



Mezinárodní daňová optimalizace podnikatelských subjektů

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: 6210R015 – Ekonomika a management mezinárodního obchodu
Autor práce: **Simona Holubová**
Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.



Zadání bakalářské práce

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Simona Holubová**
Osobní číslo: E16000180
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: B6210R015 – Ekonomika a management mezinárodního obchodu
Zadávající katedra: katedra financí a účetnictví
Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Konzultant práce: doc. Mgr. Tomáš Holub, Ph.D.
ředitel sekce měnové České národní banky

Název práce: **Mezinárodní daňová optimalizace podnikatelských subjektů**

Zásady pro vypracování:

1. Deskripce daňového prostředí České republiky.
2. Mezinárodní spolupráce v daňové oblasti.
3. Problematika offshoringu, tax havens.
4. Evropské daňové ráje a aktuální trendy.
5. Formulace závěrů.

Seznam odborné literatury:

- JURČÍK, Radek. 2015. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing. ISBN 978-80-7418-176-4.
- OBERMAYER, Bastian, Frederik OBERMAIER. 2017. *Panama Papers: historie odhalení celosvětového významu*. Brno: Host. ISBN 978-80-7577-142-1.
- SCHERRER, Amandine M. A. Directorate-Generate for Parliamentary Research Services (European Parliament). 2017. *Fighting Tax Crime - Cooperation between Financial Intelligence Units*. Brussels: European Union. ISBN 978-92-846-0701-3.
- OECD, 2017. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles* [online]. Paris: OECD Publishing. [cit. 2018-09-19]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>
- PROQUEST. 2018. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>

Rozsah práce: min. 30 normostran
Forma zpracování: tištěná / elektronická
Datum zadání práce: 1. října 2018
Datum odevzdání práce: 31. srpna 2020

prof. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan Ekonomické fakulty



Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2018

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že texty tištěné verze práce a elektronické verze práce vložené do IS STAG se shodují.

11. 4. 2019

Simona Holubová

Anotace

Tato bakalářská práce zkoumá možnosti daňové optimalizace podniků pohybujících se v mezinárodním prostředí. Lze ji rozdělit na dvě základní části. Teoretická část práce se zaměřuje na deskripci daňového prostředí v České republice a zároveň také na problematiku mezinárodní spolupráce s ostatními státy a organizacemi v daňové oblasti. Praktická část práce je pak zaměřena na výzkum toho, jak lze docílit samotné optimalizace daňové povinnosti. Konkrétně se jedná o to, jakým způsobem je možné přemístit firmu do daňového ráje, snížit daňové náklady a jaké z toho vyplývají firmě výhody a nevýhody. Na závěr jsou podrobně analyzovány jednotlivé možné způsoby, jak lze docílit požadovaného snížení daňové povinnosti.

Klíčová slova

daňová optimalizace, daňový ráj, daňový únik, daňová legislativa, offshore, onshore, mezinárodní výměna informací, bilaterální dohoda

Annotation

This bachelor thesis examines the possibilities of tax optimization for companies operating in the international area. It is able to divide this thesis into two major parts. The theoretical part is focused on description of the Czech Republic's tax system and also on international cooperation with other countries and organisations in this sphere. The practical part is focused on research, how to achieve this tax optimization itself. Specifically, it describes the way, how it is possible to move the company to the tax haven, reduce tax costs and what are the main advantages and disadvantages. In conclusion are analyzed particular methods of tax optimization in detail, how to achieve required tax reduction.

Key Words

tax optimization, tax haven, tax avoidance, tax legislation, offshore, onshore, international exchange of information, bilateral agreement

Obsah

Seznam obrázků.....	8
Seznam tabulek.....	9
Seznam zkratk.....	10
Úvod.....	11
1 Deskripce daňového prostředí České republiky.....	13
1.1 Daňová soustava České republiky.....	13
1.2 Vliv daní na veřejný rozpočet.....	15
1.3 Prameny daňového práva České republiky.....	19
1.4 Orgány dohledu nad daňovým prostředím České republiky.....	20
2 Mezinárodní spolupráce České republiky v daňové oblasti.....	23
2.1 Mezinárodní výměna informací.....	23
2.2 Evropská unie a Česká republika.....	25
2.3 OECD a Česká republika.....	29
2.4 USA a Česká republika.....	31
3 Problematika offshoringu a tax havens.....	32
3.1 Výhody a nevýhody přesunu společnosti do offshore jurisdikcí.....	33
3.2 Daňové ráje.....	35
3.3 Evropské daňové ráje.....	38
4 Daňové ráje ve vztahu k České republice.....	45
4.1 Vývoj situace v České republice.....	45
4.2 Proces přesunu společnosti do offshore jurisdikce.....	48
4.3 Způsoby snižování daňové povinnosti.....	50
Závěr.....	55
Seznam použité literatury.....	57

Seznam obrázků

Obrázek 1: Daňová soustava ČR 2019.....	14
Obrázek 2: Příjmy Státního rozpočtu v mld. Kč v letech 2013 - 2018	17
Obrázek 3: Struktura příjmů Státního rozpočtu pro rok 2018.....	18
Obrázek 4: Vývoj počtu států na černé a šedé listině daňových rájů dle EU.....	37
Obrázek 5: České firmy s vlastníkem z daňového ráje, vývoj v letech 2010-2018	47
Obrázek 6: Daňová optimalizace – transfer zisku.....	52
Obrázek 7: Daňová optimalizace – fakturace služeb	53
Obrázek 8: Daňová optimalizace – licenční poplatky.....	54

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Smluvní státy TIEA.....	24
Tabulka 2 – Smluvní státy Savings dohod s EU	28
Tabulka 3 – Porovnání legálního a nelegálního snižování daní	33
Tabulka 4 – Srovnání daňových sazeb Nizozemsko vs. ČR	39
Tabulka 5 – Srovnání daňových sazeb Švýcarsko vs. ČR.....	41
Tabulka 6 – Srovnání daňových sazeb Kypr vs. ČR.....	43
Tabulka 7 – České společnosti s vlastníkem ve vybraném daňovém ráji	46

Seznam zkratek

BIS	Bezpečnostní informační služba
CRS	Společný standard pro oznamování
ČEKIA	Česká kapitálová informační agentura
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EBRD	Evropská banka pro obnovu a rozvoj
ESCB	Evropský systém centrálních bank
EHS	Evropské hospodářské společenství
G7	Skupina 7 ekonomicky nejvyspělejších států světa (neboli G8 bez Ruska)
G20	Skupina 20 největších světových ekonomik (19 států a EU)
HDI	Index lidského rozvoje
IOTA	Evropská organizace daňových správ
MCAA	Mnohostranná dohoda o mezinárodní výměně informací o finančních účtech
NKÚ	Nejvyšší kontrolní úřad
TIEA	Dohoda o výměně informací v daňových záležitostech

Úvod

Bakalářská práce pojednává o možnostech podniků provádět mezinárodní daňovou optimalizaci a dále o výhodách, které jim z toho vyplývají. V dnešní době se téměř veškeré organizace světového rozsahu, jako je EU či OECD apod., zabývají otázkami, jak efektivně zabránit přesouvání kapitálu do oblastí daňových rájů, ať už do offshore nebo onshore center. Postupně vydávají různé normy, které mají takové chování znemožnit nebo alespoň značně ztížit. Přestože v posledních letech dochází k poklesu těchto tendencí a pozlátka daňových rájů klesá, stále existuje celosvětově obrovské množství subjektů, které se v daných jurisdikcích vyskytují. S tím souvisí i fakt, že se v daných oblastech nachází nemalá část světového bohatství.

Cílem této bakalářské práce je deskripce jednotlivých možností mezinárodní daňové optimalizace a výhod, které z ní podnikatelským subjektům vyplývají, dále také vliv těchto mezinárodních optimalizací na Českou republiku a její ekonomiku. Práce se celkově zaměřuje na aktuální celosvětovou situaci problematiky offshoringu a s tím spojené jurisdikce daňových rájů. Pro tuto bakalářskou práci jsou pro analýzu prostředí vybrány výhradně daňové ráje z oblasti Evropy, které jsou považovány převážně za onshore oblasti. V závěru jsou pak zkoumány jednotlivé možnosti přesunu společností do offshore oblastí a dále také konkrétní varianty daňové optimalizace, které jsou firmami nejčastěji používány.

První část práce je zaměřena více teoreticky. Nejprve je definováno daňové prostředí České republiky, konkrétně tedy jaké domácí podmínky musí každý subjekt splňovat z pohledu legislativy, jaké orgány na danou oblast dohlíží a dále jaké dopady má chování těchto subjektů na veřejné rozpočty, hlavně na Státní rozpočet ČR. Následně práce analyzuje formy mezinárodní spolupráce České republiky s jednotlivými organizacemi (EU, OECD) a jinými státy. Zde jsou zkoumány jednotlivé způsoby mezinárodní spolupráce, jejich rozsah a také jejich postupný vývoj.

Druhá polovina práce je potom zaměřena prakticky. V první fázi praktické části je zkoumána problematika offshoringu. Nejprve jsou obecně popsány principy offshore a onshore oblastí a jaké skýtají výhody a nevýhody. Dále jsou v práci analyzovány samotné daňové ráje. Jedná se o to, jaké jurisdikce jsou za daňový ráj považovány z pohledu EU a

jak se aktuálně vyvíjí jejich černý a šedý seznam. V závěru třetí kapitoly jsou vybrány tři evropské daňové ráje, Nizozemsko, Švýcarsko a Kypr, u nichž je provedena analýza ekonomiky vždy v porovnání s Českou republikou. Tato analýza je zaměřena převážně na tamní daňové prostředí a jednotlivé výhody a nevýhody daného podnikatelského prostředí.

Poslední kapitola práce je případovou studií, která analyzuje jednotlivé varianty vzniku společností v daňových rájích. Následně jsou na praktických příkladech detailně popsány jednotlivé možnosti daňových optimalizací, kterých můžou společnosti v rámci operování na mezinárodním trhu využít. Jsou zde provedeny modelové výpočty, jak velké daňové úspory mohou subjekty díky optimalizaci dosáhnout. V neposlední řadě je také v praktické části práce obsažena analýza dopadů daňových rájů na ekonomické prostředí České republiky.

1 Deskripce daňového prostředí České republiky

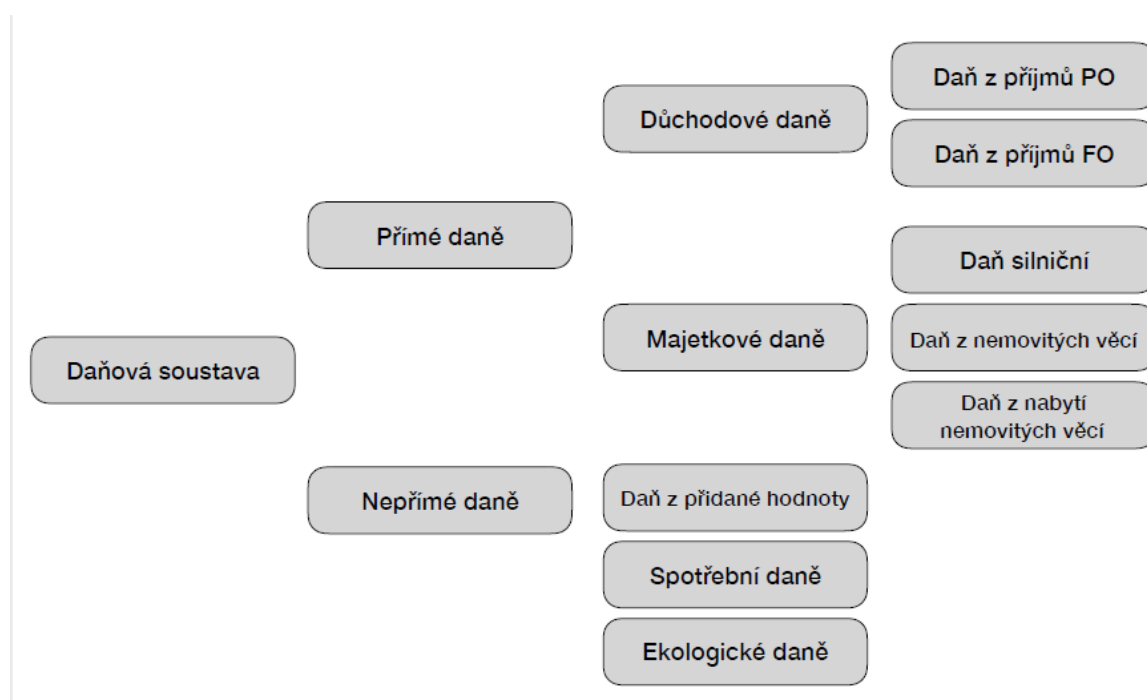
První kapitola práce se zabývá popisem aktuálního stavu daňového prostředí České republiky. Konkrétně tedy jeho strukturou, postavením, legislativou a vlivem na národní hospodářskou politiku. Daňový systém České republiky lze obecně charakterizovat jako ucelený soubor veškerých daní vybíraných na území daného státu, který je upraven příslušnými daňovými zákony. Pomocí stanovené daňové soustavy určuje, kdo a jakým způsobem platí jednotlivé daně, které představují nejvýznamnější příjmovou složku státního rozpočtu země. Jeho nastavení má přímý vliv na národohospodářskou politiku státu, v širším pojetí je možno mluvit i o vlivu na globální hospodářskou politiku.

Svou aktuální strukturou se daňový systém České republiky velice podobá systémům vyspělých evropských zemí. Značný vliv na jeho skladbu má i vstup země do Evropské unie 1. května 2004. Od této chvíle je nezbytné, aby byla celá legislativa, a tím tedy i legislativa v daňové oblasti, v souladu s právem Evropské unie. Ta sice přímo nezasahuje lokálním vládám do rozhodování o regulaci daňových sazeb, avšak dohlíží na dodržování přijatých daňových předpisů. Zároveň klade důraz na co možná největší harmonizaci jednotlivých soustav členských zemí.

1.1 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava České republiky byla uzákoněna 1. ledna 1993 v rámci vzniku samostatného českého státu. Její aktuální podoba je ovlivněna veškerými novelami v daňové legislativě. Zásahem do její struktury byla i rekodifikace soukromého práva a s tím spojená účinnost Nového občanského zákoníku (zákon č. 89/2012 Sb.) k 1. lednu 2014. Ke konci roku 2013 zanikl původní Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti. Daň dědická fakticky zanikla a je nově brána jako bezúplatné nabytí, daň darovací nově dary klasifikuje jako bezúplatné příjmy a daň z převodu nemovitosti je změněna na daň z nabytí nemovitých věcí. Nově se danou problematikou kompletně zabývá právě Nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.). (Jurčík, 2015, str. 12)

Základní členění daní v České republice rozděluje daně do dvou základních skupin na daně přímé a na daně nepřímé. Schéma daňové soustavy je znázorněno na Obrázku 1 viz níže.



