnímu poskytování veřejných služeb,
- vede k ožebračování států (různá daňová zatížení),
- neumožňuje efektivní alokaci zdrojů,
- neumožňuje plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje,
- v jejím rámci může docházet k ovlivňování světových cen v případě silných států.

⁵ Projev na konferenci ve Vídni 19. 10. 2005. In: Bulletin Komory daňových poradců ČR, č.1/2006, str. 21-22

⁶ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí EU*. (2008), str. 20 - 23.

⁷ Tamtéž.

1.3 Mezinárodní dvojí zdanění

Daňové povinnosti jsou v každém státě stanoveny zákony. Ty však mohou být modifikovány mezinárodními daňovými smlouvami. Dle Rylové (2009) vzniká dvojí zdanění tehdy, když jeden předmět daně je více než jednou podroben stejné dani. Dvojí zdanění můžeme členit na vnitrostátní a mezinárodní. **Vnitrostátní** dvojí zdanění vzniká na území jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. **Mezinárodní** dvojí zdanění vzniká, pokud je osoba (fyzická nebo právnická) rezidentem jednoho státu a pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě.

1.3.1 Opatření k zamezení dvojího zdanění

„Existence dvojího zdanění výrazně omezuje zájem daňových rezidentů o ekonomické aktivity na území státu zdroje příjmu. Dvojí zdanění není ani zájem státu rezidenta, protože omezuje investice i jiné ekonomické aktivity v zahraničí a vede k uzavírání a následnému zaostávání národní ekonomiky.“⁸

Opatření používaná ke snížení rizika vzniku dvojího zdanění lze rozdělit na:

- vnitrostátní,
- dvoustranná,
- mnohostranná.

Vnitrostátní opatření

Většina zemí je opatřena zákonem, který dvojí zdanění odstraňuje tak, že rezidentům umožňuje na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou ze svých příjmů zaplatili v jiné jurisdikci, nebo tak že tyto příjmy od daně osvobodí. Některé země osvobození od daně z příjmů, které pobírají jejich rezidenti ze zahraničních zdrojů, poskytují automaticky.⁹

⁸ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. (2008), s. 31-32.

⁹ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. (2009), s. 18.

Dvoustranná opatření

Tato skupina opatření hraje nejvýznamnější roli v zabránění dvojímu zdanění. Jedná se především o smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku. Tyto smlouvy jsou velmi účinným způsobem, jak brát v potaz konkrétní charakteristiky daňových předpisů v obou dotčených státech a jejich hospodářské vztahy tak, aby bylo zabráněno tomuto dvojímu zdanění.¹⁰

Mnohostranná opatření

V této skupině jsou brány v potaz především OSN a její orgány, OECD, EU a jiné podobné instituce. V EU bylo např. vydáno několik direktiv zaměřených na srovnání podmínek a odstranění problémů, které vznikly při zdanění mezinárodních operací (např. Směrnice Rady).¹¹

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Účelem smluv o zamezení dvojího zdanění je předejít dvojímu zdaňování stejného daňového základu ve více státech. Státy, které tyto smlouvy uzavírají, se snaží dohodnout na rozdělení daňového výnosu. Pro daňové subjekty by měla být smlouva neutrální z hlediska daňového zatížení. Podkladem pro smlouvu týkající se daně z příjmů nebo majetku je Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění, případně Vzorová smlouva OSN. Smlouvy vycházejí z daňové legislativy jednotlivých států. I když má mezinárodní smlouva vyšší právní sílu než daňový zákon, nikdy nemůže stanovit daňovou povinnost nad rámec stanovený předpisy daného státu.¹²

Modelovou smlouvu OECD využívají především vyspělé státy, jelikož právo zdanit příjem je ponecháno státu, ve kterém je poplatník rezidentem. **Modelová smlouva OSN** je určena pro státy rozvojové, protože právo zdanit příjem je ponecháno státu, kde se zdroj poplatníka nachází.

Za třetí modelovou smlouvu lze považovat **modelovou smlouvu USA**. Tento model se odlišuje od výše uvedených v otázce residence. V modelu USA je rezidenství poplatníka vázáno na státní občanství oproti dvěma předešlým modelům.

¹⁰ Tamtéž, s. 19.

¹¹ RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. (2009), s. 20.

¹² RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění*. (2009), s. 23 – 24.

Dle Nerudové (2008) je cílem smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen SZDZ):

- zamezení dvojímu zdanění,
- zamezení dvojímu nezdanění,
- zamezení či snížení možnosti daňových úniků,
- umožnit přímou spolupráci daňových správ smluvních států v rámci řešení problémů,
- zajistit daňovou nediskriminaci,
- přispívat k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů,
- zajistit objektivní rozdělení výnosu mezi dva smluvní státy.

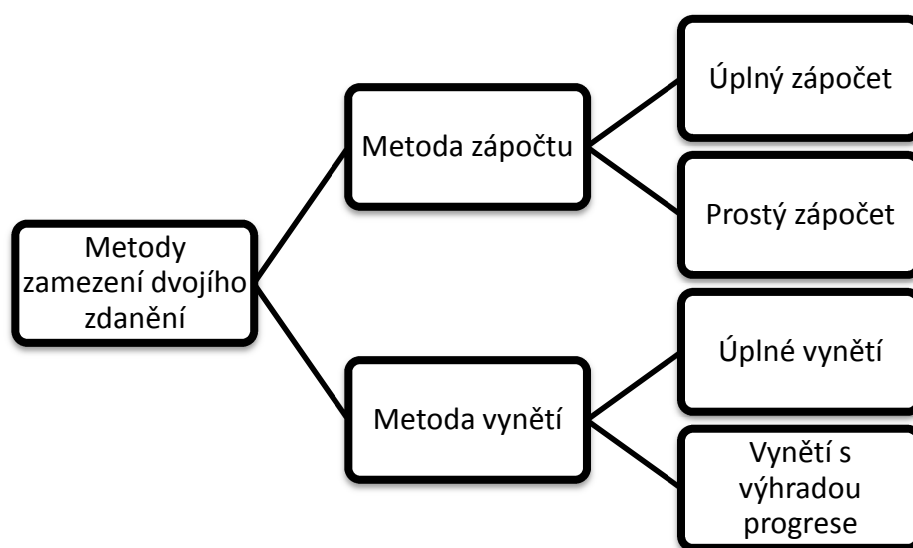


Schéma metod zamezení dvojího zdanění

Zdroj: vlastní zpracování

V praxi lze definovat tři základní metody opatření k zamezení dvojího zdanění: zápočet daně, vynětí příjmů ze zdanění a zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do daňově odečitatelných nákladů.¹³ Mezi těmito metodami si poplatník nemůže vybrat sám. Kterou metodu může poplatník uplatnit, stanoví zákon nebo smlouva.

¹³ Dle Sojky (2008) není zahrnutí daně do nákladů metoda zamezení dvojímu zdanění, ale spíše způsob, jak taková zdanění zmírnit.

1.3.2 Metody zamezení dvojího zdanění

Jelikož jsou SZDZ nejužívanější v problematice zamezení dvojího zdanění, zabývám se dále více tímto opatřením. V následujícím textu jsou blíže popsány jednotlivé metody zamezení dvojímu zdanění.

Metoda zápočtu¹⁴

Metoda zápočtu umožňuje poplatníkovi, aby daň vypočtenou z celosvětových příjmů snížil o daň zaplacenou v zahraničí. Toto je v souladu se SZDZ a s daňovou legislativou státu zdroje.

1. Metoda úplného zápočtu

Metoda úplného zápočtu zavazuje smluvní státy, aby vzájemně respektovaly celou daň zaplacenou ve státě zdroje. V praxi to může vést k tomu, že odečet daně, která byla zaplacená ve státě zdroje, sníží ve státě rezidenta i daň, která připadá na úplně jiné příjmy.

2. Metoda prostého zápočtu

Stejně jako úplný zápočet i zápočet prostý předpokládá, že zahraniční příjem bude zahrnut do daňového základu a daň zaplacená v zahraničí bude započtena. Je ovšem limitována průměrnou výší daně, která by připadla na příslušný zahraniční příjem z celkové daňové povinnosti poplatníka. Pokud tedy vypočtená daň vyjadřuje určité procento z celkových příjmů, nelze do příjmu ze zahraničí započítat vyšší procento daně, i za situace, že tato daň byla ve státě zdroje zaplacená.

¹⁴ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. (2008). S. 33-35.

Metoda vynětí¹⁵

Metoda vynětí příjmů, kterých bylo dosaženo v zahraničí, se objevuje především ve starších SZDZ. V novější se tato metoda již nepoužívá. Dle Sojky „*podstatou metody vynětí je to, že stát rezidenta určité příjmy dosažené ve státě zdroje nepodrobí žádnému zdanění.*“

1. Úplné vynětí

Úplné vynětí nastane tehdy, pokud se daný zahraniční příjem vůbec nebere při zdanění dalších příjmů v zemi rezidenta v úvahu.

2. Vynětí s výhradou progrese

Tato metoda zahrnuje, oproti úplnému vynětí, prvek solidárního zdanění vyšších příjmů dle majetkové situace poplatníka. Tato metoda je (s výjimkou příjmů z Brazílie) sjednána u států, kde není povolena metoda zápočtu. Výhrada progrese znamená, že ve státě rezidence se vyjímáný příjem do základu daně skutečně nezahrne, ale při stanovení míry zdanění ostatních příjmů se k němu přihlédne.

1.4 Mezinárodní daňové plánování

Vychází z předpokladu, že žádný člověk není povinen, z jakýchkoliv důvodů, uspořádat své záležitosti tak, aby platil co nejvyšší daně. Každý představitel společnosti, ve světle odpovědnosti vůči sobě, akcionářům či investorům, považuje za svou povinnost legálně minimalizovat daňové zatížení své či společnosti, kterou reprezentuje a cíleně využívat výhod nabízených jednotlivými zeměmi. Mezinárodní daňové plánování využívá technik **tax avoidance**, tzn. vyhledávání děr v zákonech, které je možno využít v zájmu poplatníka, aniž by byl porušen zákon, při využití daňových aspektů mezinárodních obchodních vztahů i mezinárodních aspektů daňových zákonů jednotlivých zemí.¹⁶

Nejdůležitějším účelem mezinárodního daňového plánování pro každého podnikatele nebo společnost je minimalizace výsledné sazby daně z příjmů a maximalizace počtu položek akceptovaných jako daňově uznatelný náklad, ale nemělo by to být jediným

¹⁵ SOJKA, V. *Mezinárodní zdanění příjmů*. (2008). S. 37-40.

¹⁶ KLEIN, Štěpán. *Daňové ráje :- aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 7- 9.

účelem. Každý daňový subjekt by se měl snažit o to, aby našel optimální kombinaci individuálních specifíků jednotlivých daňových systémů země.¹⁷

1.4.1 Mezinárodní daňové plánování z pohledu českého práva

Čeští podnikatelé, kteří založili společnost v daňovém ráji, si zachovávají vůči České republice určitý daňový status. A to především proto, že pravděpodobně zůstanou českými daňovými rezidenty a v rámci mezinárodní struktury budou odvozovat své příjmy alespoň zčásti z ČR. České právo nerozlišuje zahraniční subjekty podle jejich původu, a proto se na podnikání daňově preferovaných subjektů na našem území vztahují stejné podmínky jako pro jakýkoli jiný zahraniční subjekt. Tyto podmínky upravují živnostenský zákon a obchodní zákoník.

Pokud se jedná o přemístění sídla společnosti, zahraniční právnická osoba může přemístit sídlo do České republiky, pokud to dovoluje její domácí právní řád. Přesun sídla české společnosti do zahraničí obchodní zákoník neupravuje. Přitom některé offshore jurisdikce mají ve svém právu zakotvenou možnost změnit sídlo společnosti a tedy i její přesun do zahraničí.¹⁸

¹⁷ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 20.

¹⁸ ŽÍDEK, K., KLEIN, Š. *Mezinárodní daňové plánování*, str. 85

2 Daňové ráje

Pod pojmem daňový ráj se rozumí stát (území), jehož zákony, popřípadě i jím uzavřená soustava smluv o zamezení dvojího zdanění, umožňují nízké nebo vůbec žádné zdanění, a to zejména příjmů. Subjekt, který má sídlo v daňovém ráji, neplatí buď vůbec žádné, nebo velice nízké daně ze svých příjmů a ze svých zisků.¹⁹

Pro posouzení toho, jestli je daná oblast daňovým rájem, **je rozhodující vztah subjektu k této zemi a druh ekonomické aktivity**, kterou hodlá vyvíjet, případně majetek, který hodlá subjekt vlastnit. Zemí, které se dají považovat za skutečné daňové ráje, kde se neplatí žádné nebo minimální daně, je velice málo. Dá se spíše mluvit o daňovém zvýhodnění pro subjekty, převážně cizince, a je součástí **konkurenčního boje** v oblasti daní.²⁰

Metodika OECD považuje za daňové ráje země, které splňují následující tři hlavní kritéria:²¹

- **Žádné nebo nominální daně**

OECD uznává, že každý stát má právo rozhodovat o výši daní. Tento faktor není samostatně dostatečný pro určení, zda je země daňovým rájem a musí být doplněn o další charakteristiky.