Obrázek 1: Daňová soustava ČR 2019

Zdroj: Finanční správa, 2018a, vlastní zpracování

Za přímou daň lze považovat povinnou platbu do státního rozpočtu, jejíž výše je stanovena státem a u které je poplatníkem sám plátce. Přiznává se pomocí daňového přiznání na příslušném finančním úřadu, v jehož teritoriu má daný subjekt sídlo nebo trvalou adresu a odvádí se pomocí účtu. Podoba přímých daní je spojena s existencí určitého typu důchodu a to buď příjmu, nebo majetku. Díky tomu tedy lze dělit přímé daně na daně příjmové a na daně majetkové.

Daň z příjmů se dále člení dle charakteru poplatníka na daň z příjmů fyzických osob a na daň z příjmů právnických osob. Oba dva typy jsou v České republice určovány procentuální lineární sazbou. U fyzických osob jde o 15 % a u právnických osob o 19 %. Daně majetkové se člení do tří skupin na Daň silniční, Daň z nemovitých věcí a Daň z nabytí nemovitých věcí. Daň silniční je povinen platit každý, kdo má registrované a provozované vozidlo na území ČR k podnikatelským účelům. Daň z nemovitých věcí platí

majitel pozemku nebo stavby bez ohledu na výši jeho příjmu. A daň z nabytí nemovitých věcí platí od roku 2016 nově nabyvatel nemovitosti.

Nepřímou daň (na rozdíl od daně přímé) platí plátce daně, nikoli poplatník daně, na kterého se daň vztahuje. Nepřímé daně jsou také velice často označovány jako daně ze spotřeby, jelikož se odráží ve finální ceně zboží a služeb nakupované koncovým spotřebitelem. V posledních letech je kladen stále větší důraz na správné nastavení nepřímých daní. Díky neustávajícímu procesu novelizace zákonů se zdanění postupně přesouvá z oblasti přímých daní k těm nepřímým. Správa nepřímých daní je pro stát jednodušší a také transparentnější. A navíc nepřímé daně přináší dlouhodobě do státního rozpočtu vyšší příjmy. Do této skupiny patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a ekologické daně. (Jurčík, 2015, str. 13)

Dan z přidané hodnoty má v České republice od 1. ledna 2015 tři sazební úrovně. K původním 21% a 15% přibyla i sazba 10%. Základní sazba ve výši 21% se vztahuje téměř na veškeré zboží a služby. První snížená sazba 15% se vztahuje především na potraviny, nealkoholické nápoje, energie nebo třeba městskou dopravu. Nově zavedená druhá snížená sazba ve výši 10% pak náleží hlavně pro oblast léčiv a tištěných knih.

Spotřební daň bývá zaváděna s cílem regulace ceny určitého zboží, které se obvykle považuje za škodlivé pro životní zdraví či životní prostředí. Stát se pomocí ní snaží omezit spotřebu takového zboží. Mezi spotřební daně se řadí daň z minerálních paliv (nafta, benzin), daň z tabákových výrobků, daň z lihu, daň z piva a poslední daň z vína. Ekologická, neboli také energetická daň se vztahuje na energetické produkty a elektřinu. Konkrétně se jedná o daň z elektřiny, daň z pevných paliv a daň ze zemního plynu. V České republice je na základě členství v Evropské Unii povinně zavedena od 1. ledna 2008. (Peníze, 2018), (Marková, 2019)

1.2 Vliv daní na veřejný rozpočet

Nastavení daňového systému má přímý vliv na veřejné rozpočty, jelikož tvoří hlavní část jejich příjmů. Mezi veřejné rozpočty se řadí státní rozpočet (příp. další státní aktiva či fondy), rozpočet územního samosprávného celku, rozpočet státního fondu, Národní fond,

rozpočet EU nebo jiné rozpočty, u nichž to stanoví zákon. Hlavním rozpočtem z této skupiny je státní rozpočet. Ten lze popsat jako určitý finanční plán hospodaření státu ve formě bilance dvou stran, příjmové a výdajové. Sestavuje a předkládá ho Vláda, konkrétně Ministerstvo Financí ČR, má podobu samostatného Zákona o státním rozpočtu, který schvaluje Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR a zároveň je jediným zákonem, jež nemůže vetovat prezident republiky.

Obecně lze státní rozpočet rozčlenit na tři základní typy podle konečného salda. Prvním typem je schodkový neboli deficitní rozpočet. U toho se předpokládají vyšší výdaje nežli příjmy. Druhým typem je přebytkový rozpočet, u něhož se očekávají příjmy na vyšší úrovni než výdaje. Třetím a zároveň posledním typem je vyrovnaný státní rozpočet, u kterého se, jak již z názvu vyplývá, předpokládá stejná výše příjmové i výdajové strany rozpočtu.

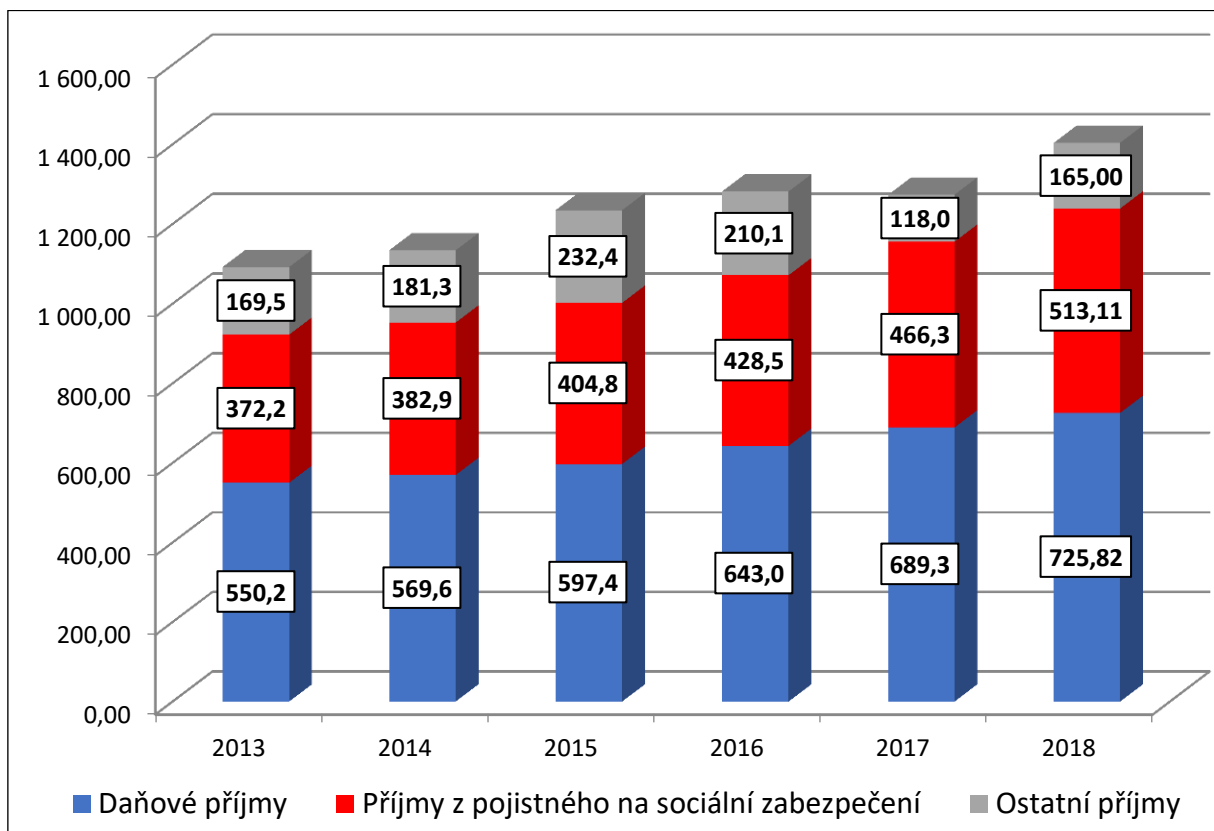
Výdajová strana rozpočtu představuje souhrnné množství peněžních prostředků vydaných v daném rozpočtovém roce na chod státu. S ohledem na povinnost úhrady těchto výdajů je možné rozdělit je do 3 skupin na výdaje mandatorní, quasi-mandatorní a nemandatorní. Mandatorní výdaje jsou zákonem stanovené a jejich platba je tedy povinná. Do této skupiny spadají např. podpory v nezaměstnanosti, dávky důchodového pojištění nebo nemocenské pojištění. Quasi-mandatorní výdaje již není povinné hradit státem ze zákona, ale díky jejich důležitosti jsou nepostradatelné pro chod státu. V této skupině jsou vypláceny převážně výdaje na obranu nebo platy státních zaměstnanců a organizačních složek státu. Poslední skupinou představují výdaje nemandatorní, neboli nepovinné. Do těch lze začlenit téměř všechno ostatní, jako výdaje na stavbu infrastruktury, podpora sportu a jiné.

Konkrétní rozčlenění veškerých výdajů pak probíhá pomocí dílčích rozpočtů. V těch je přesně určená suma, která poputuje do různých organizačních jednotek, jako jsou jednotlivá ministerstva, Parlament ČR, Kancelář prezidenta republiky, BIS, ČSÚ, NKÚ, Český telekomunikační úřad, Ústavní soud a mnoho dalších. (MFČR, 2018)

Příjmová strana rozpočtu představuje velice důležitý aspekt ovlivňující národní hospodářství. Jedná se totiž o primární zdroj příjmů státu, který z něj pro daný rozpočtový

rok financuje veškeré své aktivity. Je značně ovlivněna i efektivností výběru daní, jako jedné z hlavních složek příjmové strany rozpočtu. V posledních letech je právě na zefektivnění této činnosti kladen stále větší důraz a i díky tomu mají příjmy státního rozpočtu za uplynulé roky rostoucí tendenci.

Na Obrázku 2 níže je znázorněna struktura příjmů Státního rozpočtu České republiky v miliardách Kč v jednotlivých letech 2013 – 2018.



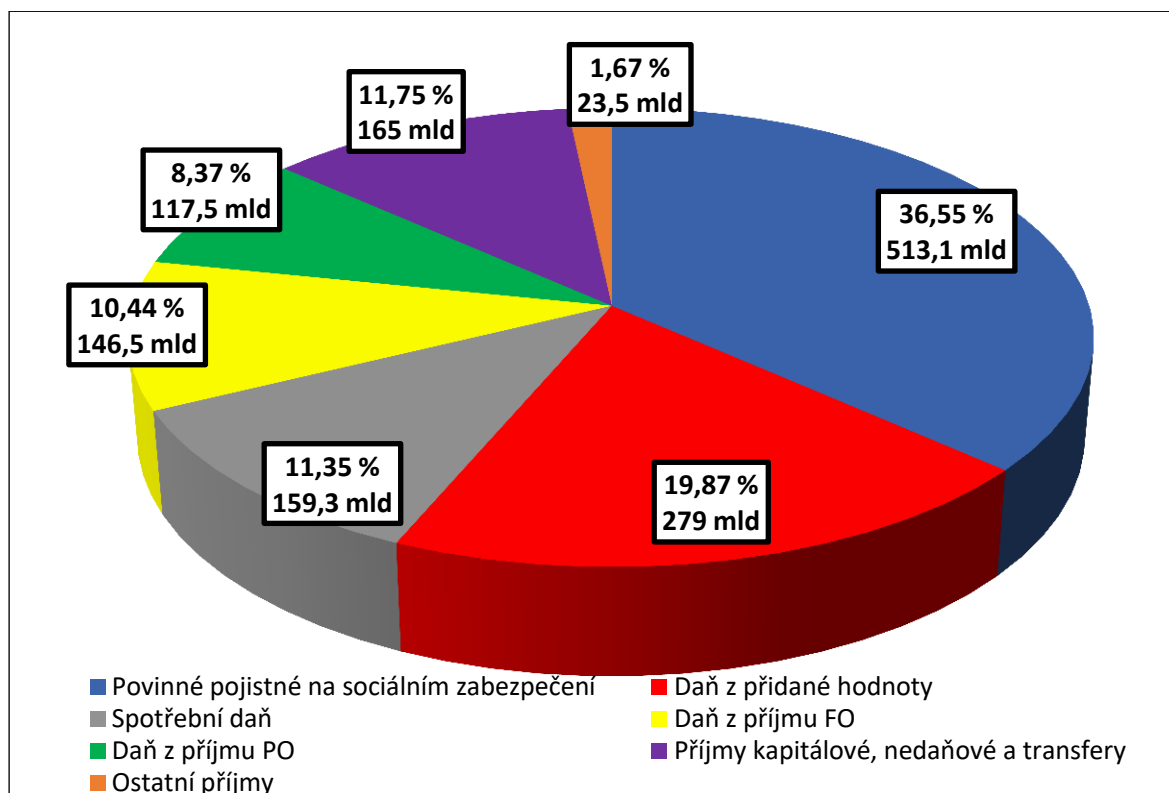
Obrázek 2: Příjmy Státního rozpočtu v mld. Kč v letech 2013 - 2018

Zdroj: MFČR, 2019a, vlastní zpracování

Hlavními složkami tvořící státní rozpočet jsou daňové příjmy a odvody povinného pojištění na sociální zabezpečení. Ostatní příjmy tvoří aktuálně v celkové sumě menší podíl, avšak za rok 2018 měly rostoucí tendenci, jak je názorně vidět na Obrázku 2. Daňové příjmy a příjmy z povinného pojištění na sociálním zabezpečení oproti tomu zaznamenávají v posledních letech konstantní přírůstek. Toho je dosaženo díky rostoucí

ekonomice, zkvalitňování správy daní, novelizací daňové legislativy a prohlubující se mezinárodní spolupráci v daňové oblasti.

Obrázek 3 níže ilustruje strukturu příjmů do Státního rozpočtu České republiky za rok 2018. Lze z něj vyčíst jak procentuální rozdělení příjmů, tak i jejich konkrétní výše v miliardách korun.



Obrázek 3: Struktura příjmů Státního rozpočtu pro rok 2018

Zdroj: MFČR, 2019a, vlastní zpracování

Jak je patrné z Obrázku 3, tak absolutní příjmovou jedničkou jsou odvody na sociální zabezpečení s podílem 36,55%. Ihned za nimi jsou odvody na DPH. V roce 2018 bylo na DPH odvedeno celkem 279 mld. Kč, tedy 19,87% z celkových příjmů 1.403,9 mld. Kč. Dalšími významnou složku pak tvoří spotřební daň s 11,35% a daně důchodové, které se pohybují u fyzických osob na úrovni 10,44% a u právnických osob na 8,37%. Veškeré ostatní příjmy pak součtu dosahují ani 13,42% na celkovém podílu.

1.3 Prameny daňového práva České republiky

Daňové právo spadá do oblasti finančního práva, což je právní odvětví patřící do práva veřejného. To upravuje určitý nerovnoměrný vztah mezi státem (orgány veřejné moci) a občany státu, kdy stát a jeho orgány vystupují jako nadřazený subjekt. Daňové právo lze rozdělit na část hmotnou a část procesní. V procesní části je prakticky jediným pramenem úpravy daňový řád. V hmotné části existuje pramenů úpravy více dle jednotlivých skupin a druhů daní. Pro část daní přímých je hlavním pramenem zákon č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů. Ten je však zaměřen pouze na část daní důchodových. Pro oblast majetkových daní existuje pramenů více. Vždy k určitému typu daně, což je patrné i z názvu právního předpisu. Jedná se tedy o zákon č.338/1992 Sb. o dani z nemovitých věcí, zákon č.16/1993 o dani silniční a zákonné opatření Senátu č. 340/2013 o dani z nabytí nemovitých věcí. U nepřímých daní se dá považovat za hlavní právní předpis zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Dalšími prameny pak jsou zákon č. 353/2003 o spotřebních daních a zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, do kterého byla dle směrnice Rady 2003/96/ES začleněna legislativa daní ekologických.

Daňové právo procesní reprezentuje jako jediný pramen úpravy Daňový řád. (Marková, 2019, str. 249) Tato norma upravuje postup orgánů, správců daní, při procesu správy daní. Dále upravuje také práva a povinnosti daňových subjektů, případně třetích osob, na základě podaných daňových tvrzení (daňová přiznání, hlášení, vyúčtování). Daňový řád se vztahuje na správu veškerých daní, které představují příjem do veřejných rozpočtů. Dále definuje zúčastněné osoby na správě daně, místní příslušnost, placení daně, výběr a vymáhání daně, jednotlivé lhůty a způsoby doručování, právní nástupnictví, vztah k insolvenční, následky porušení při správě daně a jiné. Obecně lze tedy říci, že upravuje celý proces výběru daně od vzniku daňové povinnosti až k jejímu zániku. (Finanční správa, 2018a)

V rámci daňového práva hmotného je vždy nutno rozlišit, zda se jedná o část daní přímých či daní nepřímých. Lze říci, že každá z oblastí má jeden nejčteněji používaný právní předpis. Je tomu tak proto, že každý z těchto předpisů upravuje daň, která zatěžuje svou povinností valnou většinu obyvatelstva České republiky.

Nejdůležitější právní předpis pro oblast přímých daní představuje zákon č. 586/1992 S. o dani z příjmů. Daň z příjmů tvoří jednu z hlavních složek příjmové stránky Státního rozpočtu. Dělí se na dvě části z pohledu existence subjektu na Daň z příjmů fyzických osob a Daň z příjmů právnických osob. Obě dvě tyto části mají podobné konstrukční prvky daně, přestože úprava jednotlivých oblastí je v celku odlišná. Definiují daňové subjekty, předmět daně, příjmy podléhající této dani, sazby daně, osvobození od daně, položky snižující základ daně – neboli odčitatelné položky, zdaňovací období, nakládání s daňovou ztrátou nebo některé aspekty důležité pro vedení daňového účetnictví jako např. způsob výpočtu odpisů dlouhodobého majetku apod. (Podnikatel, 2018a)

Nejdůležitějším zákonem v oblasti nepřímých daní je jednoznačně zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Tento zákon upravuje jednu z nejdůležitějších daní ovlivňující národní i globální hospodářství, jelikož přináší do Státního rozpočtu ČR a obvykle i státních rozpočtů jiných států největší objemy příjmů. Definiuje předmět daně, daňové subjekty, vymezení plnění, daňové doklady, základ daně, sazby daně a druhy zboží do jednotlivých skupin spadající, osvobození od daně, správu daně v tuzemsku, zvláštní režimy nebo např. přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge.

1.4 Orgány dohledu nad daňovým prostředím České republiky

Správu daní vykonávají orgány dohledu nad daňovým prostředím České republiky. Spadají do oblasti Finanční správy ČR. Konkrétně se jedná o Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství, Specializovaný finanční úřad a jednotlivé finanční úřady (např. Finanční úřad pro hlavní město Prahu), jež jsou organizačními složkami státu. Veškeré zmíněné orgány finanční správy jsou podřízené Ministerstvu financí. Okrajově jsem lze zařadit i Českou národní banku, která spolupracuje s Ministerstvem financí a zastupuje Českou republiku v určitých mezinárodních organizacích, kde se mimo jiné také vedou jednání o mezinárodní kooperaci v daňové oblasti. Jedním takovým speciálním meziresortním útvarem pro řádný výběr daní je pak Daňová kobra. Ta nespadá přímo pod Ministerstvo financí, ale pod Národní centrálu proti organizovanému zločinu. Daňová kobra je speciální tým vytvořený Útvarem odhalování korupce a finanční kriminality ve spolupráci s Generálním finančním ředitelstvím a Generálním ředitelstvím cel. Lze tedy

konstatovat, že je to kolektivní uskupení ze strany Policie ČR, Finanční správy ČR a Celní správy ČR. Vznikl v roce 2014 a od roku 2015 začaly vznikat jednotlivé týmy kobry i v rámci krajské samosprávy, konkrétně krajských policejních ředitelství.

Ministerstvo financí se řadí mezi jeden z ústředních orgánů státní správy. Jeho hlavním úkolem je sestavení státního rozpočtu, finanční hospodaření, společně s ČNB (Česká národní banka) dohled nad finančním trhem a finanční stabilitou, koordinace příjmů zahraniční pomoci, tvorba různých daňových změn a opatření pro zefektivnění výběru daní a mnoho dalších. Důležité je také zmínit, že zaštiťuje České republice členství v mezinárodních organizacích, jako jsou například určité struktury Evropská unie, konkrétně ESCB (Evropský systém centrálních bank), EBRD (Evropská banka pro obnovu a rozvoj) a v dalších strukturách EU nebo také v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD). Ne však v těch organizacích, ve kterých České republice členství výhradně zabezpečuje Česká národní banka.

Generální finanční ředitelství je orgánem Finanční správy ČR. Podléhá přímo Ministerstvu financí, i když vystupuje jako samostatná účetní jednotka. Fakticky ho řídí generální ředitel. Sídlo instituce se nachází v Praze, avšak působnost platí pro celé území státu. Mezi jeho hlavní činnosti patří spolupráce při tvorbě návrhů na právní předpisy v daňové oblasti pro tuzemsko i zahraničí, kooperace se zahraničními státy a mezinárodními organizacemi v oblasti administrativy a předávání informací, řízení správních deliktů, vedení centrální evidence a registrů. V neposlední řadě také vystupuje jako správní orgán pro Odvolací finanční ředitelství.

Odvolací finanční ředitelství je stejně jako Generální finanční ředitelství orgánem Finanční správy ČR. Přímě podléhá právě samotnému Generálnímu finančnímu ředitelství, není samostatnou účetní jednotkou a vede ho ředitel. Působnost je také pro celé území státu a sídlo instituce se nachází v Brně. Mezi jeho hlavní úkony patří vedení příslušných registrů a evidencí, vedení správních řízení a hlavně figuruje jako nadřízená instituce pro Specializovaný finanční úřad a jednotlivé finanční úřady.

Specializovaný finanční úřad je dalším orgánem Finanční správy ČR. Jeho činnost je poměrně specifická. Stejně jako ostatní orgány finanční správy vykonává a dohlíží nad

správou daně. Zabývá se však komplikovanějšími kauzami, které jsou spojené s hospodářsky silnějšími subjekty, pro které jsou typické komplikovanější majetkové struktury. Tyto subjekty taxativně vymezuje §11 zákona č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky. Mezi tyto subjekty se zahrnují: právnické osoby založené za účelem podnikání s obratem vyšším než 2.000.000.000 Kč, banky, pobočky zahraniční banky, spořitelny, úvěrní družstva, pojišťovny, zajišťovny, investiční fondy, penzijní společnosti, osoby provozující loterii nebo jinou podobnou hru a další subjekty. Fakticky se tedy Specializovaný finanční úřad zabývá správou daně a dohledem u větších subjektů.

Nejnižším orgánem Finanční správy ČR jsou samotné finanční úřady. Ty pak samy spravují ještě jednotlivá územní pracoviště. Je jich celkem 14, jelikož jsou rozmístěny po jednom na území vyšších územních samosprávních celků, tedy krajů. Nesou zároveň kraj ve svém názvu, jako např. Finanční úřad pro Liberecký kraj. Občané státu obvykle přicházejí s tímto orgánem Finanční správy ČR do styku nejčastěji. Finanční úřady totiž vykonávají nejširší škálu činností v oblasti agendy správy daně. Odevzdávají se jim například daňová přiznání, či kontrolní hlášení. Dále se jim pak na základě těchto přiznání odvádí daně. S tím je spojena také finanční kontrola a dohled nad správností výpočtu daně. Mezi další činnosti úřadů pak z pověření Ministerstva financí patří přezkoumávání správného hospodaření jednotlivých krajů nebo vymáhání určitých finančních pohledávek. (Finanční správa, 2018c)

Jelikož Česká republika není izolována od svého okolí a aktivně se podílí na mezinárodním obchodu, nevystačí si v rámci správy daní stejně jako ostatní státy pouze se svou finanční správou. Česká republika se zapojuje do mezinárodních kontrolních finančních mechanismů, a to ať na základě členství v EU, v jiných organizacích jako je OECD nebo na základě vlastně vedených vyjednávání s jinými zeměmi.

2 Mezinárodní spolupráce České republiky v daňové oblasti

Tato kapitola analyzuje mezinárodní spolupráci České republiky s dalšími státy a uskupeními států v oblasti daňových záležitostí. V posledních letech rostou snahy o prohlubování a rozšiřování těchto spoluprací napříč světem. Hlavním důvodem je narovnání a zajištění spravedlnosti v mezinárodním daňovém prostředí. To znamená i do určité míry omezování tzv. daňových optimalizací, které je možné v posledních letech pozorovat čím dál tím častěji. Na trhu existují dokonce specializované subjekty, které se na danou problematiku zaměřují. Nejčastěji lze pozorovat takovéto tendence u nadnárodních korporací. Nadnárodní korporací se rozumí společnost, která provozuje svoji činnost ve dvou či více státech, tedy minimálně v jedné další zemi kromě země svého sídla. Nejedná se však pouze o nadnárodní korporace, ale i o ostatní subjekty. Nadnárodní korporace mají pouze větší prostor pro dané operace. Jako protipól vůči takovému působení vznikají nejrůznější organizace, uskupení, či bilaterální a multilaterální dohody mezi státy. Většina z nich je z velké části zaměřena především na mezinárodní výměnu daňových informací. Mezi nejvýznamnější organizace pro mezinárodní daňovou spolupráci jednoznačně patří EU, OECD, IOTA, G7, G20 a USA s daňovým zákonem Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

Česká republika se jako jedna ze členských zemí EU účastní obvykle jednání o mezinárodní spolupráci v rámci společného vyjednávání EU. Je však i sama členem řady organizací, které se na danou problematiku dlouhodobě zaměřují. K těm patří ku příkladu již zmíněná OECD. Česká republika se v minulosti přidala k široké škále různých dohod na téma dané problematiky. Jejich kompletní seznam lze nalézt na stránkách Ministerstva financí ČR, které je odpovědné za kompletní ratifikační proces na základě pravidel schválených vládou ČR.

2.1 Mezinárodní výměna informací

Fakticky nejdůležitějším aspektem v oblasti mezinárodní spolupráce je mezinárodní výměna informací. Ta je základem veškerých těchto kooperací, jelikož bez sdílení potřebných dat nelze požadovaným praktikám zabránit. V minulosti byla tato forma

spolupráce spíše nahodilá dle aktuální potřeby daného subjektu (státu, organizace, aj.) a bez potřebné legislativní úpravy. V dnešní době se tato činnost stala v některých oblastech automatickou. Automaticky se vyměňují například informace o finančních účtech obdržené od finančních institucí nebo informace o daňových stanoviscích s mezinárodním prvkem.

Kromě automatizace se v poslední době apeluje i na legislativní úpravu výměny informací, ke které dochází díky uzavřeným smlouvám a dohodám. Mezi tyto dohody patří Dohody o výměně informací v daňových záležitostech neboli TIEA (Tax Information Exchange Agreement). To jsou bilaterální dohody o mezinárodní výměně daňových informací mezi dvěma státy, kde obvykle jeden z nich má povahu tzv. daňového ráje. Je velice důležité navazovat spolupráci i s těmito státy, jelikož jejich významnost v oblasti daňových úniků je vysoká, a to obvykle díky výhodnému daňově legislativnímu prostředí, kam se pak jednotlivé subjekty v konečné fázi uchylují, aby této výhody využily. Česká republika má aktuálně uzavřené dohody povahy TIEA se 13 zeměmi. Jejich seznam čítá následující Tabulka 1 včetně dat, kdy tyto jednotlivé dohody vstoupily v platnost. (MFČR, 2018b)

Tabulka 1 – Smluvní státy TIEA

Smluvní stát	Platnost dohody od
Britské Panenské ostrovy	19.12.2012
Jersey	14.03.2012
Bermudy	14.03.2012
Ostrov Man	18.05.2012
Guernsey	09.07.2012
Republika San Marino	06.09.2012
Kajmanské ostrovy	20.09.2013
Andorrské knížectví	05.06.2014
Bahamské společenství	02.04.2015
Monacké knížectví	02.03.2016
Cookovy ostrovy	10.05.2016
Aruba	01.08.2016
Belize	14.09.2017

zdroj: MFČR, 2018c, vlastní zpracování

Veškeré dohody se smluvními státy z Tabulky 1 byly uzavřeny na základě dohody OECD tzv. Agreement on Exchange of Information on Tax Matters z roku 2002. Není povinností členských států OECD od roku 2002 plně vycházet z tohoto usnesení, ale je doporučeno upravovat bilaterální vztahy jednotlivých států s ostatními dle této dohody, která zahrnuje dva specifické modely, určité předlohy, zcela vhodné právě pro úpravu těchto účelů. OECD pak vede evidenci těch smluv, které byly na základě tohoto usnesení uzavřeny.

2.2 Evropská unie a Česká republika

Česká republika se řadí k jednomu z 28 členských států Evropské unie. Oficiální vstup EU se datuje na 1. května 2004. Tento rok byl pro EU velice významný, jelikož do ní přistoupilo hromadně 10 států (včetně ČR). Jedná se o doposud největší rozšíření Unie v historii. Od této doby je povinností České republiky na základě ratifikování Smlouvy o Evropské unii (tzv. Maastrichtské smlouvy) chovat se a jednat v souladu s pravidly EU. Pravidla jsou legislativně upravena v rámci práva Evropské unie. To se rozděluje na dvě základní části, na právo primární a sekundární. Primární právo představuje obdobu státní ústavy. Jsou v něm zakořeněny základní práva a povinnosti členů, způsob fungování celé Unie a její hlavní cíle. Oproti tomu právo sekundární, jež z primárního práva vychází, představují jednotlivé právní předpisy, které upravují určitou konkrétní problematiku. Řadí se mezi ně nařízení, směrnice a rozhodnutí. Veškeré tyto tři typy právních aktů jsou pro členské země, příp. některé z nich závazné. Dalšími dvěma typy aktů pro sekundární právo jsou doporučení a stanoviska, jež ale nejsou pro státy právně závazné, ale fungují pouze jako vyjádření postoje EU a doporučení chování pro členské státy.