- **Nedostatek transparentnosti**

Podstatné je, aby byly dostupné všechny informace potřebné k určení daňové povinnosti (např. účetní záznamy).

- **Zákony, které zamezují získání informací ostatním vládám**

Zákony, které na základě bilaterálních smluv umožňují výměnu informací se smluvním státem.

- **Absence požadavků na doložení skutečné aktivity**

¹⁹ Sagit. *Daňové ráje*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupné z: <http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_105.htm>.

²⁰ KLEIN, Š. *Daňové ráje: aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 8.

²¹ OECD. *Tax Haven Criteria*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/document/23/0,3343,en_2649_33745_30575447_1_1_1_1,00.html>.

Daňové ráje dělíme následovně:²²

1. **skupina tzv. „offshore“** – tvoří ji malé státy nebo nezávislá území, buď ostrovní (Bahamy, Cookovy ostrovy) nebo v blízkosti bohatých států (Andora, Monako). Země nezdaňují příjmy či majetek svých občanů a prostředky pro chod administrativy státu získávají jiným způsobem např. turismus, cestovní ruch.
2. **skupina tzv. „onshore“** – tvoří velké státy s vysokým zdaněním, které vyčlení určité oblasti nebo druhy ekonomických aktivit v zájmu jejich rozvoje a pro tato území nebo aktivity je možné získat daňové úlevy tzv. daňové prázdny nebo daňovou výjimku (Irsko, Řecko, Holandsko).

2.1 Offshore společnosti

Jedná se o tzv. daňově zvýhodněné subjekty. Offshore společnosti jsou jednoznačně nejpoužívanějšími subjekty zakládanými v daňových rájích. Dalšími daňově zvýhodněnými subjekty jsou nadace, banky, pojišťovny, partnership a trusty. Offshore společnosti jsou založeny podle místních zákonů, ale nevyvíjí podnikatelské aktivity na území daného státu. Při splnění určitých podmínek nebo na základě zákona nejsou výnosy z obchodních aktivit dané společnosti v této zemi zdaněny a platí v dané zemi pouze roční poplatky. Zpravidla také v dané zemi nemusí předkládat žádné účetnictví a podávat daňové přiznání.²³

S pojmem offshore společnosti úzce souvisí offshore země a offshore podnikání.

▪ **Offshore země**

- oblast, všude mimo zemi, ve které má daný subjekt sídlo,
- státy, které umožňují offshore podnikání,
- synonymum pro daňové ráje.²⁴

²² KLEIN, Š. *Daňové ráje :- aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 7.

²³ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 10.

²⁴ Akont. *Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování - I. Díl*. [online]. [cit 2012-12-01].

Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/268.offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i-dil>>.

▪ **Offshore podnikání**

- podnikání uskutečňované v jedné zemi, které se týká subjektů nebo majetku v zemi jiné,
- přičemž úřady v první zemi na tyto podnikatelské aktivity z různých důvodů nevalují daňovou povinnost,
- neomezují je, popř. poskytují nadstandardní daňový režim.²⁵

2.1.1 **Motivy offshore podnikání**

Hlavním motivem offshore podnikání je snaha co nejvíce zmenšit daňové zatížení, ale není však jediným.²⁶

Nejdůležitější důvody, které vedou k offshore podnikání:²⁷

Využívání daňových rájů bez daňové motivace. Operace v daňovém ráji nemají vliv na daňovou povinnost v domácí zemi.

- **Využití daňových rájů s daňovým účinkem.** Společnost založí dceřinou společnost, přes kterou prodává do třetích zemí. Operace v daňovém ráji mají vliv na daňovou povinnost v domácí zemi. Daňové zatížení je však menší než při přímých obchodech.
- **Mezinárodní daňové strategie.** Využívají se zde legislativní a administrativní mezery v daňovém systému. Společnosti hledají cesty při co nejmenších nákladech.
- **Daňový podvod.** Společnost se snaží vyhnout daňové povinnosti (nepřiznat příjmy).
- **Anonymita vlastnictví.** Podnikatelé mohou být vydírání, proto se snaží zakrýt vlastnictví společností.
- **Hledání investičních příležitostí.**

²⁵ Akont. *Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování - I. Díl.* [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/268.offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i-dil>>.

²⁶ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování.* 2002, s. 28.

²⁷ DVORÁČEK, J., TYLL, L. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností.* 2010, s. 88 – 89.

2.1.2 Výhody offshore společností

Většina offshore společností nabízí úplné osvobození od daně z příjmu nebo alespoň výrazné zvýhodnění.

Výhody offshore společnosti:²⁸

- a. **daň z příjmu** - podstatně nižší daňové zatížení, offshore společnosti jsou ve většině daňových rájů osvobozeny, náhradou se stává paušální vládní poplatek placený každý rok. Paušální částka bývá v některých zemích doplněna o poplatek *filingfee*, který se váže k předkládání ročního výkazu pro rejstřík společností, který se liší v každé zemi. Některé země nepoužívají paušální daň, ale aplikují daň s nízkou procentní sazbou např. Kypr, Barbados a jiné země stanovují daň v obvyklé výši určenou pro všechny společnosti např. Švýcarsko, Nizozemí.
- b. **osvobození od daně z kapitálových zisků,**
- c. **osvobození od daně z dividend,**
- d. **osvobození od DPH,**
- e. **osvobození od daně FO**
- f. daňové prázdny a investiční úlevy,
- g. zrychlené odepisování a široké uspořádání daňově uznatelných nákladů,
- h. absence devizové kontroly,
- i. minimální kontrola ze strany úřadů a státu,
- j. **žádné nebo minimální požadavky na předkládání účetních výkazů a povinného auditu,**
- k. liberální požadavky na výši akciového kapitálu, druh a počet emitovaných akcií,
- l. občanství a trvalý pobyt akcionářů, statutárních zástupců a společníků,
- m. neomezenost předmětů činnosti podnikatelských subjektů,
- n. liberální imigrační legislativa,
- o. **existence sítí smluv o zamezení dvojího zdanění,**
- p. existence zón volného obchodu a bezcelních zón,
- q. snadná registrace lodí a jachet ve vlastnictví offshore společnosti,
- r. anonymita vztahující se k offshore společnosti a jejímu vlastníku.

²⁸ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 31.

2.2 Onshore společnosti

Onshore společnosti jsou založeny podle místních zákonů a mohou obchodovat s jakýmkoli subjekty z různých zemí. Společnost Onshore je povinna podávat daňové přiznání a platit daně z příjmů PO v místě své rezidence a musí vést účetnictví. Společnosti zpravidla podléhají auditu.²⁹

2.3 Využití daňových rájů

Společnosti, které jsou legálně založeny v daňových rájích, omezují jak zákony platné v daném daňovém ráji, tak i zákony zemí, odkud pocházejí majitelé a statutární zástupci vzniklé offshore společnosti a současně také platí zákony všech zemí, odkud pocházejí její zákazníci. V případě daňového ráje je ale legislativa velmi pružná a investory omezuje zcela zanedbatelně.³⁰

Způsoby využití daňových rájů lze shrnout následovně:³¹

- **Optimalizace finančních toků a pohybu zboží v rámci mezinárodního obchodu** – jeden z nejčastějších motivů použití daňově zvýhodněných společností je mezinárodní obchod. Subjekt založený ve vhodné zemi se může stát výborným řídicím centrem pro obchodní transakce všeho druhu.
- **Poskytování poradenských a dalších služeb** - služby všeho druhu od poradenských počínaje a různými službami nezávislých agentů zajišťujících nákup, prodej, získání nových odběratelů, vyjednávání s obchodními partnery a garantování dodávek konče. Nespornou výhodou u služeb je jejich nemateriální povaha oproti zboží a snadná přenosnost, což znemožňuje účinnou regulaci mezi zahraničními společnostmi. Tuto problematiku upravují také mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.
- **Využívání holdingových společností** – využívání daňově optimalizovaných holdingových struktur. Dva charakteristické trendy. Mezinárodní holdingová

²⁹ Akont. *Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování I. díl*. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/268.offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i-dil>.

³⁰ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 58.

³¹ Tamtéž, s. 58 – 68.

společnost, která vlastní podíly v dceřiné společnosti, se zaregistruje v „holdingovém ráji“ např. v Nizozemsku a využívá smluv o zamezení dvojího zdanění pro transfer dividend a kapitálových zisků. Tato holdingová společnost bývá navíc často vlastněna společností založenou v dalším „holdingovém ráji“ např. na Nizozemských Antilách, která využívá smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi těmito zeměmi. Dalšími „holdingovými ráji“ tohoto typu jsou např. Lucembursko, Kypr, Madeira, které také mohou využívat uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění.

- **Registrace lodí** – registrace lodí pro účely mezinárodního obchodu, ale i jen pro vlastní potěšení, např. v zemích Libérie, Belize, Kypr, Malta a Bahamy. Přednostmi využití vlajek těchto států jsou nízké náklady, jednoduchost registrace a absence daně z příjmů z činnosti obchodních lodí.
- **Výroba** – zvýhodnění zahraničních investorů, kteří se rozhodnou realizovat svoji výrobní činnost na jejich území ve formě investičních stimulů, např. daňové prázdny.
- **Bankovní činnost** – využívání offshore bank pro zaštitění některých obchodních transakcí, redistribuce finančních prostředků uvnitř holdingu, vedení bankovních účtů pro společnosti a osoby spřízněné se zakladatelem, poskytování bankovních záruk, správa cenných papírů a vystupování v kontraktech, které vyžadují účast banky. Offshore banky jsou založeny tak, aby mohly těžit ze speciálního daňového režimu a prostřednictvím licence, kterou v dané zemi své registrace získaly, provozovat bankovní činnost.
- **Pojišťovací činnost** – offshore společnostmi rozumíme pojišťovací společnosti podnikající v některé ze zemí, jejichž prostředí charakterizuje výrazně nižší regulace činnosti, než je tomu běžně ve vyspělých zemích.
- **Elektronický obchod a služby**
- **Krátkodobé investice a úvěrové financování projektů**
- **Akumulace příjmů z duševního vlastnictví,**
- **Přijímání půjček,**
- **Zaměstnávání, atd.**

2.4 Výběr daňového ráje

Součástí daňového plánování je výběr daňového ráje. Existuje mnoho kritérií, které jsou důležité při výběru vhodného sídla společnosti a vychází zejména z předmětu činnosti poplatníka a jeho potřeb. Svou roli budou hrát i další kritéria, která závisí na individuálních preferencích daného oboru a projektu (např. dostatek kvalifikované pracovní síly).³²

Mezi kritéria, která nelze opomenout patří:³³

- **Právní podmínky a jejich stabilita** – poplatník bude preferovat státy, které mají stabilní právní systém, jenž je spíše liberální a nechává na společnosti, aby si vytvořila optimální vnitřní právní rámec svého podnikání. Dále bude posuzovat z hlediska stability vztah vlády a politických subjektů k daňovým úlevám, anonymnímu vlastnictví společností a podobně.
- **Administrativní povinnosti** – země, které nechají společnost sami rozhodnout v těchto záležitostech, a které požadují minimální administrativní povinnosti v předkládání účetních závěrek.
- **Daňové faktory** – preferování zemí s paušálním či nízkým zdaněním.

Každý výběr daňového ráje musí splňovat následující požadavky na:³⁴

- **Legálnost** - legálnost všech vzniklých operací v rámci zákona země, ze které poplatník pochází, i v rámci legislativy daňových rájů (offshore oblastí). Kvalifikované rady se poplatníkům dostane od daňového právníka nebo dobrého agenta v dané oblasti.
- **Bezpečnost** - z hlediska osobní bezpečnosti a bezpečnosti majetku.
- **Funkčnost** – poplatník musí být schopen navržené operace provádět, sledovat či kontrolovat bez zbytečných obtíží či nákladů. Z hlediska funkčnosti je důležitý funkční úřední a obchodní jazyk země, stabilní letecké, telefonní a poštovní spojení.

³² KLEIN, Š. *Daňové ráje :- aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 24.

³³ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 57.