Jednotlivé normy pak EU využívá i pro úpravu daňové legislativy. Jako svůj hlavní cíl si EU stanovuje zajištění spravedlnosti při výběru daní, umožnění efektivnějšího fungování vnitřního trhu a nakonec podporu hospodářského růstu celé Unie. Na základě volného pohybu zboží a služeb dochází k problémům uhlídat převážně oblast nepřímých daní. V oblasti nepřímých daní dochází nejčastěji k podvodům s odvody na DPH. Ty lze jinak nazývat jako karuselové podvody. Karuselové podvody fungují na principu tzv. obchodů kruhových, spirálových, či obchodů s chybějícím subjektem. V praxi jde o to, že jeden z dlouhého řetězce obchodníků zmizí, přestane existovat, a není tedy možné od něj daň,

kteřou má zákonně odvést státu, vymáhat. Tyto subjekty pak bývají označovány jako tzv. bílí koně. Podvodům v oblasti DPH nahrává kromě otevřených hranic i osvobození od DPH při dodání zboží do zemí EU. Kromě nepřímých daní dochází i k podvodům v oblasti přímých daní, hlavně těch důchodových. U majetkových je totiž obtížné jakýmkoli způsobem zapřít vlastnictví. Pro daně z příjmů je pak typické, že v rámci jejich optimalizace dochází k přesunům zisků do daňových rájů, umělému navyšování nákladů a tím snížení výsledku hospodaření, apod. (European Union, 2018)

Evropská unie se snaží takovým situacím zabraňovat a apeluje na spolupráci členů i nečlenů. Usiluje o harmonizaci veškerých 28 daňových systémů členských zemí Unie tak, aby bylo možno dosáhnout co největší transparentnosti a aby daňová legislativa jedné země nezávážňovala některé subjekty vůči ostatním. (Evropská unie, 2015)

Směrnice DAC

Mezi přední právní normy vydané Evropskou unií na eliminaci daňových úniků patří tzv. směrnice DAC (Directive on administration cooperation), tedy česky směrnice o administrativní spolupráci. Těch bylo doposud vydáno celkem 6 a všechny mají jeden hlavní cíl, a to zkvalitnění výměny informací a nastolení pravidel této činnosti. Fakticky lze říci, že původní směrnicí je DAC 1 a ostatní v pořadí jsou vždy jakousi formou její novely, které jsou potřebné kvůli neustálému globálnímu vývoji mezinárodního prostředí. DAC 1 je směrnicí Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. Do legislativy ČR byla začleněna pomocí zákona č. 164/2014 o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. (MFČR, 2018b) Primární funkcí této směrnice je legislativní úprava mezinárodní výměny informací mezi členskými státy EU a nastolení vzájemné důvěry mezi členy Unie. Směrnice se vztahuje na veškeré daně vybírané na území EU, kromě cel, spotřebních daní a DPH. Na ty má EU své speciální právní předpisy. (European Commission, 2019)

Další je pak DAC 2, neboli směrnice Rady 2014/107/EU. Ty byla do Práva EU implementována z důvodu ratifikování 2 významných multilaterálních aktů a to Mnohostranné dohody MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) o mezinárodní výměně informací o finančních účtech a Společného standardu pro

oznamování CRS (Common Reporting Standart). Oba dva tyto právní akty byly vytvořeny na půdě OECD a v dalším bodě této práce 2.3 OECD a Česká republika jsou podrobněji vysvětleny.

Třetí v pořadí je pak DAC 3, neboli směrnice Rady 2015/2376/EU o automatické výměně informací o předběžných daňových rozhodnutích a předběžných posouzeních převodních cen. K té bylo přistoupeno na základě skutečností, které se odehrály v roce 2014 v Lucembursku. Ve zkratce šlo o to, že Lucembursko dovolilo přes svou zemi převádět kapitál velkých nadnárodních korporací za nadstandardně nízké sazby, čímž firmy ušetřily horentní sumy na daních ve svých zemích. Na to neprodleně EU reagovala pomocí této směrnice, aby ještě zvýšila transparentnost pro prevenci takových jednání.

Čtvrtou v pořadí je pak směrnice DAC 4, směrnice Rady 2016/881/EU, která zavádí do právního řádu EU pravidla z ratifikované Mnohostranné dohody CbCR (Country by Country Reporting) o výměně informací dle jednotlivých států. Na základě té je stanoven přesný seznam zemí, se kterými je dohodnuta a legislativně ošetřena spolupráce a také data, se kterými se s danou zemí spolupracuje. Aktuální seznam zemí lze nalézt vždy na stránkách Evropské unie nebo v rámci České republiky v aktuálním vydání Finančního zpravodaje, jež vydává pravidelně Ministerstvo financí. (European Commission, 2019)

Posledními dvěma směrnicemi jsou pak DAC 5 a DAC 6. Směrnice DAC 5 se týká možnosti přístupu některých správních orgánů k širšímu spektru informací pro zamezení praní špinavých peněz. To ovlivňuje i Daňový řád, který přesně popisuje proces správy daně a také to, kdo a za jakých okolností může daná data sdílet. Nejnovější směrnicí je pak DAC 6, která vstupuje v platnost v červenci roku 2020. Ta se má zaměřit na zprostředkovatele zainteresované v přeshraničním uspořádání, kterým vznikne také nově oznamovací povinnost. Zprostředkovatelem se pak rozumí osoba, která je buď rezidentem členského státu, má stálou provozovnu v členském státě, je zapsaná v obchodním rejstříku členského státu nebo je registrovaná v určitých profesních sdruženích členského státu. Hlavním cílem směrnice DAC 6 je vyřešit střet povinnosti sdělování dat specifickým orgánům s povinností mlčenlivosti a s tím spojené ochrany osobních údajů. Měla by určovat také jednoznačný postup v dané problematice pro všechny státy. (Česká advokátní komora, 2018)

Savings směrnice

Podstata Savings směrnice vychází z toho, že je zde zavedena povinnost pro finanční instituce, což mohou být například banky nebo pojišťovny, oznamovat určité informace o kontech a hlavně připisovaných úrocích. Důvodem toho je lepší přehled a transparentnost o příjmech z úroků, které nejsou zanedbatelné. Tato aktivita je vyžadována na půdě Unie už od roku 2003, kdy byla vydána první směrnice tohoto typu Rady 2003/48/ES. Ta se ukázala postupem let jako poměrně neefektivní, jelikož byla velice často obcházena, a proto byla vydána její novela směrnice Rady 2014/48/EU. Novelizace byla spojena i s globálním vývojem a mezinárodní dohodou na Společném standardu pro oznamování CRS. Evropská unie se nadále snažila ošetřit jednání v co nejširším možném teritoriu a tak uzavřela další savings dohody s pěti evropskými nečlenskými státy Unie. Následující Tabulka č. 2 dává přesný seznam těchto zemí včetně jednotlivých dat platností těchto dohod. (MFČR, 2018b)

Tabulka 2 – Smluvní státy Savings dohod s EU

Smluvní stát	Platnost dohody od
San Marino	01.01.2016
Lichtenštejnsko	01.01.2016
Švýcarsko	01.01.2017
Andorra	01.01.2017
Monako	01.01.2017

zdroj: MFČR, 2018b, vlastní zpracování

Z Tabulky č. 2 je patrné, že nejdéle má EU uzavřenou dohodu s Lichtenštejnskem a San Marinem. S tím je však dohoda pouze prozatímní a měla by ji čekat určitá úprava. To samé platí i pro dohodu s Monakem. Ta by měla také projít ještě případnou revizí. Se Švýcarskem a Andorou je aktuálně dohoda stejně jako s Lichtenštejnskem plně revidovaná a platná v aktuálním znění.

Evropská unie se již dlouhodobě snaží všemi možnými způsoby eliminovat nekalé praktiky v daňové oblasti. Využívá k tomu všech možných prostředků a právních předpisů, které se dle potřeby snaží neustále novelizovat či rozšiřovat jejich působnost. Využívá své síly ve

spojení 28 evropských států, avšak v rámci celosvětového dosahu hojně spolupracuje s OECD, jako s celosvětovou organizací. Obě dvě tyto organizace kladu na vzájemnou spolupráci vysoký důraz. Spolupráci s OECD zajišťuje pro EU Evropská komise, která má právo účastnit se i určitých jednání v rámci organizace.

2.3 OECD a Česká republika

Zkratka OECD pod sebou nese anglický název Organisation for Economic Co-operation and Development, česky pak znamená Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. Byla založena v roce 1961, avšak měla i svoji předcházející organizaci OEEC, což byla Organizace pro Evropskou hospodářskou spolupráci z roku 1948. Sídlo organizace se nachází v Paříži. OECD má aktuálně 36 členských států, které jsou považovány za nejvyspělejší státy světa. Patří mezi ně i Česká republika, která do ní vstoupila v roce 1995. Jako hlavní cíle si OECD klade ekonomický rozvoj členských i nečlenských zemí, růst životní úrovně, liberalizaci mezinárodního obchodu nebo podporu růstu zaměstnanosti. Z pohledu daní patří OECD k předním světovým hráčům k potlačování a eliminaci daňových úniků a nekalých praktik s nimi spojenými. To patří v rámci jejich cílů mezi priority v podobě stabilizování finanční situace a zajištění světové sociální spravedlnosti a bezpečnosti. OECD hraje velice důležitou roli ve světě, co se týče zhotovování statistik všeho druhu, které jsou nadále hojně využívány dalšími organizacemi, vládami států, podniky, vědeckými institucemi apod. Dále také OECD patří k nejvýznamnějším světovým vydavatelům. Ty obvykle popisují významné skutečnosti (aktuální hrozby, migrace ekonomické situace jednotlivých zemí, ochranu životního prostředí apod.), působí jako metodiky, návodky pro správné postupy nebo popisují postoje organizace. (OECD, 2017)

OECD je velice aktivní v potlačování daňových úniků a hlavním iniciátorem mezinárodní výměny informací v daňové oblasti. Následující čtyři aktivity realizované v uplynulých letech považuje za přední události vedoucí ke zlepšení situace v dané oblasti. Tou první z nich se stal sjezd svolaný na popud skupiny G20. Konkrétně se jednalo o sjezd Globálního fóra z roku 2009 v Mexiku. Hlavní otázkou sněmu k řešení byla transparentnost a výměna informací mezi státy. Dále se také projednávaly konkrétní mechanismy spolupráce a dostupnost spolehlivých informací, to jest od státních institucí,

finančních institucí, z podnikových účetnictví apod. Druhou událostí je vznik, nebo spíše novelizace (pomocí protokolu) Úmluvy o vzájemné správní spolupráci v daňových záležitostech. Ta patří k nejkompexnějšímu multilaterálnímu nástroji na světě, který se zabývá otázkami mezinárodní spolupráce pro oblast daní. Třetí událostí byl pak dialog OECD v Oslu roku 2011, který se uskutečnil na půdě prvního fóra o dani a zločinu. Bylo to poprvé, co se v takovém rozsahu řešila daňová trestná činnost, praní špinavých peněz, korupce a úplatkářství, především veřejných činitelů. (OECD, 2019a) Rozpoutalo to v OECD i mimo něj tendenci více bojovat s finanční kriminalitou. Ta je vysokou hrozbou pro jednotlivé vlády, podniky i jednotlivce. OECD se snaží rozšířit dosah těchto informací i mezi širokou veřejnost a proto pořádalo a pořádá různé workshopy pro rozpoznání praní špinavých peněz a korupce nebo vydává určité příručky pro daňové prověrky apod. Poslední neopomenutelnou událostí je pak vznik jednotného globálního standardu pro automatickou výměnu informací o finančních privátních účtech v roce 2014. Což znamená podpis multilaterální dohody MCAA (Multilateral Competent Authority Agreement) a s tím spojený vznik Společného standardu pro oznamování CRS (Common Reporting Standard).

MCAA představuje anglickou zkratku, která se do českého jazyka překládá jako Mnohostranná dohoda příslušných orgánů o automatické výměně informací o finančních účtech. Její základ pramení z Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech z roku 2010. Cílem této dohody je co největší transparentnost bankovních účtů a pro určité organizace prolomení tzv. bankovního tajemství. Na základě této dohody vznikl i Společný standard pro oznamování CRS. Ten přesně předepisuje, jaké informace jsou finanční instituce povinné zjišťovat a prověřovat. Povinnost sdílet data mají veškeré finanční instituce, tedy nejen banky, ale i pojišťovny, makléři, agenti apod. Jejich klienti jsou na základě výzvy také povinni spolupracovat a požadované informace bez odkladu podat. Důležité jsou pak pro dané případy hlavně informace o nerezidentech. V České republice se tyto informace sdělují Specializovanému finančnímu úřadu. Záleží také, zda se jedná o právnickou nebo fyzickou osobu. Sděluje se například, jméno nebo název, daňové identifikační číslo, datum a místo narození nebo vzniku, trvalý pobyt nebo sídlo majitele podniku, sídlo podniku, místo zřízení právnické osoby, číslo bankovního účtu, zůstatek pro daný účet na konci kalendářního roku, plné moci a prokury v zúčastněném státě a další.

Dalším výsledkem angažovanosti OECD v daňové oblasti je zřízení Fóra pro daňovou správu (FTA – Forum on Tax Administration). To bylo založeno v roce 2002, aby dohlíželo na danou sféru, pomáhalo daňovým poplatníkům, zvýšilo efektivitu daňové správy a ušetřilo náklady vynaložené pro řešení daňových kauz v budoucnu. Skládá se z 51 komisařů, jak z členských tak z nečlenských států, včetně členských států G20. Ti se pravidelně scházejí, aby nacházeli konstruktivní řešení na aktuální témata. OECD se nadále zabývá i analýzou daňové politiky. Ta zahrnuje především ekonomické analýzy, mezinárodní statistiky, pravidelné publikace, jako jsou statistiky výnosů jednotlivých zemí, analýzy hospodářského a daňového prostředí. V neposlední řadě také poskytuje daňové poradenství. (OECD, 2019b)

2.4 USA a Česká republika

Spojené státy americké byly nuceny stejně jako zbytek světa reagovat na stále čtenější problémy s daňovými úniky. V roce 2010 schválily nový daňový zákon, který vešel v platnost 1. července 2014. Nese název FATCA, což znamená Foreign Account Tax Compliance Act. Zkratka zákona se používá celosvětově. Jeho podstatou je lepší zmapování pohybu příjmů amerických občanů v zahraničí a tím pádem zamezení vyhnutí se odvodu patřičných daní na území Spojených států amerických. Tento zákon ukládá povinnost finančním institucím v zahraničí podávat informace o účtech a jejich stavech vlastněných americkými občany. Česká republika uzavřela s USA dohodu na základě zákona FATCA. V té se stanovuje, že si budou v duchu tohoto zákona státy vyměňovat informace o svých občanech vzájemně a dodržovat tzv. prověřovací a zjišťovací povinnost. Dohoda byla podepsána 4. srpna 2014 a vstoupila v platnost 18. prosince 2014. V rámci České republiky bylo toto ujednání začleněno do právního řádu pomocí zákona č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými. Také ho lze znát pod názvem Lex FATCA. Ten byl později novelizován a převeden do zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daně. (Finanční Správa, 2018d)

3 Problematika offshoringu a tax havens

Tato kapitola analyzuje problematiku offshoringu a s tím spojené využívání offshore oblastí, jinak řečeno daňových rájů, pro populární optimalizování daňových povinností. Na úvod je dobré popsat, co se konkrétně skrývá pod pojmy offshoring a daňový ráj. Offshoring lze popsat jako přesun určitých podnikatelských aktivit do jiné země s cílem získání určité výhody pro podnik. Obvykle se jedná o snížení daňových nákladů (tzv. daňovou optimalizaci) nebo získání anonymity. Aby subjekt dosáhl po přesunu požadované výhody, musí své činnosti přemístit do tzv. offshore jurisdikce (daňového ráje) nebo se stát offshore společností. Typickým příkladem offshore společnosti je právní forma IBC (International business company/corporation). Tu je možné založit prakticky ve všech daňových rájích. Upravuje ji konkrétní právní předpis tzv. International business companies Act, který do své legislativy začlenily téměř veškeré státy, považované za daňové ráje. Principem IBC je to, že provozuje podnikatelskou činnost v jiném státě, než má sídlo a za to je osvobozena od platby daní a odvádí vládě rezidentní země pouze roční fixní poplatek. Což představuje vysokou úsporu pro daný typ společnosti, která je typickou pro daňové ráje. Daňový ráj lze pak charakterizovat jako stát nebo určitou správní jednotku, jehož legislativa umožňuje velice nízké, v některých případech dokonce nulové zdanění. To se týká obvykle skupiny důchodových daní, hlavně daní z příjmů.