³⁴ KLEIN, Š. *Daňové ráje :- aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 24 - 25.

Na základě těchto hledisek bude následně posuzován výběr daňového ráje podle banky a agenta.

2.5 Daňové ráje ve světle českého práva

Problematika společností registrovaných v daňových rájích není v českém právu zvláště upravena, proto se řídí stejnými zákony a pravidly, jaká platí pro působení jiných zahraničních osob v České republice. Podnikání zahraničních osob je upraveno v § 21 – § 26 obchodního zákoníku a v §5, §10 a § 11 živnostenského zákona.³⁵

KLEIN (1998, str. 88) ve své knize píše: „Pro správné pochopení principů daňového plánování je třeba si uvědomit, že daňové zákony jsou formulovány s cílem zajistit ekonomické přežití státu a že tyto zákony hovoří o tom, jak vybírat daně. Hledat v nich způsoby, jak daně neplatit nebo se jim vyhýbat, by bylo marné. Při formulování cest, jak legálně snižovat daňovou povinnost prostřednictvím mezinárodního plánování, hledáme tedy způsoby, které zákon připouští, nebo je nezakazuje.“

Podle českých zákonů existují tři testy převodu zisků na offshore společnosti do daňových rájů:³⁶

- I. test je daňové rezidence podle § 17 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.
- II. test jsou obvyklé ceny podle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.
- III. test je zda právní struktura nezastírá podstatu (obcházení daní) podle § 2odts.7 zákona č. 337/2002 Sb., o správě daní a poplatků.

³⁵ KLEIN, Š. *Daňové ráje :- aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 88.

³⁶ JÍLEK, J. *Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti*. 2006, s. 75 -78.

2.6 Boj proti daňovým rájům

V současné době se zabývají problematikou daňových rájů a bojem proti nim dvě nadnárodní organizace. Financial Action Task Force (FATF) – nadnárodní organizace, zabývající se bojem proti praní špinavých peněz, a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD), která stanovuje kroky v oblasti mezinárodní výměny informací pro daňové účely.³⁷

2.6.1 OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)

V roce 1998 byl poprvé publikován seznam daňových rájů, na kterém bylo 38 zemí. Tyto země byly vyzvány k tomu, aby ukončily praktiky umožňující poplatníkům vyhýbat se daňové povinnosti ve své mateřské zemi. V dnešní době jsou pouze tři. OECD doporučuje nadále členským zemím, jak mají postupovat při řešení problematiky daňových rájů.³⁸

OECD bojuje za to, aby neexistovaly překážky pro mezinárodní výměnu informací potřebných pro správné určení daní. OECD vlastně nemá nic proti daňové konkurenci, ale chce, aby bylo možné daně správně a účinně vybírat v jednotlivých státech. To znamená, že boj proti daňovým rájům je vlastně bojem proti daňovým únikům a proti možnostem legalizace výnosů z kriminálních aktivit.³⁹

OECD rozlišuje tři skupiny zemí podle míry spolupráce při výměně daňových informací potřebných pro správné určení daňové povinnosti:⁴⁰

- Země, které aplikovaly pravidla OECD a plně spolupracují, tzn., že poskytují informace a jsou na tzv. **bílé listině** např. Americké Panenské ostrovy, Argentina, Austrálie, Barbados, Česká republika, Irsko, Island, Japonsko, Jersey, Jižní Afrika, Itálie, Kanada, Korea, Kypr, Maďarsko, Malta, Mauritius, Nizozemsko, Nový Zéland, Rusko, Seychely, Spojené arabské emiráty.
- Země, které přislíbily aplikovat pravidla, ale neučinily tak plně, ale spolupracují, jsou zveřejněny na **šedé listině** např. Andora, Bahamy, Belgie, Belize, Bermudy,

³⁷ PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 93.

³⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 2010, s. 104.

³⁹ Akont. *Offshore země (ne)rovná se praní peněz (OECD a FATF listiny)*. [online]. [cit 2012-12-10].

Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/287.offshore-zeme-ne-rovna-se-prani-penez-oecd-a-fatf-listiny>>.

⁴⁰ Tamtéž.

Britské Panenské ostrovy, Cookovy ostrovy, Gibraltar, Kajmanské ostrovy, Lichtenštejnsko, Lucembursko, Švýcarsko.

- Země, které ještě nepřišlíbily aplikaci pravidel a nespolupracují, jsou na **černé listině**. Od 7. dubna 2009 takové společnosti neexistují.

2.6.2 FATF (FinancialActionTaskForce)

Financial Action Task Force (FATF) je mezivládní orgán zřízený v roce 1989 ministry členských jurisdikcí. Cílem FATF je stanovit normy a podporovat účinné provádění právních, regulačních a provozních opatření pro boj proti praní špinavých peněz, financování terorismu a dalších souvisejících ohrožení integrity mezinárodního finančního systému. FATF je tedy mezivládní orgán, který pracuje na vytvoření potřebné politické vůle k dosažení státních legislativních a regulačních reforem v těchto oblastech.⁴¹

Mezi hlavní činnosti FATF patří vydávání mezinárodních standardů, vyvíjí a podporuje politiku proti praní špinavých peněz a proti financování teroristických aktivit. Od roku 2000 mezi její činnosti patří vydávání černé listiny zemí, které umožňují praní špinavých peněz a financování terorismu. V prvním roce na ní bylo zapsáno 15 států, mezi které patřilo Lichtenštejnsko, Bahamy, Rusko nebo Izrael. V dalším roce přibýlo na listině např. Maďarsko s Egyptem. V následujících letech na seznamu zemí ubývá.⁴²

2.7 Postoj Evropské komise k daňovým rájům

Evropská komise zaujímá k daňovým rájům dlouhodobě negativní postoj. K zavedení razantnějších opatření proti zneužívání těchto daňových úniků chybí Evropské komisi podpora členských států. Některé členské státy, mezi něž patří např. Belgie, Lucembursko nebo Rakousko, mají své daňové ráje. Na základě této skutečnosti nelze očekávat podporu těchto zemí v odstraňování daňových rájů. Evropská komise navrhla počátkem roku 2009 dvě nové směrnice, které mají pomoci v boji proti daňovým únikům.

⁴¹Definice FATF. [online]. [cit 2013-04-28]. Dostupný z: <http://www.fatf-gafi.org/pages/aboutus/>

⁴²PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 2002, s. 92.

2.8 ČR boj proti daňovým únikům

Česká republika bojuje proti daňovým rájům potažmo proti daňovým únikům vydáváním legislativních opatření v oblasti jednotlivých daní, např. nový daňový řád, zavedení přenesení daňové povinnosti, zajištění daně a reorganizace daňové správy a celní správy.

V rámci mezinárodní spolupráce bojuje Česká republika proti daňovým únikům a daňovým rájům následovně:⁴³

- Smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
- Směrnice Rady 77/799/EHS o vzájemné mezinárodní pomoci při správě daní,
- Smlouvy o výměně informací v daňových záležitostech - sjednávány s daňovými ráji, respektive se zeměmi, které nejsou pokryty plně smlouvou o zamezení dvojího zdanění.
 - Sjednáno: Ostrov Man, Guernsey, Jersey, Britské Panenské ostrovy, Bermudy,
 - V jednání: Kajmanské ostrovy, San Marino a další.
- Směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor - mezinárodní smlouvy o automatické výměně informací o příjmech úrokového charakteru rezidentů (FO).
 - Státy EU a zámořská závislá území (UK a NL).
 - Třetí státy: Andorra, Lichtenštejnsko, San Marino, Švýcarsko, Monako.
- Zákon č. 61/ 1996 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (novela v roce 2000) – boj proti praní špinavých peněz.
- Finanční analytický útvar (FAÚ) MF - zaměření je ze zákona prioritně směřováno do oblasti boje proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.

⁴³Mfcr. *Boj proti daňovým únikům*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupný z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf>.

3 Mezinárodní pohyb kapitálu

Hlavním motivem mezinárodního pohybu kapitálu je dosahování vyšších zisků. Mezi další motivy řadíme rozložení portfolia, diverzifikaci rizika v případě portfoliových investic, hledání odbytových trhů u přímých zahraničních investic a výhodnější ekonomické podmínky, mezi které patří nižší daně, nižší mzdové náklady, infrastruktura, fiskální politika, míra inflace, možnost přelévání zisků, atd.⁴⁴

Mezinárodní pohyb kapitálu probíhá prostřednictvím portfoliových investic a přímých zahraničních investic. Portfoliové investice lze definovat jako nákup dlouhodobých majetkových cenných papírů a jiných dlouhodobých instrumentů, na základě kterých investor nekontroluje, neovládá ani neřídí jiný zahraniční podnik, plynou mu pouze výnosy z kapitálu.⁴⁵

3.1 Přímé zahraniční investice

Přímé zahraniční investice jsou hlavní formou dlouhodobého kapitálu. Definice těchto investic není ve všech zemích stejná a liší se i mezi jednotlivými mezinárodními organizacemi.

Mezinárodní měnový fond definuje přímé zahraniční investice jako investice, které jsou uskutečněny s cílem získat trvalý podíl na podniku provádějícím svou činnost na území jiného státu než je stát investora a jehož cílem je mít skutečný vliv na řízení podniku.

Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj definuje přímé zahraniční investice jako investice, v nichž má investor minimálně 10% kmenových akcií nebo hlasovacích práv.

V České republice je vymezení přímých zahraničních investic obsaženo v devizovém zákoně č. 219/1995 Sb.

⁴⁴ MAJEROVÁ, I., NEZNAL, P.. *Mezinárodní ekonomie v teorii a praxi*. 2011, s. 69 - 70.

⁴⁵ NÝVLTOVÁ, R., REŽŇÁKOVÁ, M.. *Mezinárodní kapitálové trhy*. 2007. s. 51.

3.1.1 Nadnárodní společnosti

Nositeli přímých zahraničních investic jsou nadnárodní společnosti neboli multinacionální společnosti (multinational corporations, MNC). MNC znamenají velké globální podniky, pro které je typické, že působí ve více než jedné zemi, využívají geografických rozdílů včetně vládních politik mezi jednotlivými státy a mají schopnost přesouvat své aktivity mezi různými lokalitami po celém světě.⁴⁶

3.1.1.1 Mateřská společnost

Termíny mateřská a dceřina společnost jsou v obchodním zákoníku zaznamenány v souvislosti s podnikatelským seskupením. Rozhodující vliv na řízení podniku má ovládající osoba. Pokud je touto osobou společnost, jedná se o společnost mateřskou.⁴⁷

Investoři mají určitý vliv na chod společnosti. Tento vliv je dán velikostí hlasovacích práv, které jsou závislé na množství držených akcií.

3.1.1.2 Dceřina společnost

Dceřina společnost je dle obchodního zákoníku ovládanou osobou, ve které ovládající osoba (matka) vykonává rozhodující vliv na řízení či provozování podniku.⁴⁸

3.1.2 Úloha státu a investiční pobídky

Základními podmínkami pro vstup zahraničního kapitálu jsou Smlouva o ochraně investic (investor má jistotu, že investice nebude zmařena) a Smlouva o dvojím zdanění (poskytuje investorovi jistotu v daňové oblasti). Úroveň a druh podpory zahraničních investic má vliv na rozhodování firem o vstupu na trh dané ekonomiky. Tuto podporu nazýváme investičními pobídkami, mezi něž můžeme zařadit daňovou podporu (daňové prázdny, diferencovanou sazbu daně z příjmu) a finanční podporu ve formě dotací a grantů. K faktorům, které ovlivňují investora ke vstupu na trh, patří dostatečný rozsah, politická stabilita, důvěryhodná hospodářská politika, dobrá úroveň legislativy, infrastruktura a kvalifikace pracovní síly.⁴⁹

⁴⁶ KISLINGEROVÁ, E., NOVÝ, I. Chování podniku v globalizujícím se s. 12.

⁴⁷ Zákon č. 513/1991 Sb, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁸ Tamtéž.

⁴⁹ LEBIEDZIK, M., MAJEROVÁ, I., NEZNAL, P.. *Světová ekonomika*. 2006, s. 99 – 100.