V dnešní době jsou daňové ráje považovány za přední nástroje v rámci daňového plánování. Daňové plánování v mezinárodním pojetí bývá předem promyšlené uspořádání vztahů a transakcí určitého subjektu s cílem snížení daňového zatížení v době současné i budoucí. Podnik se snaží najít legální cestu pro dosažení nižších daňových nákladů. Hranice mezi legální daňovou optimalizací a nelegálním daňovým únikem bývá však velice tenká a často je tedy obtížné společností i toto chování za hranicí zákona dokázat. Je totiž také nezbytné vzít v potaz existenci vícero právních systémů, které mohou mít hranice mezi těmito dvěma stupni různě nastavené. Níže uvedená tabulka 3 čítá pro představu přehled konkrétních způsobů legální (efektivní) daňové optimalizace a nelegálního daňového úniku.

Tabulka 3 – Porovnání legálního a nelegálního snižování daní

Legální daňová optimalizace	Nelegální daňový únik
Osvobození od daně	Nepřiznání majetku
Slevy na dani, položky snižující základ daně	Nadhodnocení nákladů/výdajů
Odepisování majetku (zvolený typ)	Falšování účetních dokladů
Podpora určitých činností (výzkum, vzdělávání)	Nelegální podnikání
Využití mezer v legislativě	Způsobený neúmyslně

Zdroj: Klimešová, 2018, vlastní zpracování

Možnosti a podmínky legální daňové optimalizace vždy jasně určuje příslušný právní předpis daňové legislativy státu a platí pro všechny účastníky stejně. Oproti tomu nelegální daňový únik může mít vždy trochu jinou podobu s ohledem na typ společnosti, jurisdikci, rozsah přesunu, velikost kapitálu apod. Obvykle ho ale lze dle určitých znaků zařadit do některých z výše uvedených skupin nelegálního chování. Například jako nepřiznání majetku lze chápat situaci, kdy subjekt vlastní akcie v některé offshore jurisdikci, avšak ve své zemi z nich dividendu nepřiznává. Nadhodnocení nákladů/výdajů, které značně snižuje výsledek hospodaření, může být pomocí fakturace fiktivních částek nákladů spřízněným subjektům. Za falšování dokladů lze považovat jak drobné změny údajů na dokladech tak dokonce jejich kompletní fiktivní vystavování. Nelegálním podnikáním je myšlena jak šedá, tak černá ekonomika. A posledním uvedeným typem nelegálního úniku je pak únik způsobený neúmyslně. Ani to však nebývá polehčující okolnost, jelikož jak praví legislativa, neznalost zákona neomlouvá.

3.1 Výhody a nevýhody přesunu společnosti do offshore jurisdikcí

Na místě otázka, proč mají subjekty potřebu přemísťovat své aktivity do daňových rájů a offshore jurisdikcí. Odpověď se může zdát na první dojem zřejmá, že hlavním důvodem je krácení daní. Daňové ráje však skýtají mnohem širší škálu výhod, než si veřejnost uvědomuje. Často bývají téměř šité na míru pro určité právní formy podnikání. Mezi přední výhody offshore společností a daňových rájů lze zařadit:

- odlišné daňové sazby z příjmů pro různé subjekty,

- speciální sazby pro určité typy právních subjektů (holdingy, nadace, trusty,...),
- speciální sazby pro určité typy činností (např. poskytování leasingu, obchodování s cennými papíry, kolektivní investování,...),
- speciální preferenční režimy, převážně využívané u holdingových společností,
- osvobození od daně některých činností (i těch podnikatelských),
- platba přímých daní pomocí fixně stanoveného ročního poplatku namísto výpočtu daňové povinnosti procentuální sazbou a tedy zjištění jejího skutečného stavu (fixní poplatek bývá velice nízký a pro společnosti s normálně vyšší daňovou povinností tedy velice výhodný, typickým příkladem například pro IBC společnosti),
- širší škála daňově uznatelných nákladů (znatelnější snížení daňového základu),
- anonymita společnosti i dalších zúčastněných osob (nefiguruje ve veřejných rejstřících),
- nepovinné vedení účetnictví, provádění auditů, zveřejňování výročních zpráv a dalších dokumentů, celkově tedy velice nízká administrativní náročnost a tím pádem i nižší náklady vynaložené na tyto činnosti,
- zachování bankovního tajemství (nejen v běžné formě pro veřejnost, ale také v případě vyzvání jiného státu pro podání informací o finančních záznamech některých klientů – tedy v rámci mezinárodní výměny informací),
- umožnění praní špinavých peněz. (Klimešová, 2018, str. 207)

Jak je tedy ze seznamu hlavních benefitů přesídlení nebo založení společnosti v oblasti daňových rájů patrné, subjekty jsou značně motivovány pro takovýto postup. Ještě k tomu, když za veškeré tyto výhody musí splnit pouze tři základní podmínky, a to:

- udržovat stálé sídlo společnosti v dané zemi
- mít v dané zemi svého stálého zástupce
- odvádět fixní poplatek, paušální daň, vládě daného státu

Jako každá mince má dvě strany, tak i daňové ráje mají kromě svých mnoha výhod i nějaké nevýhody. Jednou z předních nevýhod může být ztráta věrohodnosti a prestiže společnosti na trhu, kde skutečně provozuje svoji činnost. To se týká převážně působení v offshore jurisdikcích, jelikož onshore oblasti, jako je například Švýcarsko, mohou mít, co

se prestiže týče spíše pozitivní vliv. To úzce souvisí i s možností přístupu k cizímu kapitálu. Partneri spolupracující se společností se sídlem v offshore jurisdikci mohou mít například strach o návratnost svých investic, jelikož podnikání v takovéto zemi není potřebným způsobem ověřitelné. Obdobně tomu je i při požadování zajištění od finančních institucí, jako jsou banky nebo úvěrové společnosti. Další nevýhodou potom může být i problém získání státních zakázek a zakázek ve veřejných soutěžích. V neposlední řadě je také nutno zmínit, že je třeba znát dané prostředí, jeho politickou i ekonomickou situaci, jazyk, vývoj měny a také dbát opatrnosti při výběru lokálního zástupce firmy. (iOffshore, 2019)

3.2 Daňové ráje

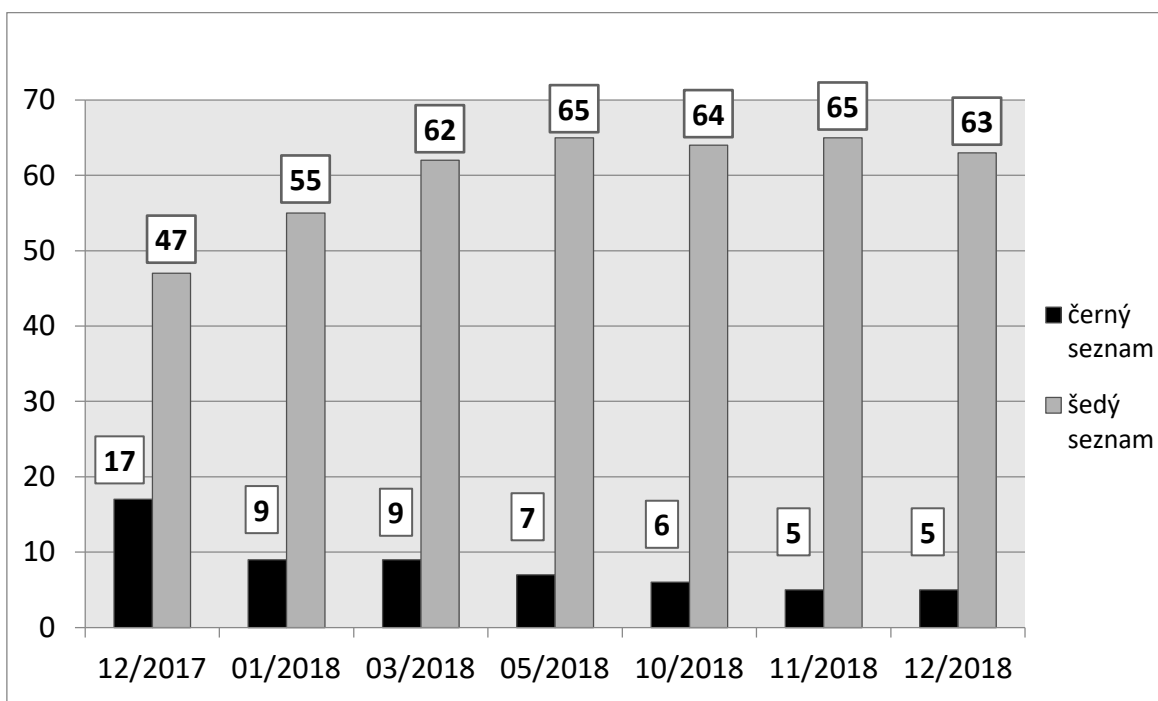
V předchozích kapitolách bylo popsáno jakým způsobem provést přesun společnosti do offshore oblasti i jak následně optimalizovat daňovou povinnost. Tato kapitola se nyní zaměří na to, do konkrétně kterých oblastí, daňových rájů, lze firmu umístit. Daňové ráje je vždy poněkud komplikované jednoznačně definovat. Jedná se o určité státy, území, které nabízí velice výhodné podmínky pro zdanění. Jak již bylo řečeno v úvodu kapitoly 3, daňové ráje nabízí velice nízké, někdy dokonce nulové daňové sazby. Existují oficiální seznamy těchto států, které obvykle zveřejňují organizace jako je OECD nebo EU. Podle Evropské unie je lze rozčlenit do dvou základních skupin na tzv. černou a šedou listinu daňových rájů. Evropská unie vydala poprvé v historii tyto seznamy 5. prosince 2017.

Na černé listině se tehdy objevilo celkem 17 států, konkrétně se jednalo o Americkou Samou, Bahrajn, Barbados, Grenadu, Guam, Jižní Koreu, Macao, Marshallovy ostrovy, Mongolsko, Namibii, Palau, Panamu, Svatou Lucii, Samou, Trinidad a Tobago, Tunisko a Spojené arabské emiráty. (European Commission, 2018) Tyto země byly na seznam zařazeny z důvodu porušování základních pravidel stanovené EU. Nejčastěji se jednalo o nespolečnost v rámci mezinárodní výměny informací, případně pro razantní odmítnutí podpisu mezinárodních úmluv pro zlepšení spolupráce v oblasti daňových úniků, jako je například Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech z roku 2010. Vůči těmto státům pak mohou být uplatňovány různé sankce, pokud nebudou ochotny ani v budoucnu změnit nastavení jejich daňových systémů.

Šedá listina byla pak poněkud pestřejší. Obsahovala celých 47 států. Mezi nimi lze nalézt i evropské země jako je Švýcarsko, Lichtenštejnské knížectví, Srbsko nebo Bosna a Hercegovina. Z těch významných světových tu pak lze nalézt Hong Kong, Katar, Peru, Thajsko nebo Turecko. Tyto země sice neplní všechna evropská kritéria, ale přislíbila brzkou nápravu a spolupráci v důležitých oblastech v budoucnu.

Od uveřejnění těchto listin sice uběhlo něco přes rok, avšak jejich struktura zaznamenala razantní změny. Poslední obměnou prošel seznam 28. října 2018. Na černé listině zůstalo již pouhých 6 jurisdikcí, tedy Americká Samoa, Guam, Namibie, Samoa, Trinidad a Tobago a Panenské ostrovy, které na seznam přibyly v květnu 2018. Většina zemí, které byly vyjmuty z černé listiny, se prozatím přesunula na šedou listinu, která nyní čítá 64 jurisdikcí. Při poslední obměně také došlo k odstranění Lichtenštejnského knížectví a Peru z šedého seznamu daňových rájů. (European Commission, 2018)

Následující Obrázek 4 graficky znázorňuje, jak se vyvíjel počet států na černé i šedé listině daňových rájů, který byl zveřejněn Evropskou unií v prosinci roku 2017.



Obrázek 4: Vývoj počtu států na černé a šedé listině daňových rájů dle EU

Zdroj: Bisnode, 2019, vlastní zpracování)

Na obrázku 4, uvedeném výše, je znázorněno, jak se vyvíjel celkový počet daňových rájů od uveřejnění seznamu Evropskou unií 5. prosince 2017, až po dosavadní poslední změnu seznamu 28. října 2018. Jednotlivá data uvedená jako mezníky na grafu vždy korespondují s daty, kdy byly provedeny v seznamech oficiální změny ze strany Unie. Černý sloupec znázorňuje vývoj počtu jurisdikcí z černé listiny a druhý šedý sloupec znázorňuje jurisdikce z šedé listiny. Existuje zde vzájemná interakce mezi těmito seznamy. Jelikož je takovým nepsaným pravidlem, že pokud je stát oficiálně vyjmut z černého seznamu offshore jurisdikcí, tak je přesunut do šedého seznamu. Bývá tomu tak, že daný stát většinou není schopen v jednu chvíli odstranit veškeré problémy a překážky, po jejichž odstranění by mohl být 100% vyjmut z obou seznamů.

3.3 Evropské daňové ráje

Následující kapitola rozebírá situaci ve vybraných Evropských daňových rájích. Zaměřuje se na ekonomický stav jednotlivých zemí a především na fakt, proč jsou dané státy považovány za daňové ráje onshore typu. Pro analýzu prostředí bylo vybráno Nizozemsko, Kypr a Švýcarsko, jelikož se jedná, z pohledu českých podniků, o velice oblíbené oblasti pro daňovou optimalizaci. Nizozemsko dokonce již po dlouhá léta drží první příčku, jak je patrné i z Tabulky 4.

Nizozemsko

Nizozemsko, někdy také nazýváno Holandsko či Nizozemí, je severozápadní evropský stát. Tvoří hlavní část Nizozemského království. Ostatní části Nizozemského království se skládají z 6 bývalých ostrovů Nizozemských Antil, konkrétně Aruba, Bonaire, Curacao, Saba, Svatý Eustach a Svatý Martin (jižní část ostrova). S pojmenováním Nizozemské Antily se však můžeme setkat i po jejich oficiálním zániku v roce 2010. Používá se obvykle jako jednotný pojem pro Nizozemské ostrovy v oblasti Karibiku. Celkový počet obyvatel Nizozemska k roku 2018 činí 17 366 764. Hlavním městem s více než 860 000 obyvateli je Amsterdam. Země svou rozlohou zaujímá 41 526 km² a je tak 132. největší zemí světa. Za úřední jazyk se považuje nizozemština. (BusinessInfo, 2018a)

Z ekonomického pohledu je Nizozemsko velice vyspělou zemí. Patří k zakladatelským zemím samotné Evropské unie. Od roku 1999 je také členem Eurozóny, tudíž používá jako měnu euro. Životní úroveň je zde opravdu vysoká, dokonce 3. nejvyšší v celé Unii, pokud zvažujeme průměrné ceny zboží a služeb vůči průměrným příjmům v daném státě. Dle indexu HDI (HumanDevelopment Index – index lidského rozvoje) je pak Nizozemsko 10. na světě. Co se týče HDP (hrubý domácí produkt), tak ten se v roce 2017 dostal na úroveň 826,2 mld. USD, což je téměř čtyřnásobek oproti českému HDP pro daný rok.

Nizozemsko je považováno za jeden z tzv. evropských daňových rájů. Jedná se o onshore oblast, která je schopna poskytnout podnikatelským subjektům řadu výhod. Míra zdanění je sice v zemi poměrně vysoká, avšak nabízí široké množství výhod, díky kterým si lze daňovou povinnost značně snížit. Následující tabulka obsahuje vybrané sazby

nizozemských daní ve srovnání s Českou republikou. Pro porovnání byly vybrány takové daně, které jsou nejčastěji využívány k optimalizaci. Následující Tabulka 4 uvedená níže porovnává daňové sazby Nizozemska a ČR.

Tabulka 4 – Srovnání daňových sazeb Nizozemsko vs. ČR

Druh daně	sazba v Nizozemsku	sazba v České republice
Daň z příjmů PO	20 % a 25 %	19 %
Daň z kapitálových příjmů	15 % (nebo osvobozeno)	15 %
Daň z úroků	20 % a 25 %	15 %
Daň z licenčních poplatků	20 % a 25 %	15 %
DPH	21 %; 6 %	21 %; 15 %; 10 %

Zdroj: Akont, 2019a, vlastní zpracování

Jak je uvedeno v Tabulce 4, sazba daně z kapitálových příjmů, což se obvykle týká především dividend, činí v Nizozemsku aktuálně 15 %, neboli klasickou výši srážkové daně. Jenže se zde vyskytuje i možnost úplného osvobození od platby této daně při splnění určitých kritérií. Obvykle se to dotýká hlavně holdingových společností. Těmito kritérii může být například, že společnost nesmí být považována za investiční, musí od začátku fiskálního roku vlastnit minimálně 5 % každé dceřiné společnosti nebo že nesmí akcie držet pasivně či jako portfoliové investice. Pokud jsou zákonné podmínky splněny, tak lze prakticky dosáhnout toho, že subjektu přijdou do Nizozemska kapitálové příjmy, které nemusí finálně vůbec danit. Tento fakt také zapříčiňuje, že je Nizozemsko hojně vyhledáváno jako sídlo pro holdingové společnosti.

Výhody podnikatelského prostředí v Nizozemsku:

- země má podepsanou širokou škálu smluv o zamezení dvojího zdanění (vč. ČR),
- nízká náročnost platby daní – 20. místo v celosvětovém žebříčku dle Světové banky Doing Business s náročností 119 h za rok (World Bank Group, PwC, 2017),
- možnost spojení mateřské a dceřiné společnosti pro daňové účely (např. převod ztráty nebo zisku mezi spojenými subjekty).

Nevýhody podnikatelského prostředí v Nizozemsku:

- onshore subjekty nesmí podnikat v oblasti bankovníctví, pojišťovnictví, finančnictví a poskytování spotřebitelského úvěru,
- onshore subjekty předkládají povinně účetní závěrku a zveřejňují účetnictví,
- nízká míra anonymity díky veřejnému registru firem.

V rámci stručného zhodnocení země lze konstatovat, že je možné považovat Nizozemsko za ekonomicky vysoce vyspělý stát se stabilní politickou situací, který může přinést podniku po umístění do dané lokality nejen daňové výhody, ale i výhody dobré image, které by nedosáhl např. v oblasti Karibiku. Podnikání v Nizozemsku se pak doporučuje převážně pro holdingové společnosti, jelikož na základě jejich podnikatelské činnosti lze dosáhnout v dané jurisdikci největší možné výhody.

Švýcarsko

Švýcarsko je vnitrozemským státem střední Evropy. Parlamentní zřízení je federativní republika s nynějším prezidentem Ueli Maurerem. Hlavní město země se jmenuje Bern a žije v něm zhruba pouhých 140 tisíc obyvatel. Celkový počet obyvatel země se pak pohybuje okolo 8,1 milionů. Svoji celkovou rozlohou zabírá území o rozloze 41 285 km². Unikátní je Švýcarsko i díky úřednímu jazyku, má totiž celkem čtyři a to němčinu, francouzštinu, italštinu a rétorománštinu. Měnou země je Švýcarský frank. (BussinesInfo, 2018b)

Z ekonomického hlediska patří Švýcarsko k nejvyspělejším státům světa s jednou z nejvyšších životních úrovní. V žebříčku indexu HDI je dokonce druhé na světě, před ním se nachází pouze Norsko. Obdobně si stojí i v rámci ukazatele HDP na hlavu, kde se nachází na 3. příčce v celosvětovém porovnání.

Švýcarsko je v mnoha zdrojích uváděno jako nejstarší daňový ráj na světě. Původ tohoto tvrzení vychází převážně z faktu, že se daná jurisdikce může chlubit nejvíce rozvinutým bankovním sektorem na světě, pro který je typické i striktní dodržování bankovního tajemství a vysoká anonymita jednotlivých klientů. To se nechá také popsat na příkladu z

historie, kdy švýcarské banky vedly jako neutrální stát účty nacistům za 2. světové války. Pro Švýcarský daňový systém je typická jeho složitost způsobená tím, že daně mohou nabývat tří úrovní: federální, kantóní a obecní. Konečná sazba daně se tedy finálně skládá z 3 procentuálních složek a v každé oblasti se může pohybovat na trochu jiné úrovni. Následující Tabulka 5 uvedená níže porovnává daňové sazby Švýcarska a ČR.

Tabulka 5 – Srovnání daňových sazeb Švýcarsko vs. ČR

Druh daně	sazba ve Švýcarsku	sazba v České republice
Daň z příjmů PO	12 % - 24 %	19 %
Daň z kapitálových příjmů	12 %-24 % (dividendy 35 %)	15 %
Daň z úroků	35 % (nebo osvobozeno)	15 %
Daň z licenčních poplatků	0%	15 %
DPH	7,7 %; 2,5 % - 3,8 %	21 %; 15 %; 10 %

Zdroj: Akont, 2019b, vlastní zpracování

Tabulka 5 udává jednotlivé švýcarské daňové sazby ve srovnání s českými sazbami daní. Sazby mají obvykle poměrně dosti široké rozpětí, což způsobuje právě odlišná úprava v jednotlivých kantonech a obcích. Zajímavostí je výše DPH, která je vůbec nejnižší sazbou v celé Evropě. To způsobuje i fakt, že Švýcarsko není členem EU a nemusí tedy plnit limitní sazby právě ve zmiňované DPH. Co se týče DPPO, tak pod rozpětím 12 % - 24 % se skrývá federální sazba 8,5 %. To je podstatné hlavně pro holdingové společnosti, které jsou povinny odvádět pouze zmíněných 8,5 % a od kantóní a obecní složky jsou osvobozené. Mezi nejvýhodnější oblasti s ohledem na výši DPPO patří pak například Zug, kde se celkově odvádí na dani okolo 13 %.

Výhody podnikatelského prostředí ve Švýcarsku:

- země má podepsanou širokou škálu smluv o zamezení dvojího zdanění (vč. ČR),
- nízká náročnost platby daní – 19. místo v celosvětovém žebříčku dle Světové banky Doing Business s náročností 63 h za rok (World Bank Group, PwC, 2017),
- vysoká prestiž dané jurisdikce,

- rozvinutý bankovní sektor se striktním dodržováním bankovního tajemství,
- holdingové společnosti odvádí pouze 8,5 % z příjmů a smíšené společnosti odvádí pouze 9 % - 11 % z příjmů .

Nevýhody podnikatelského prostředí ve Švýcarsku:

- náročné získání licence pro podnikání v oblasti financí,
- povinnost vést a zveřejňovat účetnictví včetně účetních výkazů.

Švýcarsko lze shrnout jako jednu z nejvyspělejších zemí světa s vysokou prestiží a nejrozvinutějším bankovním sektorem na světě. Místní daňový systém sice působí poměrně složitě, avšak lze díky jeho široké členitosti nalézt oblasti, kde je možno dosáhnout značného snížení daňové povinnosti v porovnání s ČR. Podnikat se zde vyplatí hlavně holdingovým a smíšeným společnostem, které odvádí daně většinou do 10%. Další výhodou je nezdanění příjmů z licenčních poplatků nebo možnost zažádání si o osvobození z placení daní z úroků či kapitálových příjmů.

Kypr

Kyperská republika neboli Kypr, je malý ostrovní stát ležící ve Středozezemním moři. Hlavní město Kypru se nazývá Nikósie. Celková rozloha ostrova 9 251 km² ho řadí na místo 3. největšího ostrova Středozezemního moře. Žije zde přibližně 1,1 milionu obyvatel. Etnicky se obyvatelstvo skládá převážně z Řeků a Turků. Z toho plynou i úřední jazyky v podobě řečtiny, turečtiny a také angličtiny. Kypr lze považovat za hospodářsky poměrně vyspělou zemi s otevřenou ekonomikou. Značná část příjmů přichází do země v rámci turistického ruchu. Hlavní podíl na tvorbě HDP (téměř 80 %) má terciární sektor. Kromě turismu totiž významně přispívá i sektor finanční.

Kypr je po Nizozemsku druhou nejpopulárnější onshore oblastí pro české podnikatele. Existují zde velké rozdíly mezi zdaněním rezidentů a nerezidentů. Rezidenti zde daní své celosvětové příjmy a musí například odvádět daň z určitých příjmů v podobě příspěvků na obranu. To se nerezidentů netýká. Ty jsou velice často dokonce osvobození od platby daní úplně, pokud splňují podmínku, že na Kypru nevlastní nemovitost a jejich příjmy

nepocházejí právě z Kypru. (BussinesInfo, 2018c) Následující Tabulka 6 uvedená níže porovnává daňové sazby Kypru a ČR.

Tabulka 6 – Srovnání daňových sazeb Kypr vs. ČR

Druh daně	sazba na Kypru	sazba v České republice
Daň z příjmů PO	12,5 %; 0 %	19 %
Daň z kapitálových příjmů	20 %; 0 %	15 %
Daň z úroků	0 %	15 %
Daň z licenčních poplatků	0 %	15 %
DPH	19 %; 9 %; 5 %; 0 %	21 %; 15 %; 10 %

Zdroj: Akont, 2019c, vlastní zpracování

Tabulka 6 uvádí vybrané daňové sazby na Kypru v porovnání s Českou republikou. Pozoruhodné je, že téměř všude lze za určitých okolností dosáhnout nulového zdanění. To však obvykle nelze pro veškeré aktivity jednoho konkrétního podniku. Klasická DPPO je i na úrovni 12,5 % nejnižší v EU, což představuje i pro rezidenty značnou výhodu. Daň z kapitálových příjmů je prakticky vždy nulová, pokud se nejedná o prodej účasti ve společnosti, která vlastní nemovitost na Kypru. Pro tu pak platí sazba 20 %. Vlastnictví nemovitosti je na Kypru jedním ze základních kritérií pro správu veškerých daní.

Výhody podnikatelského prostředí na Kypru:

- velice příznivý daňový systém s četnými možnostmi osvobození,
- nízká administrativní náročnost fungování společnosti,
- vysoká anonymita.

Nevýhody podnikatelského prostředí na Kypru:

- nestabilní bankovní sektor – bankovní krize v roce 2013,
- nízká prestiž jurisdikce ,
- etnické konflikty a rozpory mezi řeckými a tureckými Kypřany,
- povinnost vést a zveřejňovat účetnictví včetně účetních výkazů.

Kypr lze shrnout jako poměrně vyspělý stát. Na tvorbě jeho příjmů se podílí hlavně sektor služeb, kde převládá turistický ruch a finanční služby. Bankovní sektor si prošel od roku 2013 rozsáhlou krizí, což je i jedním z faktorů, která činí danou jurisdikci méně prestižní. Daňový systém je zde poměrně přívětivý, a to jak pro rezidenty, tak pro nerezidenty. Je možné dosáhnout i na nulové daňové sazby. Tyto výhody se dokonce netýkají pouze holdingovým společnostem a jim podobným, ale i běžným podnikům.

4 Daňové ráje ve vztahu k České republice

Vliv daňových rájů se nevyhýbá ani České republice. Získání přesných dat o objemu kapitálu, který odteče z České republiky do daňových rájů je poněkud obtížné. Většina světových offshore center se mimo to, že nabízí velice přívětivé daňové sazby, vyznačuje netransparentností a diskrétností pro své investory. O odhady finančních dopadů se snaží jak státní organizace, tak i specializované společnosti a jednotliví analytici. Například server Glopolis uvádí, že na základě odhadu výzkumné služby Evropského parlamentu, přišla Evropská unie v roce 2015 až o 190 miliard EUR. Což bylo pro představu dle průměrného kurzu eura 1 EUR = 27,283 Kč (Kurzy.cz, 2015) zhruba 5.183,2 miliard Kč. Z následného přepočtu pak Glopolis vyvozuje participaci České republiky na tomto objemu v rozmezí 21 – 57 miliardy Kč (Glopolis, 2017), což představuje část 1,7 % – 4,6 % příjmů do státního rozpočtu, pokud vycházíme z toho, že v roce 2015 činily příjmy do státního rozpočtu 1.234,5 miliard Kč. Pro lepší představu je možné uvést praktický příklad. Při nejpesimističtější odhadu, který říká, že z České republiky odteče až 57 miliard Kč ročně, by bylo možné pomocí takto vysoké částky zaštitit financování rozpočtů na rok 2016 pro kompletní sektory jako je například Ministerstvo dopravy, Ministerstvo průmyslu a obchodu nebo Ministerstvo obrany. (MFČR, 2018)

4.1 Vývoj situace v České republice

Kromě objemu odlivů kapitálu je také celosvětově sledován počet podniků sídlících v daňových rájích. Existují i jednotlivé statistiky, zaznamenávající vývoj počtu těchto firem v jednotlivých letech. Jedním ze subjektů, který se na danou problematiku specializuje je server Bisnode. (Bisnode, 2019) Pod ten spadá od roku 2013 i původní ČEKIA (Česká kapitálová informační agentura). Bisnode je předním evropským poskytovatelem tzv. inteligentních (smart) dat. Zaměřuje se především na podnikání, obchod, finance, telekomunikace, energetiku, ale i na další sféry. Aktivní je i co se týče oblasti daňových rájů. Na začátku každého kalendářního roku pravidelně zveřejňuje aktuální stav počtu českých firem s vlastníkem z některých daňových rájů. Následující tabulka udává počet těchto firem ve vybraných daňových rájích.