3.1.2.1 Smlouvy o ochraně investic

V době zahájení přeměny naší ekonomiky jsme si uvědomovali důležitost budování tržní ekonomiky a masivního přísunu zahraničních investorů. Bylo proto potřeba zaručit stabilní ekonomické prostředí pro jejich investice, např. záruka proti vyvlastnění a znárodnění investic, záruka volného převodu zisku i celé investice do státu investora. Bez ohledu na vývoj nebo odlišnou úpravu vnitrostátního právního řádu by měly být tyto garance poskytnuty, a to právě díky dohodám o podpoře a ochraně investic. Všeobecně tyto dohody obsahují doložku nejvyšších výhod, úpravu náhrady škody způsobené vyvlastněním, postoupení práv a řešení sporů mezi investorem a smluvním státem, úpravu převodu plateb spojených s investicemi a převodů výnosů z investic a dalších plateb. Poskytují také záruky pro české společnosti, které chtějí mít majetkové účasti na podnikání ve státech, se kterými má Česká republika uzavřenu dohodu o podpoře a ochraně investic.⁵⁰

V současnosti má Česká republika uzavřeno okolo 80 smluv a další jsou připraveny k ratifikaci a čekají na dokončení.⁵¹

⁵⁰ Profitas. *Dohody o podpoře a ochraně investic*. [online]. [cit 2013-05-11]. Dostupné z: <<http://www.profitas.cz/poradna/prakticke-rady-a-zkusenosti/dohody-o-podpore-a-ochrane-investic>>.

⁵¹ Ministerstvo financí ČR. *Ochrana investic*. [online]. [cit 2013-05-11]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ochrana_investic.html>.

4 Charakteristika vybraných daňových rájů

4.1 Nizozemsko

Hlavní město: Amsterdam

Jazyk: holandština

Rozloha: 41 526 km²

Politická struktura: konstituční monarchie

Obecné informace:

Nizozemsko se využívá především jako sídlo holdingových společností, při převodu dividend, úroků, licenčních poplatků a kapitálových zisků na offshore společnost, která je jejich konečným vlastníkem. To umožňuje rozsáhlá síť smluv o zamezení dvojího zdanění a členství v EU. Podle směrnice EU upravující vztah mateřské a dceřiné společnosti se na dividendy placené společnostmi z různých členských států nevztahuje srážková daň. Dále zde můžeme využít především osvobození výše uvedených druhů příjmů od zdanění.⁵²

Nejde o tradiční daňový ráj. Země je oblíbená především díky tradičnímu a vyspělému podnikatelskému prostředí, je zde i dobrá vymahatelnost práva. Společnosti musí plnit obvyklé povinnosti, jako je vedení účetnictví i audit hospodářských výsledků.⁵³

V Haagu sídlí nejvýznamnější soudní instituce Evropské unie - Mezinárodní soudní dvůr. Nizozemská ekonomika se řadí k nejrozvinutějším na světě. Hrubý domácí produkt je z více než poloviny vytvářen finančními službami a obchodem. Na jedné čtvrtině se podílí průmysl (potravinářství a zpracování ropy). Nizozemsko má silnou pozici vývozce zemědělské produkce ve světě.⁵⁴

Právní systém: kontinentální právní systém, přičemž trestní právo nese známky francouzského vlivu.⁵⁵

⁵² Akont. *Jurisdikce – Nizozemsko*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/jurisdikce-nizozemsko>>.

⁵³ Ekonom. *Jaké jsou neoblíbenější daňové ráje, kde mizí české firmy*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupné z: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>>.

⁵⁴ Europa. *Nizozemsko*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupné z: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/netherlands/index_cs.htm>.

⁵⁵ Akont. *Daňový ráje nejen na Bahamách*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/11.danovy-raj-nejen-na-bahamach>>.

Daně: země s poměrně vysokým daňovým zatížením.

Daň z přidané hodnoty (value add tax)⁵⁶

- základní sazba 21 %,
- snížená sazba 6% (převážně všechno zboží a služby),
- registrační práh není definován.

Daň z příjmu právnických osob (corporate income tax a rate)⁵⁷

- poměrně s vysokým daňovým zatížením sazba 20- 25 %,
- sazba daně 20 % ze zdanitelného zisku do 200 000 EUR,
- sazba 25 % ze zdanitelného zisku při překročení 200 000 EUR,
- daňové úlevy poskytované společností na základě splnění daných podmínek,
- přijímané dividendy a kapitálové zisky jsou osvobozeny (participation exemption) za splnění podmínek:
 - společnost vlastní minimálně 5 % akciového kapitálu každé dceřiné společnosti,
 - jestliže se jedná o kapitálovou účast v zahraniční společnosti, musí tato dceřina společnost podléhat v zemi svého založení dani podobné povahy, jako je nizozemská daň z příjmů,
 - držené akcie nesmí mít charakter pasivní nebo portfoliové investice.
- typy společností: Naamloze Venootschap - NV (akciová společnost), základní kapitál 45 000 EUR, Besloten Venootschap - BV (společnost s ručením omezeným), základní kapitál 18 000 EUR.

Osobní daň (Personal tax)⁵⁸

- 3 kategorie: podnikání, zaměstnání a bydlení (úspory a investice),
- Podnikání je předmětem progresivní daně 1,95 – 52 %,
- Zaměstnání je zdaněno jednotnou sazbou 25 %,
- Bydlení (úspory a investice) zdaněny 4 % ze zisku.

⁵⁶ Delloite. *Netherlands highlights 2012*[online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z :
<<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/belastingpakket-2013/>>.

⁵⁷ Tamtéž.

⁵⁸ Tamtéž.

Srážková daň (Withholding tax)⁵⁹

- zdanění plateb vypláčených nizozemskými společnostmi ve prospěch zahraničních společností,
- dividendy - podléhají srážkové dani 15 %,
- úroky - nepodléhají nizozemské dani,
- licenční poplatky - nepodléhají nizozemské dani.

Daňová spolupráce s ČR a EU

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Nizozemskem je platná od 5. 11. 1974 a vyšla ve sbírce pod číslem 138/1974. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění má Nizozemsko podepsáno s většinou států EU.⁶⁰

Výhody:

- osvobození jednotlivých druhů příjmů (dividendy, kapitálové zisky, licenční poplatky)
- velké množství uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění,
- kvalitní legislativa,
- prestiž nizozemské společnosti,
- ekonomická, politická a společenská stabilita.

⁵⁹ Deloitte. *Netherlands highlights 2012*[online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z : <<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/belastingpakket-2013/>>.

⁶⁰ Učetníkavarna. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/muze-se-vam-hodit/smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/>>.

4.2 Kypr

Hlavní město: Nicósia,

Jazyk: řečtina, turečtina a obchodní angličtina,

Rozloha: 9 250 km²,

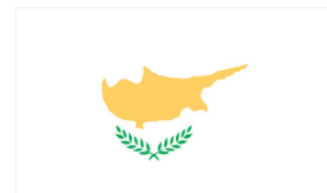
Politická struktura: nezávislá republika od roku 1960,

Obecné informace: Kypr je členem EU, který má jako jediný bohaté zkušenosti s offshore podnikáním a má uzavřenou širokou síť smluv o zamezení dvojího zdanění. Kombinace těchto prvků podstatných pro mezinárodní daňové plánování činí z Kypru mimořádně atraktivní daňový ráj s velkou variabilitou využití. Předností Kypru je nízká daňová sazba a osvobození některých typů příjmů. Další předností je, že kyperské firmy neplatí žádné daně z obchodu s cennými papíry, při vyplácení dividend nebo za prodej obchodních podílů. Pro společnosti je povinné vedení účetnictví a povinný audit hospodářských výsledků.⁶¹

Ekonomika země je založena na svobodném tržním systému tzn., že role vlády je omezena na regulaci, plánování a poskytování veřejné služby. Největší podíl na HDP má sektor služeb a cestovní ruch.⁶²

Právní systém: založen na stejných principech jako právo Spojeného království. Legislativa týkající se obchodních záležitostí vychází z britského zvykového práva, které je doplněno o místní zákony.⁶³

Daně: Nízké příspěvky na sociální zabezpečení, zaměstnavatel odvádí státu 6,8%, zaměstnanec také 6,8% a samostatně výdělečná osoba odvádí 12,6%.⁶⁴



⁶¹ Akont. *Juridické Kypr*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/jurisdikce-kypr>>.

⁶² Europa. *Kypr*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/cyprus/index_cs.htm>.

⁶³ KLEIN, Š. *Daňové ráje :—aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 64.

⁶⁴ Deloitte. *Cyprus Tax Facts 2012*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.deloitte.com/assets/DcomCyprus/Local%20Assets/Documents/PDF/Tax%20Facts%202012%20-%20Eng.pdf>>.

Daň z přidané hodnoty (value add tax)⁶⁵

- daň z přidané hodnoty je uložena na dodávky veškerého zboží a služeb na Kypru, na pořízení zboží z ostatních členských států a týkající se dovozu zboží ze třetích zemí,
- základní sazba (od 1/3/2012) 17%, (do 29/2/2012) 15%, snížená sazba 5% na dodávky potravin, farmaceutických výrobků, noviny a atd., 8% (do 29/2/2012) sazba na veškeré restaurační, stravovací, ubytovací a dopravní služby,
- nulová sazba 0% na vývoz zboží, dodávka, úprava, oprava, údržba, nájem námořních lodí, doprava osob ze země, dodání zlata,
- registrační práh € 35.000.

Daň z příjmu právnických osob (corporate income tax a rate)⁶⁶

- jednotná sazba daně 10% pro PO, vztahující se na celosvětové příjmy všech rezidentních společností se sídlem na Kypru,
- osvobozeno od daně: úrokové výnosy (neplynou z podnikatelské činnosti), prodej cenných papírů, výnos z dividend,
- typy společnosti Limited (akciová společnost Ltd.) se základním kapitálem 1000 EUR.

Osobní daň (Personal tax)⁶⁷

- FO rezidentem Kypru - daň se vztahuje na příjmy ze zdrojů na území Kypru a zahraničí,
- daň stanovená paušálem, sazby 0%, 20%, 25%, 30% a 35%,
- nejnižší sazba je nulová, při zdanitelných příjmech od 0 – 19 500 EUR,
- nejvyšší sazba 35%, při zdanitelných příjmech od 60 001 EUR – a více.
- osvobození od daně: úrokové výnosy, dividendový výnos (výjimky), výnosy z prodeje cenných papírů a pronájem ze zachovalé budovy.

⁶⁵ Tamtéž.

⁶⁶ Deloitte. Cyprus Tax Facts 2012. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/PDF/Tax%20Facts%202012%20-%20Eng.pdf>>.

⁶⁷ Deloitte. Cyprus Tax Facts 2012. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/PDF/Tax%20Facts%202012%20-%20Eng.pdf>>.

Srážková daň (withholding tax)⁶⁸

- práva k duševnímu vlastnictví – nerezidenti zdaněni sazbou daně 10%,
- filmový honorář – nerezidenti zdaněni sazbou daně 5%,
- licenční poplatky přijaté od členské země EU – jsou osvobozeny za splnění podmínek,
- baviči a profesionálové za své vystoupení, jako nerezidenti, musí odvést a zaplatit daň 10%.

Daňová spolupráce s ČR a EU

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Kypr je platná od 26. 11. 2009 a vyšla ve sbírce pod číslem 120/2009. Kypr má uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění téměř se všemi členskými státy EU.⁶⁹

Výhody:⁷⁰

- rozsáhlá síť dohod o zamezení dvojího zdanění,
- nízká míra zdanění pro obchodní společnosti,
- novější moderní zákony vycházející z britského zvykového práva o společnostech,
- mezinárodní prestiž a bankovní systém,
- politická, ekonomická a společenská stabilita.

⁶⁸ Tamtéž.

⁶⁹ Učetníkavarna. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z : <<http://www.ucetnikavarna.cz/muze-se-vam-hodit/smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni>>.

⁷⁰ KLEIN, Š. *Daňové ráje :—aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 66.

4.3 Lucembursko

Hlavní město: Lucemburk

Jazyk: němčina a francouzština

Rozloha: 2 586 km²

Politická struktura: konstituční monarchie

Obecné informace: Lucemburské velkovévodství je malý stát a je zakládajícím členem EU, OECD a NATO. Hlavní město Lucemburk je sídlem mnoha evropských institucí. Lucemburská ekonomika je jedna z nejvyspělejších na světě a HDP na osobu je nejvyšší v Evropě.⁷¹ Poplatníci Lucembursko využívají především z hlediska holdingových společností za účelem správy dceřiných společností, které jsou osvobozeny od daně z dividendového příjmu a z kapitálových zisků. Holdingové společnosti podle zákona 1929 nemohou využít smluv o zamezení dvojího zdanění, jsou z těchto dohod vyloučeny. Lucembursko je považováno za jednu z nejrespektovanějších jurisdikcí s vysoce stabilním právním prostředím a za renomované finanční centrum s více než 200 bankami na svém území.⁷²

Vlastnictví lucemburské společnosti je spojeno s vysokou mírou prestiže v obchodním i finančním světě, ale je zde veřejná registrace společností a povinný audit. Lucembursko slouží spíše jako prestižní adresa pro sídlo společnosti, než k daňové optimalizaci.⁷³

Právní systém: kontinentální (Civil Law) tzn. je charakteristické svou psanou formou a vylučováním soudcovské tvorby práva. Soudce právo netvoří, ale pouze nalézá.⁷⁴

Daně: Lucembursko má nízké příspěvky na sociální zabezpečení (12,68% – 14,69%) a vysoké osobní daně.⁷⁵

Daň z přidané hodnoty (value add tax)⁷⁶

⁷¹ Europa. *Lucembursko*. [online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/luxembourg/index_cs.htm>.