Tabulka 7 – České společnosti s vlastníkem ve vybraném daňovém ráji

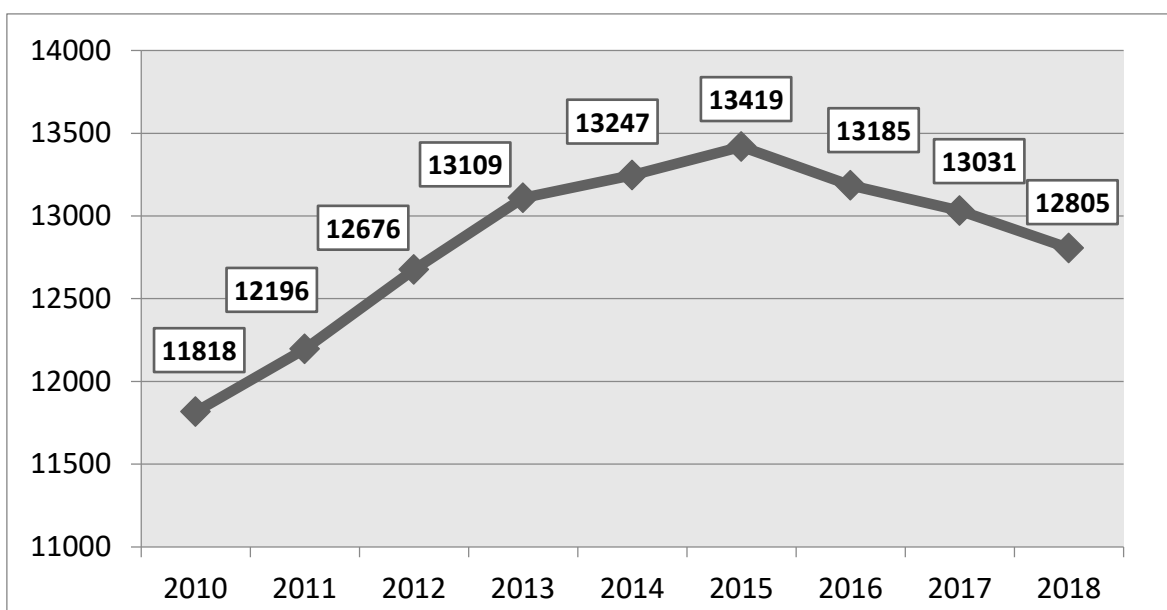
Země	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011	2010
Bahamy	39	37	39	41	42	39	39	35	35
Belize	192	196	203	194	161	145	118	94	83
Bermudské ostrovy	4	4	5	5	5	7	7	5	5
Britské Pan. ostrovy	355	384	414	433	452	453	455	438	422
Gibraltar	65	69	72	72	75	74	74	66	66
Guernsey(Velká Brit.)	16	23	25	31	28	29	30	29	28
Hong Kong	222	191	137	97	102	91	80	69	59
Jersey (Velká Británie)	32	38	39	43	43	56	57	59	59
Kajmanské ostrovy	11	14	18	20	30	33	37	38	32
Kypr	2 156	2 205	2 175	2 151	2 097	2 018	1 904	1 705	1 550
Lichtenštejnsko	212	210	216	225	226	237	261	255	245
Lucembursko	887	929	968	1 068	1120	1 144	1 173	1 192	1 254
Malta	306	302	259	223	177	149	122	102	92
Monako	62	67	63	61	72	60	51	54	64
Marshallovy ostrovy	155	150	133	90	55	31	14	5	5
Nizozemské Antily	9	9	13	17	15	15	16	15	14
Nizozemí	3 637	3 755	3 912	4 194	4 208	4 368	4 443	4 501	4 519
Panama	234	224	239	247	243	216	199	190	170
Ostrov Man	36	32	34	39	40	33	35	34	35
Seychelská republika	765	803	873	886	827	717	512	414	330
Spojené arab. emiráty	361	342	313	292	270	255	225	214	184
USA	3 049	3 047	3 035	2 990	2 959	2 939	2 903	2 750	2 635
Cellkem	12805	13031	13185	13419	13247	13109	12676	12196	11818

Zdroj: Bisnode 2019, vlastní zpracování

Jak vyplývá z tabulky 7 uvedené výše, počet českých firem zainteresovaných v daňových rájích klesá již třetím rokem od roku 2015. Klesá hlavně obliba evropských daňových rájů, jelikož na ty je kladen stále vyšší tlak ze strany Evropské unie, aby více harmonizovaly svou daňovou legislativu vůči Unii. Významný pokles je možné vidět kupříkladu u Čechy oblíbeného Nizozemska. Mezi lety 2010 a 2018 poklesl počet českých firem v dané jurisdikci z původních 4 519 na 3 637, což představuje snížení o cca 19,52 %, tedy téměř jednu pětinu. Nicméně i na základě tohoto poklesu drží Nizozemsko první příčku, co se týče oblíbenosti daňových rájů mezi českými společnostmi. Další významný pokles zájmu je možné vidět u Lucemburska, kde došlo ve stejném období k poklesu z 1 254 společností na 887. To představuje dokonce pokles o 29,27 %, tedy skoro jednu třetinu.

Na druhou stranu jsou zde i státy, kterým přes aktuální klesající trend přesouvání do offshore jurisdikcí popularita stoupá. Řadí se sem obvykle vyspělá světová finanční centra,

jako je například Hong Kong nebo Spojené arabské emiráty. Počet českých firem v těchto 2 destinacích vzrostl mezi lety 2010 a 2018 opravdu rapidně. V Hong Kongu lze vidět nárůst z původních 59 firem na aktuálních 222. To znamená nárůst o celých 276,27 %. O něco méně rapidní je pak růst oblíbenosti u Spojených arabských emirátů, kde vzrostl počet českých firem ze 184 na 361, což ale stále představuje téměř dvojnásobek (nárůst o 96,20 %). Vývoje celkového počtu společností s vlastníkem z daňového ráje je na Obrázku 5 vývojová křivka, která znázorňuje, jak se počet těchto subjektů měnil v letech 2010-2018.



Obrázek 5: České firmy s vlastníkem z daňového ráje, vývoj v letech 2010-2018

Zdroj: Bisnode, 2019, vlastní zpracování

Na Obrázku 5 jsou shrnuta data, která znázorňují vývoj celkového počtu společností s vlastníkem z daňového ráje v letech 2010 až 2018. Hlavní informací, která vyplývá z obrázku je to, že se mezníkem pro danou problematiku stal rok 2015. Do tohoto roku počet takových firem výhradně rostl, zatímco od roku 2015 zatím počty stále klesají. Dle odhadu Bisnode (Bisnode, 2019) je také aktuálně z daňových rájů kontrolováno okolo 2,59 % českých firem, což představuje pokles oproti roku 2017, kde byl odhad stanoven na 2,74 % českých firem. (Podnikatel, 2018b)

4.2 Proces přesunu společnosti do offshore jurisdikce

Jak je patrné, pro společnost nemusí být vždy úplně snadné vybrat správnou formu daňové optimalizace přes offshore jurisdikce. Žádný daňový ráj totiž nevytváří dokonalé podnikatelské prostředí pro veškeré právní formy podnikání. Bývá tedy časté, že se podnikatelé obracejí na společnosti, které se na danou problematiku specializují. Firmy tohoto typu jsou běžným podnikatelským subjektem, který nabízí služby v oblasti mezinárodního daňového plánování. Konkrétně se jedná o zakládání samotných společností v offshore jurisdikcích s veškerým doprovodným servisem zahrnující potřebnou administrativu nebo otevření potřebného bankovního konta v daném státě.

Výhodou těchto offshore expertů je to, že mají obvykle dosah do více daňových rájů a jsou tak schopni nabídnout "balíček služeb" kombinující více jurisdikcí. Častá je kombinace offshore i onshore jurisdikcí. Onshore jurisdikce nebývá na rozdíl od offshore jurisdikce oficiálně označována za daňový ráj, i když způsob chování vypadá v některých ohledech dosti podobně. Je považována za běžnou zemi s přívětivějším prostředím pro podnikání, čehož bývá dosaženo nižšími daňovými sazbami (ne však nulovými nebo v řádech jednotek procent jako u offshore oblastí), širší škálou daňových slev, zvýhodněními, úlevami apod. Kombinací těchto 2 typů (onshore a offshore jurisdikce) lze také dosáhnout lepší image a věrohodnosti, než pokud je firma registrovaná pouze v offshore oblasti. Onshore jurisdikce se vyskytují většinou ve vyspělých teritoriích severní Ameriky, Evropy a východní Asie. Jako příklad lze uvést USA (Delaware), Nizozemsko, Kypr, Rakousko, Švýcarsko, Hong Kong nebo Singapur. Založení společnosti s potenciálem pro mezinárodní daňovou optimalizaci má v každém státě trochu jinou podobu a existuje mnoho možností, jak danou společnost do daňově výhodnější jurisdikce umístit. Základními dvěma principy však zůstává to, zda chce subjekt založit svou firmu přímo v některém z daňových rájů anebo jestli chce firmu založit ve svém domovském státě a poté ji teprve do daňového ráje přemístit. Při výběru je vždy nutné zohlednit typ společnosti a požadovanou jurisdikci pro umístění společnosti. Pro každý případ obvykle bývá vždy jedna z těchto variant výhodnější. Níže jsou popsány zmíněné formy vzniku subjektů s potenciálem pro mezinárodní daňovou optimalizaci včetně založení Evropské společnosti, jež je specifickým typem firmy, kterou lze založit pouze v EU. (Profispolečnosti,2019)

Založení firmy přímo v daňovém ráji

- nalezení ředitele společnosti v dané jurisdikci (tamní občan, velice často je současně právním zástupcem),
- nalezení a zaregistrování sídla společnosti v dané jurisdikci (obvykle pronájem kanceláří ve speciálních sdílených office housech, kde je často pouze uvedeno jméno na schránce u dveří nebo založení opravdového sídla, kde je i nějaký personál a stanovený zástupce organizační jednotky),
- založení bankovního konta v dané jurisdikci, kam se složí základní kapitál (ten je však do pár dnů často vybrán a převeden do jiných forem aktivit),
- poté může subjekt normálně provozovat svou podnikatelskou činnost na území ČR a pouze zisky poukazovat do svého sídla v daňovém ráji (většinou se jedná o holdingové společnosti, příp. akciové společnosti),
- přesun peněz z daňového ráje do ČR (to může být poměrně obtížné, jelikož je to hlídáno, často se proto tedy využívá tzv. bílých koňů, kterým se například poskytne úvěr nebo je to převedeno do jeho společnosti).

Pořízení nebo založení firmy v ČR

- pořízení obchodní společnosti v ČR a to buď formou klasického založení nebo častěji formou koupě již hotové společnosti bez faktické činnosti tzv. ready-made společnosti, neboli také Shell company (zakládány pouze za účelem prodeje, rychlé založení bez administrativní náročnosti),
- svolání valné hromady, která rozhodne o zvolení nového ředitele a o přesunu sídla do jiné jurisdikce, daňového ráje,
- zaregistrování změny sídla v nově zvolené zemi,
- poté subjekt může podnikat a následně danit v dané offshore jurisdikci.

Založení Evropské společnosti (SE)

Evropská společnost, neboli také evropská akciová společnost je obchodní společností, jež lze založit v kterémkoli státu EU. Ve svém názvu musí nést zkratku SE (SocietasEuropaea). Bývá zakládána v typických onshore oblastech nebo ji subjekt založí

ve své zemi (ČR) a následně ji převede do jiné země EU. Nelze ji však založit jen tak jako jiné právní formy podnikání. Možnosti jejího založení jsou vymezeny taxativně a hlavní podmínkou je být přítomen i v jiné zemi Unie. (Euroskop, 2019) Mezi nejznámější firmy tohoto typu patří např. SAP, Allianz, skupina LVMH, Airbus Group a další. Níže je uveden postup založení takové společnosti.

- založení společnosti (Euroskop, 2019)
 - fúze 2 a více a.s. z nichž alespoň jeden má odlišné sídlo od ostatních
 - holding 2 a více subjektů, z nichž jeden je a.s. a druhý s.r.o.
 - zřízení evropské dceřiné společnosti
 - změna právní formy z a.s. na SE (existence min. 2 roky vč. zahraniční pobočky),
- složení základního kapitálu ve výši 120.000 EUR,
- po určité době možné přemístění správního ústředí, tedy i sídla a daňové rezidence, do jiné jurisdikce EU, a to i několikrát do roka!!!, proto je zde možnost při dobré znalosti jednotlivých jurisdikcí a jejich daňových výhod dosáhnout vysoké daňové optimalizace (vždy přesun tam, kde budu mít aktuálně pro danou činnost minimální zdanění výsledku hospodaření).

4.3 Způsoby snižování daňové povinnosti

Tato kapitola se zaměřuje na deskripci toho, jak lze dosáhnout pomocí subjektů založených v offshore oblastech daňové optimalizace. Pro další část práce je vhodné na úvod vysvětlit termíny související s danou problematikou. Jedná se o mateřskou společnost, dceřinou společnost a spojené osoby.