⁷² Akont. *Jurisdikce Lucembursko*. [online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/jurisdikce-lucembursko>>.

⁷³ Ekonom. *Jaké jsou neoblíbenější daňové ráje, kde mizí české firmy*. [online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>>.

⁷⁴ KLEIN, Š. *Daňové ráje :—aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 66.

⁷⁵ Deloitte. *International tax Luxembourg Highlights 2012*. [online]. [cit. 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlight_2012_Luxembourg.pdf>.

- základní sazba daně činí 15%,
- tři snížené sazby daně z přidané hodnoty 3% (elektronické knihy, voda), 6% (plyn a elektřina) a 12% (vína a marketingové materiály),
- členské státy Evropské unie si můžou uplatňovat podle smlouvy sníženou sazbu daně na vybrané zboží a služby.
- registrace při překročení prahu 10 000 EUR.

Daň z příjmu právnických osob (corporate income tax a rate)⁷⁷

- sazbu 21 % použijí společnosti, jejichž zdanitelný příjem přesáhl 15 000 EUR,
- pro ostatní platí sazba 20%.
- typy společnosti SA (akciová společnost) základní kapitál činí 31 000 EUR a SARL (společnost s ručením omezeným) základní kapitál činí 12 400 EUR.

Srážková daň (withholding tax)⁷⁸

- *Dividendy (dividends)* podléhají srážkové dani 15%. Mohou být osvobozeny, pokud splňují alespoň jednu z následujících podmínek (platí pro rezidentské i nerezidentské společnosti):
 - Mateřská společnost má v době výplaty zisku minimálně 10% podíl na dceřiné společnosti
 - Pořizovací náklady činily alespoň 1,2 milionu EUR a příjemce drží nebo se alespoň zaváže držet podíl ve společnosti po dobu alespoň 12 měsíců nepřetržitě.
- Lucembursko nevybírá srážkovou daň z *úroků (interest)*.
- *Licenční poplatky (royalties)* hrazené rezidentským společností nejsou v Lucembursku předmětem srážkové daně.

Osobní daň (Personal tax)⁷⁹

⁷⁶ Tamtéž.

⁷⁷ Deloitte. *International tax Luxembourg Highlights 2012*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlight_2012_Luxembourg.pdf>.

⁷⁸ Daňáři online. *Zdaňování společností v Evropské unii - Lucembursko*. [online]. [cit 2013-05-15]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9792v12665-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-lucembursko-12-cast/>

- kategorie příjmů:
 - Zaměstnání, samostatná výdělečná činnost, zemědělství a podnikatelé.

Daňová spolupráce s ČR a EU ⁸⁰

Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Lucemburskem je platná od 30. 12. 1992 a vyšla ve sbírce pod číslem 79/1993. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění má Lucembursko podepsány s většinou států EU.

Výhody⁸¹

- zvláštní úlevy pro pojišťovny a zajišťovny,
- zvláštní výhody pro lodní a zasilatelské společnosti,
- přístup společností na lucemburskou burzu,
- stabilita ekonomická, společenská a politická,
- vysoce stabilní právní prostředí,
- vynikající mezinárodní bankovníctví a telekomunikace,
- vyspělá ochrana bankovního tajemství.

⁷⁹ Deloitte. *International tax Luxembourg Highlights 2012*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlight_2012_Luxembourg.pdf>.

⁸⁰ Ucetnikavarna. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/muze_smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni>.

⁸¹ KLEIN, Š. *Daňové ráje :—aby nebyly daňovým peklem*. 1998, s. 70.

5 Založení modelových společností s.r.o. v ČR, Ltd. v Nizozemsku, Lucembursku a na Kypru

Tato kapitola se zabývá porovnáním nákladů na založení a prvního roku působení modelových dceřiných společností v České republice a ve vybraných daňových rájích.

Pro účely diplomové práce byly vybrány onshore daňové ráje Nizozemsko, Lucembursko a Kypr.

Mateřskou společností bude již existující podnik XXX, s.r.o., působící v České republice, jehož předmětem podnikání je poskytování poradenských služeb. Společnost XXX, s.r.o. chce rozšířit své pole působnosti a uvažuje o založení dceřiných společností, prostřednictvím kterých bude expandovat na zahraniční trh.

Pro výpočet daňového zatížení jednotlivých modelových dceřiných společností bude uvažováno, že společnosti budou založeny k 1. 1. 2012 a první účetní období bude kalendářní rok 2012.

Majitel společnosti pracuje na základě mandátní smlouvy a výši odměny si stanovuje sám. Společnost XXX, s.r.o. spolupracuje s dalšími fyzickými a právníckými osobami, které kooperují na základě individuálních mandátních smluv a pro zjednodušení mají živnostenské oprávnění založené v České republice (sociální a zdravotní pojištění si platí sami). Pro účely diplomové práce budu uvažovat 10 osob zaměstnaných na živnostenské oprávnění včetně majitele společnosti a jejich mzda bude pro zjednodušení stejná.

5.1 Založení modelové dceřiné společnosti A, s.r.o. v České republice

Před založením společnosti s ručením omezeným si musíme ujasnit řadu důležitých faktorů, jako jsou název firmy,⁸² obor podnikání, výši základního kapitálu, počet zakladatelů, jednatelů apod.⁸³

První krok k založení společnosti je sepsání zakladatelské listiny (zakladatel je pouze jeden) nebo společenské smlouvy (pro případ, kdy je zakladatelů více). Tyto dokumenty musí obsahovat název společnosti, sídlo, výši základního kapitálu, počet zakladatelů a statutární orgán, který bude jednat jménem společnosti. Pro sepsání těchto listin využijeme služby notáře. Cena notářského zápisu závisí na výši základního kapitálu společnosti a vypočítá se dle tabulek, které nalezneme v notářském řádu. V našem případě bude cena stanovena na 3 200 Kč bez DPH.

V dalším kroku je nutné pořízení výpisu z živnostenského rejstříku, který vydává místně příslušný úřad, a výpis z katastru nemovitostí. Pro vydání živnosti a výpisu z katastru nemovitostí je potřebné doložit doklad odborné způsobilosti a prohlášení o souhlasu se sídlem společnosti, ve které majitel nemovitosti prohlašuje, že souhlasí s umístěním sídla v jeho nemovitosti. Výpis z katastru nemovitostí je zpoplatněn částkou od 100 Kč⁸⁴. Poplatek za ohlášení živnosti činí 1 000 Kč. Prohlášení živnosti získáme na příslušném živnostenském úřadě nebo na pobočkách Czech point.

V neposlední řadě je důležitý zápis do obchodního rejstříku.⁸⁵ K tomu využijeme všechny výše uvedené dokumenty.

Požadované dokumenty pro zápis společnosti do obchodního rejstříku:⁸⁶

- návrh na zápis do obchodního rejstříku,
- živnostenské oprávnění, na jehož základě je zapsán předmět podnikání,
- doložení právního důvodu užívání nemovitosti, ve které bude sídlo společnosti,
- výpis z katastru nemovitostí,
- zakladatelskou listinu nebo společenskou smlouvu

⁸² Na portálu www.justice.cz si můžeme ověřit, zda již neexistuje společnost se stejným názvem.

⁸³ Zpracováno dle Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

⁸⁴ Dle sazebníku CZECHPOINT.

⁸⁵ Veřejný seznam, do kterého se zapisují zákonem stanovené údaje o podnikatelích.

⁸⁶ [Ipodnikatel.cz](http://ipodnikatel.cz). *Potřebné dokumenty pro zápis do Obchodního rejstříku*. [online]. [cit 2013-30-04]. Dostupné z: <<http://www.ipodnikatel.cz/Zalozeni-obchodni-spolecnosti/zapis-firmy-do-obchodniho-rejstriku.html>>.

- souhlas jednatelů (statutárních orgánů) s vykonáváním funkce jednatele a jejich podpisové vzory
- čestné prohlášení jednatelů s tím, že u nich není žádná překážka výkonu funkce ve smyslu § 381 Obchodního zákoníku,
- prohlášení správce vkladu.

Na základě těchto dokumentů bude vydáno rozhodnutí o tom, zda společnost bude do Obchodního rejstříku zapsána. Společnost vzniká v den zápisu do Obchodního rejstříku a má přiděleno identifikační číslo. S prvním zápisem je spojen poplatek v částce 6 000 Kč.

Položka	Částka
Základní kapitál	200 000 Kč
Notářský zápis (zakladatelská listina)	3 200 Kč
Ohlášení živnosti	1 000 Kč
Zápis do obchodního rejstříku	6 000 Kč
Ostatní poplatky	1 000 Kč
Náklady celkem	211 200 Kč

Tabulka 1 Finanční prostředky spojené se založením společnosti A, s.r.o.

Vlastní zpracování dle Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Ostatní poplatky zahrnují náklady na ověření podpisů, vydání dalších stejnopisů zakladatelské listiny, výpis z katastru nemovitostí, výpis z trestního rejstříku apod. Finanční prostředky pro založení společnosti A1, s.r.o. v České republice činí minimálně 211 200 Kč.

5.1.1 Daň z příjmu společnosti A, s.r.o.

Pro porovnání celkových nákladů založení společnosti a provozu prvního roku společnosti s.r.o. v České republice a Ltd. v daňových rájích je nutné hypoteticky vyčíslit náklady, výnosy a následné zdanění příjmů. Abychom mohli výše uvedené porovnat, musíme si stanovit podmínky, které budou platit pro všechny modelově zakládané společnosti.

Podmínky pro porovnání s.r.o. v České republice a Ltd.:

- s.r.o. by zakládal jeden společník,
- společník by pracoval jako OSVČ,
- celkový počet takových pracovníků by byl 10 (včetně společníka),
- hrubá mzda každého z nich by činila 30 000 Kč měsíčně,
- náklady na mzdy by v součtu činily 3 600 000 Kč/rok,⁸⁷
- provozní náklady by činily 1 200 000 Kč/rok,
- příjmy společnosti A1 s.r.o. pro rok 2011 by činily 10 000 000 Kč.

Položka	Částka
Výnosy	10 000 000 Kč
Náklady (mzdy + provozní náklady)	4 800 000 Kč
Základ daně	5 200 000Kč
Daň (19%)	988 000 Kč
Zisk po zdanění	4 212 000 Kč

Tabulka 2 Výpočet daně příjmu společnosti A, s.r.o. za rok 2012

Vlastní zpracování dle Zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Pokud by se majitel rozhodl vyplátit část zisku, musel by uhradit srážkovou daň, která v České republice činí 15%.

Vyplacený zisk	Srážková daň	Zisk po zdanění
500 000 Kč	75 000 Kč	425 000 Kč
1 000 000 Kč	150 000 Kč	850 000 Kč
1 500 000 Kč	225 000 Kč	1 225 000 Kč

Tabulka 3 Zisk po srážkové dani

Vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

⁸⁷ 30 000Kč x 10 zaměstnanců x 12 měsíců = 3 600 000Kč

5.1.2 Daň z příjmu majitele společnosti A, s.r.o.

Majitel společnosti působí jako OSVČ a musí tedy platit v České republice sociální a zdravotní pojištění, dále pak daň z příjmu fyzických osob, tedy z oficiálně priznaných příjmů, které jsou v jeho případě 360 000 Kč ročně.

Položka	Částka za rok
Hrubá mzda	360 000 Kč
Náklady	-21 600 Kč
Základ daně	338 400 Kč
Daň (15%)	50 760 Kč
Sleva na poplatníka	-23 640 Kč
Daň po slevě	27 120 Kč

Tabulka 4 Daň z příjmu OSVČ (majitele společnosti)

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Ve výše uvedené tabulce jsou náklady majitele společnosti na podnikání v České republice. Náklady jsou stanoveny paušálem ve výši 60%.⁸⁸

⁸⁸ Dle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

5.2 Založení dceřiné společnosti B, BV. v Nizozemsku

Sídla společností v Nizozemsku využívají podnikatelé především pro „dobrou adresu.“ Nizozemsko má s Českou republikou uzavřenou velmi výhodnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (viz příloha č. 1), která je využívána především pro správu dceřiných společností.

V tomto státě je stabilní podnikatelské prostředí a dobrá vymahatelnost práva, z tohoto důvodu je také tato země podnikateli vyhledávána.

Pro založení BV. (společnosti s ručením omezeným) členem obchodní komory se musí uplatňovat následující postup:⁸⁹

- založit bankovní účet a na něj vložit vstupní kapitál;
- u obchodní komory ověřit jedinečnost názvu;
- dokument o inkorporaci, jméně, národnosti, adresy vedení společnosti. Je vyžadováno notářské osvědčení. Společnost BV. se musí přihlásit u Ministerstva spravedlnosti a sestavit notářský potvrzenou listinu o provozu společnosti. Detaily o založení společnosti odesílá na ministerstvo notář;
- v Nizozemí existuje 12 obchodních komor, ty provedou zápis společnosti do obchodního rejstříku. Při osobní návštěvě trvá zápis několik hodin, v případě elektronického vyplnění trvá vyřízení až několik dnů. Členství v komoře je povinné, roční poplatky závisí na výši základního kapitálu;
- na místním daňovém úřadě probíhá registrace k daním a sociálnímu zabezpečení.

5.2.1 Náklady spojené se založením společnosti B, BV.

Základní kapitál pro založení společnosti BV. je v Nizozemí stanoven na minimální částku 18 000 EUR a je nutné splatit min. 20% vkladu. Nejsou stanoveny žádné požadavky na státní příslušnost či místo pobytu zakladatele.

⁸⁹Businessinfo. *Pravidla podnikání v Nizozemsku*. [online]. [cit 2013-30-04]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-v-nizozemsku-280.html>>.

Položka	Částka
Základní kapitál	18 000 EUR
Vložení kapitálu na bankovní účet	Zdarma
Kontrola jedinečnosti názvu u Obchodní komory	85 EUR
Zaslání informací o zakladatelích Ministerstvu spravedlnosti ke schválení	91 EUR
Vypracování a ověření zakladatelské smlouvy u notáře	1750 EUR
Zápis společnosti do obchodního rejstříku	123, 34 EUR
Registrace na místním daňovém úřadě	Zdarma
Náklady celkem v EUR	20 049, 34 EUR
Náklady celkem v Kč	514 065 Kč

Tabulka 5 Náklady pro založení B, BV. v Nizozemsku⁹⁰

Zdroj: vlastní zpracování dle <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-v-nizozemsku-280.html>

5.2.2 Daň z příjmu společnosti B, BV.

V následující tabulce je uveden výpočet daně z příjmu modelové společnosti B, BV. Nizozemí zdaňuje příjmy právnických osob sazbou 20% - 25%. Pokud se jedná o příjmy do 200 000 EUR, sazba daně činí 20%. U příjmů vyšších než 200 000 EUR je daň stanovena na 25%.⁹¹

Modelová společnost B, BV. vykazuje příjmy ve výši 5 200 000Kč, v přepočtu 202 808 EUR,⁹² podléhá tedy dani z příjmu právnických osob ve výši 25%.

⁹⁰ Přepočet EUR na Kč dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

⁹¹ Government of Netherland. *Sazby daně z příjmů právnických osob*. [online]. [cit 2013-05-11]. Dostupné z: <<http://www.government.nl/issues/taxation/corporation-tax>>.

⁹² Přepočet Kč na EUR dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

Položka	Částka
Výnosy	10 000 000 Kč
Náklady	4 800 000 Kč
Základ daně	5 200 000 Kč
Daň (25%)	1 300 000 Kč
Zisk po zdanění	3 900 000 Kč

Tabulka 6 Daň z příjmu společnosti B

Zdroj: vlastní zpracování

Majitel společnosti si může nechat vyplatit část zisku. Příjmy z dividend a jiných podílů na zisku jsou od dceřiné společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie osvobozena od daně z těchto příjmů.⁹³

⁹³ § 19 odst. 2. zi) zákon č. 586/1992 Sb, ve znění pozdějších předpisů

5.2.4 Porovnání založení společnosti A, s.r.o. v ČR a B, BV v Nizozemí

V následující tabulce je znázorněno porovnání založení společnosti s ručením omezeným v České republice a v Nizozemí.

Ukazatelé	S.r.o. v ČR	BV, v Nizozemí
Náklady na založení společnosti	11 200 Kč	52 545 Kč
Základní kapitál	200 000 Kč	461 520 Kč
Nutnost vedení účetnictví	Ano	Ano
Anonymita vlastnictví	Ne	Ano
Sazba daně z příjmu právnických osob	19%	25%
Zisk po zdanění	4 212 000 Kč	3 900 000 Kč
Vyplacení dividendy v hodnotě 1 000 000 Kč	850 000 Kč	1 000 000 Kč
Úspora ČR oproti Nizozemí	312 000 Kč	0 Kč

Tabulka 7 Porovnání založení společnosti s.r.o v ČR a BV v Nizozemí⁹⁴

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky lze usoudit, že založení společnosti s ručením omezeným je nevýhodné. Nesmí se opomenout fakt, že podnikatelům zakládajícím společnosti v Nizozemí jde především o „dobrou adresu“ a stabilní politický a právní systém. Česká republika má s Nizozemím velmi výhodnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která osvobozuje příjmy z dividend od srážkové daně. Mezi další výhodu založení společnosti v Nizozemí můžeme označit anonymitu vlastnictví.

⁹⁴ Přepočtení Kč na EUR dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

5.3 Založení společnosti C, Ltd. na Kypru

Hospodářská krize, rostoucí byrokracie, vysoké daňové sazby a nestabilita politického prostředí, to vše vede podnikatele k vyhledávání daňových rájů, kterým je i Kypr. Mezi jeho silné stránky patří nejnížší sazba daně z příjmů právnických osob v rámci Evropské unie, rozsáhlá síť uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění (Smlouva o zamezení dvojího zdanění s ČR viz. příloha č. 2), ochrana údajů a anonymita vlastnictví. Kyperská jurisdikce osvobozuje od daně dividendy z prodeje podílů dceřiné společnosti a nezdaňuje ani prodej cenných papírů, což umožňuje výhodně obchodovat na burzách. Nejčastější formou podnikání je Limited company nebo Private companies limited by share.

K registraci společnosti je potřebné předložit společenskou smlouvu a stanovy, které musí obsahovat činnost společnosti, pravidla jejího uspořádání a funkcí, seznam ředitelů, jméno jednatele a adresu registrované kanceláře, která je také kontaktní adresou.⁹⁵

Kyperská společnost musí mít tuzemského tajemníka a měla by mít také místního jednatele.

5.3.1 Náklady spojené se založením společnosti C, Ltd.

Výše základního kapitálu není ustanovena zákonem, obecně však platí, že minimální vložený kapitál se pohybuje okolo 1 000 EUR. Počet společníků je stanoven na 1 - 50 osob a minimální vklad každého z nich činí 1 EUR.

⁹⁵ Businessinfo. *Založení společnosti na Kypru*. [online]. [cit 2013-05-11]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-na-kypru-5766.html>>.

Položka	Částka
Základní kapitál	1 000 EUR
Schválení navrhovaného jména vedoucím obchodního rejstříku	8, 54 EUR
Sepsání stanov společenské smlouvy	500 EUR
Registrace společnosti	108, 52 EUR ⁹⁶
Náklady celkem v EUR	1617, 06 EUR
Náklady celkem v Kč	41 461 Kč

Tabulka 8 Náklady na založení společnosti C, Ltd.⁹⁷

Zdroj: vlastní zpracování dle <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-na-kypru-5766.html>

Ve výše uvedené tabulce jsou vyčísleny náklady k založení společnosti C, Ltd. na Kypru. Modelová společnost C, Ltd. si stanovila základní kapitál ve výši 1 000 EUR, od toho se pak odvíjely náklady na registraci společnosti. Za sepsání stanov společenské smlouvy zaplatíme na Kypru minimálně 500 EUR.

5.3.2 Daň z příjmu společnosti C, Ltd.

Kypr je zahraničními investory vyhledávaná destinace především díky nejnižší sazbě daně z příjmu právnických osob v rámci členských zemí Evropské unie, která dosahuje 10%. Právnické osoby veřejného práva podléhají dani z příjmů ve výši 25% a sazba daně z kapitálových zisků činí 20%. Na Kypru jsou zrušeny všechny srážkové daně, je tedy možné vyplácet dividendy do všech zemí bez zdanění.

Společnost C, Ltd. stejně jako společnost A, s.r.o. a B, BV. uvažuje stejně vysoké výnosy a náklady pro první rok podnikání a podléhá desetiprocentní sazbě daně z příjmu.

⁹⁶ 102, 52 EUR je paušální částka, k ní se připočítává 0,6% z upsaného kapitálu. Pokud se jedná o společnost, která zakládá podnik bez základního kapitálu, je stanovena jednotná suma a to 170, 86 EUR.

⁹⁷ Přepočet EUR na Kč dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

Položka	Částka
Výnosy	10 000 000 Kč
Náklady	4 800 000 Kč
Základ daně	5 200 000 Kč
Daň (10%)	520 000 Kč
Zisk po zdanění	4 680 000 Kč

Tabulka 9 Daň z příjmu společnosti C, Ltd.

Zdroj: Vlastní zpracování

Modelová společnost C, Ltd. po roce fungování odvede desetiprocentní daň ve výši 520 000Kč.

5.3.3 Porovnání založení společnosti a, s.r.o. v České republice a C, Ltd. na Kypru

V tabulce budou porovnány náklady spojené se založením společnosti s ručením omezeným v ČR a limited company na Kypru.

Ukazatelé	S.r.o. v ČR	Ltd. na Kypru
Náklady na založení společnosti	11 200 Kč	15 821 Kč
Základní kapitál	200 000 Kč	25 640 Kč
Nutnost vedení účetnictví	Ano	Ano
Anonymita vlastnictví	Ne	Ano
Sazba daně z příjmu právnických osob	19%	10%
Zisk po zdanění	4 212 000 Kč	4 680 000 Kč
Vyplacení dividendy v hodnotě 1 000 000 Kč	850 000 Kč	1 000 000 Kč
Úspora Kypru oproti ČR	0 Kč	468 000 Kč

Tabulka 10 Porovnání založení společnosti s.r.o. v ČR a Ltd. na Kypru⁹⁸

Zdroj: vlastní zpracování

⁹⁸ Přepočtení Kč na EUR dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

Při založení společnosti C, Ltd. na Kypru ušetříme zhruba půl milionu českých korun. Anonymita vlastnictví je zde samozřejmostí a dividendy jsou osvobozeny od srážkové daně. Dalo by se říci, že co se týče onshore společností, Kypr silně konkuruje Nizozemsku.

5.4 Založení společnosti D, SARL v Lucembursku

Společnost s ručením omezeným, v lucemburské judikatuře označována jako *société á responsabilité limitée* - zkratkou SARL, má maximální počet zakladatelů stanoven na 50 osob, minimálně může tuto společnost zakládat jedna osoba. Základní kapitál činí 12 400 EUR a při založení společnosti musí být v plné výši splacen.

O založení společnosti musí být vyhotovena notářská listina, která musí být do patnácti dnů zaregistrována u registračního úřadu. Tomu je třeba uhradit kolkovné a případně také registrační daň. Tuto listinu spolu s údaji o ředitelích společnosti a s vyplněným dokumentem k registraci do Obchodního rejstříku je potřeba předložit pro zápis do tohoto rejstříku.

Do dvou měsíců od zápisu do Obchodního rejstříku musí být údaje o založení společnosti uveřejněny v *Mémoria*, a to v německém, francouzském či lucemburském jazyce. Angličtina je přípustná pouze jako doprovodný jazyk.

5.4.1 Náklady spojené se založením společnosti D, SARL v Lucembursku

Minimální hodnota vloženého základního kapitálu pro modelovou společnost D, SARL činí 12 400 EUR. Z této částky musí být odvedena jednaprocentní kapitálová daň.

Položka	Částka
Základní kapitál	12 400
Kapitálová daň ze zisku	124
Odměny notáře	124
Zápis do obchodního rejstříku	132
Publikace v <i>Mémorial</i>	250
Náklady celkem v EUR	13 030 EUR
Náklady v Kč	334 090 Kč

Tabulka 11 Náklady spojené se založením společnosti D, SARL v Lucembursku⁹⁹

Zdroj: vlastní zpracování dle Espace Entreprises, La Chambre de Commerce Luxembourg

⁹⁹ Přepočtení Kč na EUR dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

Ve výše uvedené tabulce jsou uvedeny náklady na založení společnosti, které jsou vyčísleny na 13 030 EUR, v přepočtu 334 090 Kč.

5.4.2 Výpočet daně z příjmu společnosti D, SARL v Lucembursku

V Lucembursku je progresivní daň z příjmu právnických osob, a to ve dvou sazbách 20% a 21%. Společnost D, SARL musí zdanit své příjmy vyšší sazbou, jelikož přesahuje hranici 15 000 EUR.

Položka	Částka
Výnosy	10 000 000 Kč
Náklady	4 800 000 Kč
Základ daně	5 200 000 Kč
Daň (21%)	1 092 000 Kč
Zisk po zdanění	4 108 000 Kč

Tabulka 12 Daň z příjmu společnosti D, SARL

Zdroj: vlastní zpracování

Po zjednodušeném výpočtu byla daň z příjmu společnosti D, SARL vyčíslena na 1 092 000 Kč a zisk po zdanění činí 4 108 000 Kč.

Mateřská společnost operuje se 100% podílem v dceřiné společnosti D, SARL. Dividendy, které si majitel společnosti bude chtít nechat vyplatit, budou osvobozeny od srážkové daně.

5.4.3 Porovnání založení společnosti A, s.r.o. v České republice a D, SARL v Lucembursku

V tabulce č. 13 jsou porovnány náklady na založení společnosti s ručením omezeným v České republice a société á responsabilité limitée v Lucembursku.

Ukazatelé	S.r.o. v ČR	SARL v Lucembursku
Náklady na založení společnosti	11 200 Kč	23 076 Kč
Základní kapitál	200 000 Kč	317 936 Kč
Nutnost vedení účetnictví	Ano	Ano
Anonymita vlastnictví	Ne	Ano
Sazba daně z příjmu právnických osob	19%	21%
Zisk po zdanění	4 212 000 Kč	4 108 000 Kč
Vyplacení dividendy v hodnotě 1 000 000 Kč	850 000 Kč	1 000 000 Kč
Úspora ČR oproti Lucembursku	104 000 Kč	0 Kč

Tabulka 13 Porovnání založení A, s.r.o. a D, SARL v Lucembursku¹⁰⁰

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky vychází úspora České republiky oproti Lucembursku na dani 104 000 Kč. V Lucembursku by dceřina společnost D, SARL těžila z osvobození dividend a z kapitálových příjmů.

¹⁰⁰ Přepočítání Kč na EUR dle aktuálního kurzu České národní banky ze dne 5. 5. 2013 (1 EUR= 25, 640 Kč)

6 Komparace všech založených společností se společností s.r.o. založenou v České republice a návrh vhodného umístění dceřiné společnosti

V předešlých kapitolách byly uvedeny daňové náklady. V tabulce č. 14 je uvedena jejich komparace a následné úspory na daních za rok 2012.

Ukazatel	Názvy společností			
	A, s.r.o. v ČR	B, BV. v Nizozemsku	C, Ltd. na Kypru	D, SARL v Lucembursku
Příjmy	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč
Náklady	4 800 000 Kč	4 800 000 Kč	4 800 000 Kč	4 800 000 Kč
Základ daně	5 200 000 Kč	5 200 000 Kč	5 200 000 Kč	5 200 000 Kč
Daň v %	19%	25%	10%	21%
Daň v Kč	988 000 Kč	1 300 000 Kč	520 000 Kč	1 092 000 Kč
Zisk po zdanění	4 212 000 Kč	3 900 000 Kč	4 680 000 Kč	4 108 000 Kč
Úspora	0 Kč	- 312 000 Kč	468 000 Kč	- 104 000 Kč

Tabulka 14 Výpočet úspor na dani jednotlivých společností pro rok 2012

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky č. 14 vyplývá, že v případě využití sídla v zahraničí plyne úspora na dani z příjmu v každé zemi kromě Nizozemí. Pro doplnění, kdyby se stejným způsobem počítaly i odhadované příjmy a náklady pro rok 2013, které by byly dvojnásobkem odhadovaných položek roku 2012, tak by i úspora na dani byla dvakrát vyšší (nižší).

Jako nejvýhodnější zemí pro přesunutí sídla mateřské společnosti se zdá být Kypr, kde je úspora na dani nejcitelnější. Musíme brát ovšem v úvahu aktuální situaci na Kypru a očekávanou recesi, která v zemi nastane. Podle odborníků bude muset kyperská vláda zvýšit všechny sazby daně včetně daně z firemních příjmů, úroků

a dividend. Kypr je jako daňový ráj pro dceřinou společnost podniku XXX, s.r.o. nestabilní a rizikový.

Nizozemí se jeví jako stále dražší destinace, oproti České republice zde nepocítíme žádnou daňovou úlevu. Ba právě naopak. Daň z příjmu je v této zemi dokonce o 4% vyšší než sazba daně v ČR. Nizozemí je vyhledáváno především díky politické a ekonomické stabilitě a široké síti smluv o zamezení dvojího zdanění, kterou má s Českou republikou výhodnou. Dividendy jsou tedy osvobozeny od daně. Pokud by majiteli společnosti XXX, s.r.o. nešlo o míru zdanění, ale právě o „dobrou adresu“ a stabilní systém, bylo by Nizozemí vhodným kandidátem.

V Lucembursku dceřina společnost opět na dani z příjmu neušetří. Daňové zatížení firemních zisků je zde o 2% vyšší než v České republice, a to 21%. Lucembursko je výhodným daňovým rájem především pro holdingové společnosti, které osvobozuje od kapitálových příjmů a dividend. Bankovní tajemství a anonymita vlastnictví patří také mezi silné stránky této země. V poslední době se hovoří o tlaku Evropské unie, která uzavřela dohodu o výměně bankovních informací, na Lucembursko, aby právě tyto informace zveřejnilo.

Na základě možné spekulace nad budoucí situací kyperské ekonomiky, bych nedoporučovala společnosti XXX, s.r.o. zakládat dceřiný podnik právě na Kypru. V dalších dvou analyzovaných daňových rájích je míra zdanění příjmů právnických osob vyšší než v České republice, daňové zvýhodnění je zde zahrnuto především v osvobozených dividendách a kapitálových příjmech. Daňové zvýhodnění onshore společností neshledávám pouze ve výši sazby daně, ale také v jiných zvýhodněních, které dané destinace nabízejí. Na Lucembursko je v poslední době vyvíjen nátlak, ve smyslu zrušení bankovního tajemství. Pokud k tomuto dojde, přijde o velkou výhodu v rámci onshore společností. Jako stabilní, i když poněkud dražší daňový ráj, se mi jeví Nizozemí, které má sice nákladný a administrativně náročný proces založení společnosti, avšak zaručuje stabilní ekonomický a právní systém. Rozsáhlou sítí smluv o zamezení dvojího zdanění může společnost XXX., s.r.o., prostřednictvím své dceřiné společnosti založené v Nizozemí, využít k efektivnějšímu zdanění nejen v souvislosti s Českou republikou. Nizozemí není typickým daňovým rájem, který poskytuje co nejnižší daňové zvýhodnění, má dokonce vyšší sazbu daně z příjmu než ČR, ale má

dobrou image a stabilní podnikatelské prostředí. Na základě těchto skutečností navrhuji založit dceřinou společnost v Nizozemí.

Závěr

Diplomová práce je věnována daňovým rájům, kolem kterých panuje v posledních měsících velký boom. Přemístění sídla společnosti nebo vytváření holdingových podniků v těchto zemích je možným nástrojem daňové optimalizace, prostřednictvím které společnosti snižují své náklady. Daňová optimalizace není jediným podnětem pro podnikání v těchto destinacích. Mezi další důvody můžeme zařadit vymahatelnost práva, lepší právní prostředí, anonymitu vlastnictví, smlouvy o ochraně investic, rozsáhlé sítě smluv o zamezení dvojího zdanění.

V první části práce jsou definovány pojmy daňová harmonizace, daňová konkurence a jejich vlivy na mezinárodní zdanění. Dále zde jsou definována opatření k zamezení dvojího zdanění a metody, které mu předcházejí.

V další kapitole jsou za účelem podrobnějšího seznámení se s daňovými ráji uvedeny základní definice, možné důvody k založení společnosti na tomto území a výběr vhodného daňového ráje. Je zde popsán postoj Evropské unie, České republiky i celosvětových organizací OECD a FATF proti boji s daňovými ráji, potažmo s daňovými úniky.

Ve třetí části jsou uvedeny přímé zahraniční investice, které úzce souvisí s holdingovými společnostmi zmiňovanými v následujících kapitolách.

Čtvrtá kapitola charakterizuje vybrané daňové ráje (Nizozemí, Lucembursko a Kypr). Tyto země jsou vybrány z důvodu oblíbenosti mezi českými podnikateli, kteří zde přesouvají svá sídla nebo zakládají dceřiné společnosti.

Poslední dvě části práce jsou stěžejní. Analyzují náklady spojené se založením modelových dceřiných společností fiktivního podniku XXX, s.r.o. ve vybraných daňových rájích a daňové náklady spojené s prvním rokem provozu těchto společností. Na základě těchto nákladů je stanoveno daňové zatížení jednotlivých dceřiných společností. Spolu s posouzením dalších faktorů je navrženo umístění podniku v konkrétním daňovém ráji.

Po důkladné analýze a zhodnocení všech faktorů je společnosti XXX, s.r.o. doporučeno založit dceřiný podnik v Nizozemí. Tato destinace patří sice mezi dražší onshore země a sazba daně z příjmu je zde dokonce vyšší než v České republice, nicméně těží ze stabilního legislativního prostředí a disponuje rozsáhlou sítí smluv o zamezení

dvojitého zdanění, které může podnik využít pro obchodování s dalšími zeměmi. S Českou republikou má Nizozemí velmi výhodnou smlouvu o zamezení dvojitého zdanění a osvobozuje příjmy z kapitálových příjmů a dividend, které společnost XXX, s.r.o. také jistě využije.

Z analýzy tří daňových rájů lze usoudit, že mezinárodní daňové plánování může podnikatelům přinést výrazné úspory, stabilní podnikatelské prostředí a spoustu jiných výhod. Čím dál větší zájem o daňové ráje mají nejen velké společnosti, ale také střední a malé podniky.

Sousloví daňové ráje se v poslední době často objevuje v tisku. Ať už v souvislosti s Kyperským pádem nebo zveřejněním bankovních tajemství Lucemburska. Kypr patřil mezi nejoblíbenější daňové ráje vyhledávané českými podnikateli, silně konkuroval také Nizozemsku. Nyní s největší pravděpodobností o nálepku daňového ráje přijde. Čeká ho recese a zvyšování sazeb daně.

Do boje proti daňovým únikům se ve velkém vložila Evropská unie, která tímto přichází o miliardy EUR. Ministerstvo financí České republiky uvažuje o zvýšení srážkové daně z přímých plateb směřujících do daňových rájů z 15% na 35%.

Česká republika má v rámci Evropské unie průměrnou sazbu daně z příjmu právnických osob. Zatěžuje však podnikatele velkými administrativními povinnostmi, neustálými hrozbami zvyšování daní, nestabilním politickým prostředím a nepřehlednými zákony. I z těchto důvodů odchází české společnosti do daňových rájů.

Odchodu českých firem do zahraničí může stát zamezit snížením sazby daně z příjmu, zjednodušením administrativních povinností, zvýšením politické stability. K žádnému z těchto faktorů však v blízké době nedojde a o zvýšení srážkové daně z přímých plateb směřujících do daňových rájů se zatím pouze spekuluje. S největší pravděpodobností se může očekávat rostoucí trend zájmu českých společností o daňové ráje.

Použité zdroje:

1. Akont. *Daňový ráje nejen na Bahamách*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/11.danovy-raj-nejen-na-bahamach>>.
2. Akont. *Juridikce Kypr*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/juridikce-kypr>>.
3. Akont. *Juridikce Lucembursko*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/juridikce-lucembursko>>.
4. Akont. *Juridikce – Nizozemsko*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/juridikce-nizozemsko>>.
5. Akont. *Offshore a onshore mezinárodní daňové plánování - I. Díl*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/268.offshore-a-onshore-mezinarodni-danove-planovani-i-dil>>.
6. Akont. *Offshore země (ne)rovná se praní peněz (OECD a FATF listiny)*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.akont.cz/cz/287.offshore-zeme-ne-rovna-se-prani-penez-oecd-a-fatf-listiny>>.
7. Businessinfo. *Pravidla podnikání v Nizozemsku*. [online]. [cit 2013-30-04]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-v-nizozemsku-280.html>>.
8. Businessinfo. *Založení společnosti na Kypru*. [online]. [cit 2013-05-11]. Dostupné z: <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/pravidla-pro-podnikani-na-kypru-5766.html>>.
9. Danarionline. *Daňové ráje jsou i v Evropě*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9154v11973-danove-raje-jsou-i-v-evrope/>>.
10. Danarionline. *Zdaňování společností v Evropské unii - Lucembursko*. [online]. [cit 2013-05-15]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9792v12665-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-lucembursko-12-cast/>
11. Deloitte. *Cyprus Tax Facts 2012*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z:

- <<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Cyprus/Local%20Assets/Documents/PDF/Tax%20Facts%202012%20-%20Eng.pdf>
12. Deloitte. *International tax Luxembourg Highlights 2012*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2012/dttl_tax_highlight_2012_Luxembourg.pdf>.
 13. Deloitte. *Netherlands highlights 2012*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z : <<http://actueel.deloitte.nl/diensten/belastingadvies/fiscale-informatie/belastingpakket-2013>>.
 14. DVOŘÁČEK, J., TYLL, L. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2010.
 15. Ekonom. *Jaké jsou neoblíbenější daňové ráje, kde mizí české firmy*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>>.
 16. Ekonom. *Může být českou daňovým rájem? Teoreticky ano*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-54903310-cesko-danovym-rajem-teoreticky-snad>>.
 17. Europa. *Lucembursko*. [online]. [cit. 2012 -12-01]. Dostupné z: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/luxembourg/index_cs.htm>.
 18. Europa. *Kypr*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/cyprus/index_cs.htm>.
 19. Europa. *Nizozemsko*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z: <http://europa.eu/about-eu/countries/member-countries/netherlands/index_cs.htm>.
 20. FATF. *Definice FATF*. [online]. [cit 2013-04-28]. Dostupný z: <http://www.fatf-gafi.org/pages/aboutus/>

21. Government of Netherland. *Sazby daně z příjmů právnických osob*. [online]. [cit 2013-05-11]. Dostupné z:
<<http://www.government.nl/issues/taxation/corporation-tax> >.
22. Ipodnikatel.cz. *Potřebné dokumenty pro zápis do Obchodního rejstříku*. [online]. [cit 2013-30-04]. Dostupné z: <<http://www.ipodnikatel.cz/Zalozeni-obchodni-spolecnosti/zapis-firmy-do-obchodniho-rejstriku.html>>.
23. JÍLEK, J. *Deriváty, hedžové fondy, offshorové společnosti*. 1. vyd. Praha: GRADA, 2006. 260 s. ISBN 80-247-1826-X.
24. KISLINGEROVÁ, E., NOVÝ, I. *Chování podniku v globalizujícím se prostředí*. 1. Vyd. Praha: CH. Beck, 2005. 422 s. ISBN 80-7179-847-9.
25. KLEIN, Š. *Daňové ráje: aby nebyly daňovým peklem*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 1998. 197 s. ISBN 80-7208-074-1.
26. KLEIN Š., ŽÍDEK K. *Mezinárodní daňové plánování*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2002. 230s. ISBN 80-247-0563-X
27. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010. 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
28. Mfcr. *Boj proti daňovým únikům*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupný z:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/TK_Prezentace_Boj_proti_danovym_unikum_19052011.pdf>.
29. MAJEROVÁ, I., NEZNAL, P.. *Mezinárodní ekonomie v teorii a praxi*. Brno: Computer Press, 2011. 357 s. ISBN 978-80-247-1922-1.
30. NÝVLTOVÁ, R., REŽŇÁKOVÁ, M.. *Mezinárodní kapitálové trhy*. 1. Vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2007. 224 s. ISBN 978-80-247-1922-1.
31. OECD. *Tax Haven Criteria*. [online]. [cit 2012-12-10]. Dostupné z:
<http://www.oecd.org/document/23/0,3343,en_2649_33745_30575447_1_1_1_1,00.html>.
32. PETROVIČ, P. *Encyklopedie daňových rájů a jejich využití*. 1. vyd. Praha: Akont, 1998. 458 s.
33. PETROVIČ, P. *Encyklopedie mezinárodního daňového plánování*. 1. vyd. Beroun: Newsletter, 2002. 432 s. ISBN 80-86394-81-6.

34. Profitas. *Dohody o podpoře a ochraně investic*. [online]. [cit 2013-05-11].
Dostupné z: <<http://www.profitas.cz/poradna/prakticke-rady-a-zkusenosti/dohody-o-podpore-a-ochrane-investic>>.
35. Projev na konferenci ve Vídni 19. 10. 2005. In: Bulletin Komory daňových poradců ČR, č.1/2006.
36. Sagit. *Daňové ráje*. [online]. [cit 2012-12-01]. Dostupné z:
<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_105.htm>.
37. Teather R. *The Benefits of Tax Competition*. [cit. 2013-04-28]. Dostupný z:
<http://www.iea.org.uk/files/upld-book303pdf?.pdf>
38. Ucetnikavarna. *Smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. [online]. [cit 2012-12-01].
Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/muze-se-vam-hodit/smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/>>.
39. VANČUROVÁ, A. a kol. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 9. aktualizované vydání. Praha: VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
40. Zákon č. 513/1991 Sb, ve znění pozdějších předpisů.
41. Zákon č. 586/1992 Sb, ve znění pozdějších předpisů

Seznam tabulek

Tabulka 1 Finanční prostředky spojené se založením společnosti A, s.r.o.	47
Tabulka 2 Výpočet daně příjmu společnosti A, s.r.o. za rok 2012.....	48
Tabulka 3 Zisk po srážkové dani	48
Tabulka 4 Daň z příjmu OSVČ (majitele společnosti).....	49
Tabulka 5 Náklady pro založení B, BV. v Nizozemsku.....	51
Tabulka 6 Daň z příjmu společnosti B.....	52
Tabulka 7 Porovnání založení společnosti s.r.o v ČR a BV v Nizozemí	53
Tabulka 8 Náklady na založení společnosti C, Ltd.	55
Tabulka 9 Daň z příjmu společnosti C, Ltd.	56
Tabulka 10 Porovnání založení společnosti s.r.o. v ČR a Ltd. na Kypru	56
Tabulka 11 Náklady spojené se založením společnosti D, SARL v Lucembursku.....	58
Tabulka 12 Daň z příjmu společnosti D, SARL	59
Tabulka 13 Porovnání založení A, s.r.o. a D, SARL v Lucembursku.....	60
Tabulka 14 Výpočet úspor na dani jednotlivých společností pro rok 2012.....	61

Seznam příloh

Příloha 1 - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. 2. 2013

Příloha 1 - Smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku podle stavu k 1. 2. 2013

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji - související informace: <i>Přehled pokynů a sdělení</i>	Poznámka
Albánie	10.09.1996	<u>270/1996 Sb.</u>	č. 12/96	
Arménie	15.07.2009	<u>86/2009 Sb.m.s.</u>	.	.
Austrálie	27.11.1995	<u>5/1996 Sb.</u>	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.06.2006	<u>74/2006 Sb.m.s.</u>	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	<u>59/2012 Sb.m.s.</u>		
Barbados	06.06.2012	<u>69/2012 Sb.m.s.</u>		
Belgie	24.07.2000	<u>95/2000 Sb.m.s.</u>	č. 4/2001 , č. 9-10/2003, č.6-7/2007	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	<u>31/1998 Sb.</u>	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	<u>58/2010 Sb. m.s.</u>	.	.
Brazílie	14.11.1990	<u>200/1991 Sb.</u>		
Bulharsko	02.07.1999	<u>203/1999 Sb.</u>	.	.
Čína	04.05.2011	<u>65/2011 Sb.m.s.</u>	č. 05/2011	
Dánsko	27.12.2012	<u>14/2013 Sb.m.s.</u>		
Egypt	04.10.1995	<u>283/1995 Sb.</u>	č. 1/96	
Estonsko	26.05.1995	<u>184/1995 Sb.</u>	č. 12/2/95	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.05.2008	<u>54/2008 Sb.m.s.</u>		
Filipíny	23.09.2003	<u>132/2003 Sb.m.s.</u>	č.11/2004	
Finsko	12.12.1995	<u>43/1996 Sb.</u>	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	01.07.2005	<u>79/2005 Sb.m.s.</u>	č. 12/1/2005, č.11/12/06	
Gruzie	04.05.2007	<u>40/2007 Sb.m.s.</u>	.	.
Hongkong	24.1.2012	<u>49/2012 Sb.m.s.</u>		
Chorvatsko	28.12.1999	<u>42/2000 Sb.m.s.</u>	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.09.1999	<u>301/1999 Sb.</u>	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.01.1996	<u>67/1996 Sb.</u>	č. 4-5/99, č. 4/2010	

Irsko	21.04.1996	<u>163/1996 Sb.</u>	č.5/98, č. 4/2009, č.2/2012	
Island	28.12.2000	<u>11/2001 Sb.m.s.</u>		
Itálie	26.06.1984	<u>17/1985 Sb.</u>	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č.6/2010	
Izrael	23.12.1994	<u>21/1995 Sb.</u>	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	<u>46/1979 Sb.</u>	č. 5/80, č. 3/2012	
JAR (Jihoafrická republika)	03.12.1997	<u>7/1998 Sb.</u>	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	<u>88/2007 Sb.m.s.</u>		
Kanada	28.05.2002	<u>83/2002 Sb.m.s.</u>	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	<u>3/2000 Sb.m.s.</u>	č.4-5/2000, č. 4/2009	
Korejská republika	03.03.1995	<u>124/1995 Sb.</u>	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	07.12.2005	<u>3/2006 Sb.m.s.</u>		
Kuvajt	03.03.2004	<u>48/2004 Sb.m.s.</u>		
Kypr	26.11.2009	<u>120/2009 Sb.m.s.</u>	č. 4/2010	
Libanon	24.01.2000	<u>30/2000 Sb.m.s.</u>		
Litva	08.08.1995	<u>230/1995 Sb.</u>	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.05.1995	<u>170/1995 Sb.</u>	č. 9/95, č. 5/96	
Lucembursko	30.12.1992	<u>79/1993 Sb.</u>	č. 10-11/93	
Maďarsko	27.12.1994	<u>22/1995 Sb.</u>	č. 1/95	
Makedonie	17.06.2002	<u>88/2002 Sb.m.s.</u>	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.03.1998	<u>71/1998 Sb.</u>	č. 4-5/99	
Malta	06.06.1997	<u>164/1997 Sb.</u>	č. 11/97	
Maroko	18.07.2006	<u>83/2006 Sb.m.s.</u>	č.1//2/2007	
Mexiko	27.12.2002	<u>7/2003 Sb.m.s.</u>	č. 2-3/2004, č. 8- 9/2007	
Moldávie	26.04.2000	<u>88/2000 Sb.m.s.</u>		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	<u>18/1999 Sb.</u>	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	<u>18/1984 Sb.</u>	č. 3-4/84	
Nigérie	02.12.1990	<u>339/1991 Sb.</u>		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	<u>138/1974 Sb.</u>	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb.
Norsko	09.09.2005	<u>121/2005 Sb.m.s.</u>	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.08.2008	<u>75/2008 Sb.m.s.</u>	č. 4/2009	

Polsko	11.06.2012	<u>102/2012</u> Sb.m.s.		
Portugalsko	01.10.1997	<u>275/1997</u> Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.03.2007	<u>31/2007</u> Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	<u>180/1994</u> Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.07.1997	<u>278/1997</u> Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.05.1989	<u>98/1989</u> Sb.	č. 11-12/89	
SAE (Spojené arabské emiráty)	09.08.1997	<u>276/1997</u> Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.08.1998	<u>224/1998</u> Sb.	č. 1/2/99	
Slovensko	14.07.2003	<u>100/2003</u> Sb.m.s.	č. 7-8/2003	
Slovinsko	28.04.1998	<u>214/1998</u> Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	<u>88/2005</u> Sb.m.s.	č.10/1/2005, č.8-9/2007, č.1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.06.1979	<u>132/1979</u> Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	<u>115/2009</u> Sb.m.s.		
Španělsko	05.06.1981	<u>23/1982</u> Sb.	č. 3/82	
Švédsko	08.10.1980	<u>9/1981</u> Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	<u>281/1996</u> Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	<u>89/2007</u> Sb.m.s.		
Thajsko	14.08.1995	<u>229/1995</u> Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	<u>419/1992</u> Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	<u>19/2004</u> Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.04.1999	<u>103/1999</u> Sb.	č. 3/2000*	*redakční oprava FZ č. 4-5/2000
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	<u>32/1994</u> Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	<u>28/2001</u> Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	<u>89/1992</u> Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	<u>6/1998</u> Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	03.02.1998	<u>108/1998</u> Sb.	č. 6/98	

Zdroj: <http://http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvojizdaneni/prehledplatnychsmluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>