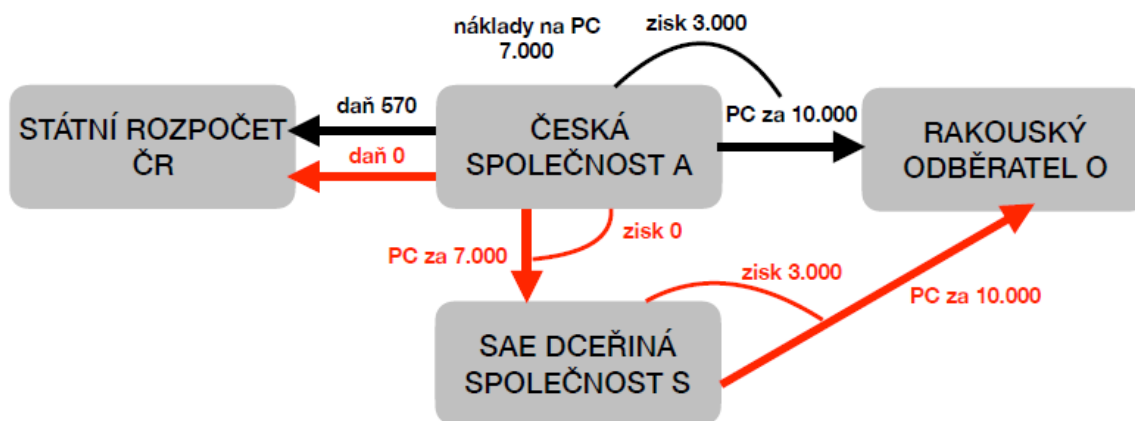
Mateřskou společností, ovládající osobou, je myšlen subjekt, který vlastní určitý podíl jiné firmy, respektive dceřiné společnosti, ovládané osoby. Mateřská společnost může vůči dceřiné společnosti uplatňovat rozhodující vliv, a to přímo i nepřímo (prostřednictvím vícero subjektů). V účetnictví se na základě zákona 563/1991 Sb. o účetnictví o těchto podílech účtuje v rámci účtové skupiny 06, konkrétně na účtech 061, 062 a 063, díky nimž je možno rozdělit je na 3 základní typy, konkrétně na podíly nad 40 % (účet 061), podíly

nad 20 % (účet 062) a podíly do 20 % (účet 063). V praxi je však nejběžnější situací, že mateřská společnost vlastní většinový podíl (> 50 %). A to buď formou, že vlastní sama většinový podíl anebo je daný podíl rozdělen mezi spojené osoby. Spojenými osobami jsou v tomto kontextu myšleny kapitálově spojené osoby. Jedná se o subjekt, který se podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob v minimálně stanovené výši 25 %. Nyní je tedy možné ukázat nejčastější příklady postupů, díky kterým je možné snížit daňovou povinnost na minimum.

Transfer zisku

Jednou z nejčastějších forem daňové optimalizace je transfer zisku do země, která má daňově přívětivější prostředí. Zde je hojně používáno zakládání dceřiných společností v daňových rájích. Jak konkrétně může vypadat způsob takové daňové optimalizace v praxi, ukazuje následující názorný příklad.

Česká akciová společnost A vyrábí na území ČR počítače. Prodává je odběrateli O z Rakouska za cenu 10.000 Kč. Její náklady vynaložené na jeden PC činí 7.000 Kč. Z toho vyplývá, že zisk z jednoho PC činí 3.000 Kč a při aktuální sazbě daně z příjmů PO 19 % by měla být státu odvedena daň ve výši 570 Kč. Jenže česká společnost A založí dceřinou společnost S ve Spojených arabských emirátech, kde je aktuální sazba daně z příjmů PO 0 % a se kterými má ČR podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění. Té bude prodávat PC za nákladovou cenu 7.000 Kč, a proto nevytvoří v ČR žádný zisk a tím pádem bude jeho daňová povinnost v ČR nulová. Společnost S bude odběrateli O fakturovat stejnou cenu 10.000 Kč i když fakticky budou PC odcházet do Rakouska z ČR. Dosáhne tak zisku 3.000 Kč, avšak tamní zdanění je nulové, takže dojde k úspoře daňových nákladů v celé původní výši 570 Kč.. Situaci ilustruje schéma na Obrázku 6 níže.



Obrázek 6: Daňová optimalizace – transfer zisku

Zdroj: vlastní zpracování

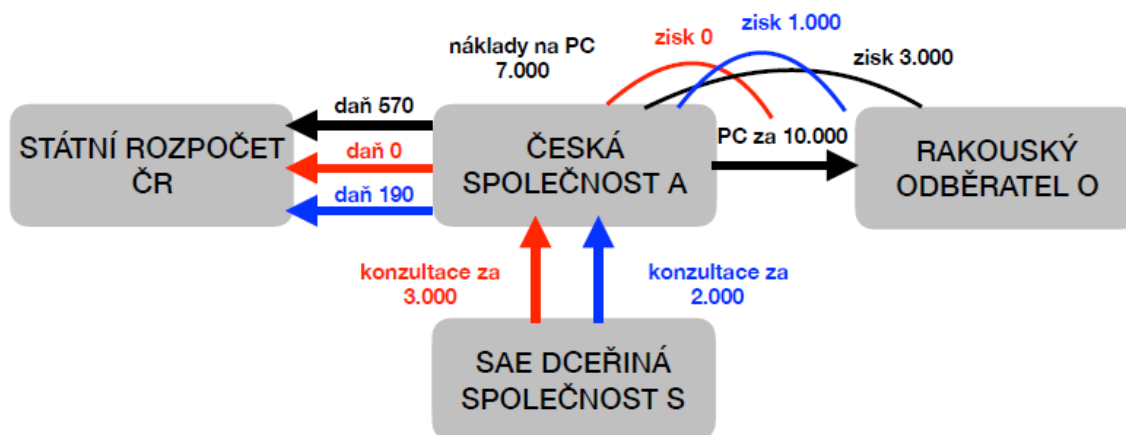
Obrázek č. 6 ukazuje konkrétní způsob daňové optimalizace pomocí transferu zisku, přičemž jsou zde znázorněny 2 situace: černě je ilustrována běžná fakturace a zdanění. Na druhou stranu červeně je znázorněna varianta využití daňové optimalizace přes dceřinou společnost v SAE, díky níž je dosaženo nulové daňové povinnosti české firmy.

Fakturace služeb

Fakturace služeb je dalším velice oblíbeným způsobem daňové optimalizace. Princip je podobný. Opět dojde k odčerpání zisku do daňově výhodnější lokality, ale jiným způsobem. Služby jsou využívány častěji z důvodu, že se v rámci mezinárodního obchodu se službami neodvádí clo. To se vztahuje pouze na obchod se zbožím. Opět dochází ke spolupráci s dceřinou společností. Nejčastěji jsou fakturovány služby, jako je poradenství (právní, daňové, finanční, apod.), IT konzultace, vývoj, reklamní výzkum, grafické návrhy a další. Jedná se totiž o těžko prokazatelné provedení těchto služeb. Následující příklad popisuje fungování této optimalizace.

Pro následující příklad zůstávají stejné obchodující subjekty jako v předchozím příkladu. Česká společnost A prodává rakouskému odběrateli O počítače v hodnotě 10.000 Kč a existuje zde i dceřiná společnost ve Spojených arabských emirátech S. Náklady na výrobek původně činily 7.000 Kč, avšak v tomto případě poskytla společnost S společnosti A odborné konzultace a marketingový výzkum v SAE za celkových 3.000 Kč (přepočteno na 1 výrobek). Momentálně jsou tedy celkové náklady na PC 10.000 Kč a prodejní cena je

také 10.000 Kč. Z toho vyplývá, že zisk se rovná 0 Kč a tedy i daň odvedená do státního rozpočtu bude nulová. Danou situaci ilustruje schéma na Obrázku 7.



Obrázek 7: Daňová optimalizace – fakturace služeb

Zdroj: vlastní zpracování

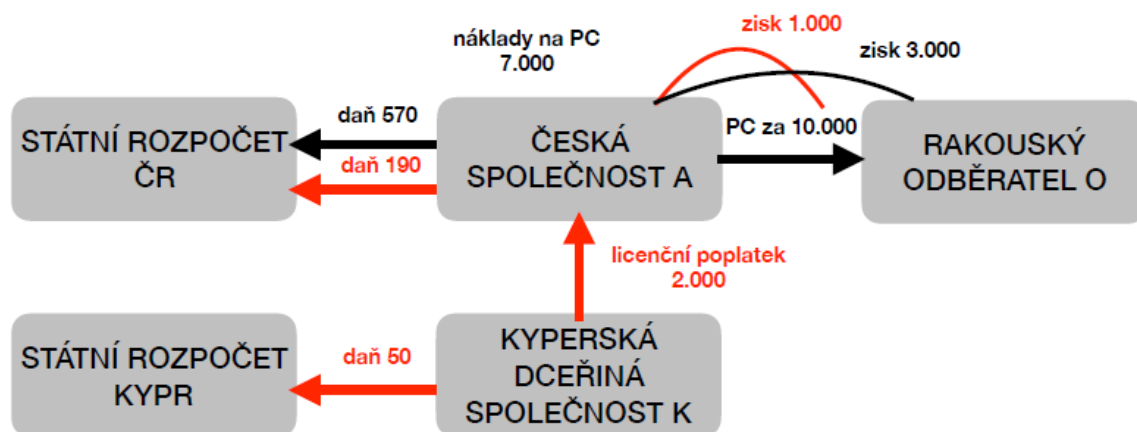
Na Obrázku 7 je červeně ilustrována varianta daňové optimalizace pomocí fakturace služeb. Dále je na obrázku ještě druhá varianta (znázorněna modře), která představuje možnost, kdy by nebyl zisk převeden v celé výši, ale pouze částečně. I tak by však došlo k poměrně významné daňové optimalizaci. Černě zůstává znázorněna varianta běžné fakturace a následného zdanění.

Licenční poplatky

Platba licenčních poplatků patří k dalším způsobům snižování daňové povinnosti. V praxi se jedná o to, že je založena dceřiná společnost, která ostatní společností (minimálně té mateřské) poskytuje licence na své know-how, nehmotný majetek, autorská práva apod. Ty jí za to odvádí tzv. licenční poplatek. Následující příklad ukazuje případ této formy optimalizace.

Hlavním subjektem stále zůstává česká společnost A, která vyrábí PC. V rámci zefektivnění výroby koupila od spřízněné společnosti K nacházející se na Kypru (ČR má s Kypru podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění) licenci na know-how pro zefektivnění výroby. Za licenci platí roční poplatek ve výši 2.000 Kč. Pro firmu A je platba této daně nákladem oproti tomu pro firmu K představuje daný poplatek příjem. Pro příjmy

z licenčních poplatků se na Kypru může v určitých případech uplatnit 80% paušál daňově uznatelných nákladů a zbylých 20 % se daní standardní sazbou daně z příjmů PO 12,5 %. Z toho tedy vychází, že za tohoto předpokladu kyperská společnost odvede za tuto transakci daň ve výši 50 Kč (= 2000 x 0,2 x 0,125). Daňová úspora v ČR tedy činí 380 Kč, daň odvedená na Kypru 50 Kč, tedy celkově se jedná o úsporu 330 Kč, což představuje pokles daňových nákladů o téměř 58 % oproti tomu, pokud by bylo vše daněno pouze v ČR (znázorněno černě). Dohromady bude na daních odvedeno 240 Kč (190 + 50). Následující proces ilustruje Obrázek 8.



Obrázek 8: Daňová optimalizace – licenční poplatky

Zdroj: vlastní zpracování

Na obrázku 8 je znázorněna možnost daňové optimalizace pomocí platby licenčních poplatků, jejíž podrobný postup je popsán výše. Černě je opět znázorněna varianta běžné fakturace a následného zdanění. Oproti tomu červeně je ukázána možnost daného typu daňové optimalizace.

V praxi existuje samozřejmě ještě spousta dalších možností, jak lze dosáhnout snížení daňové povinnosti. Vybrané tři typy daňové optimalizace, tedy transfer zisku, fakturace služeb a platba licenčních poplatků však patří k jedněm z nejčastěji využívaných metod a proto byly také v této práci detailně popsány.

Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zkoumat možnosti mezinárodní daňové optimalizace podnikatelských subjektů pohybujících se v mezinárodním prostředí a následně výhody a nevýhody, které jim z tohoto procesu vyplývají. Dílčími cíly práce pak byla deskripce daňového prostředí České republiky a její mezinárodní spolupráce v daňové oblasti. Dále práce analyzovala problematiku offshoringu a daňových rájů, kde se zaměřila hlavně na ty evropské, konkrétně Nizozemsko, Švýcarsko a Kypr. V této části byl kladen důraz převážně na charakteristiku místních daňových systémů ve srovnání s Českou republikou a vyzdvižení výhod a nevýhod daných podnikatelských prostředích. Nemálo důležité pro zpracování této bakalářské práce bylo i zdůraznění vlivu, které mají daňové ráje a ostatní skutečnosti s nimi spojenými na samotnou Českou republiku.

Práce se dělí na dvě hlavní části, na teoretickou a na praktickou část. Teoretická část začíná deskripcí daňového prostředí České republiky. Byl popsán daňový systém, vliv na veřejné rozpočty, hlavně na Státní rozpočet ČR, a také daňová legislativa včetně orgánů dohledu nad správou dané oblasti. Dále byly detailně charakterizovány jednotlivé formy mezinárodní spolupráce České republiky se zahraničními organizacemi a státy, jako je EU, OECD nebo USA.

Další část práce byla věnována kompletní problematice offshoringu a daňových rájů. V úvodu této části byly popsány veškeré skutečnosti související s offshore i onshore jurisdikcemi. Velice důležité bylo vyzdvižení výhod a nevýhod takovýchto oblastí. Bakalářská práce se dále zabývá otázkami daňových rájů. Nejprve jsou tato centra obecně charakterizována. Poté je na ně nahlíženo z pohledu Evropské unie, tedy jako na součást jednoho ze dvou základních seznamů těchto oblastí, kterými jsou černý a šedý seznam daňových rájů. V závěru analýzy daňových rájů jsou vybrány tři evropské daňové ráje: Nizozemsko, Švýcarsko a Kypr, u nichž je proveden detailní rozbor tamního daňového prostředí a následně porovnán se situací v České republice.

Praktickou část bakalářské práce lze považovat za případovou studii, která je obsažena v poslední kapitole práce a která aplikuje danou problematiku na subjekty v ČR. V této fázi jsou zkoumány jednotlivé varianty umístění firmy do offshore jurisdikcí včetně

vznikajících možností ke snižování daňové povinnosti. Jsou zde analyzovány jednotlivé formy mezinárodní daňové optimalizace podniků, které jsou s ohledem na četnost nejčastěji využívány.

Ze zpracování bakalářské práce vyplývá, že podniky pohybující se v mezinárodním prostředí mají širokou škálu možností daňové optimalizace. Obvykle využívají pro dané účely specializované společnosti, které jim dopomohou k efektivní daňové optimalizaci. Ta může být v mezinárodním prostředí poměrně komplikovaná, jak je také patrné z jednotlivých modelů daňové optimalizace. Vždy je totiž nezbytná znalost tamního prostředí, zahrnující legislativu, politickou situaci a celkový vývoj oblasti. Pokud však využijí výhod jednotlivých jurisdikcí, ať už s dopomocí externí společnosti nebo v rámci vlastního řízení, mohou dosáhnout nezanedbatelné úspory daňových nákladů v doprovodu dalších benefitů jako jsou například ochrana majetku či vysoká anonymita. Tento fakt motivuje již po několik desítek let společnosti k umístování svých společností do daňových rájů, a že to velice často nebývají společnosti malé. To je také důvodem, proč je aktuálně v daňových rájích uschována značná část světového bohatství.

V dnešní době je kladen neustále větší důraz na omezování takových praktik. Do boji proti takovému to chování přispívají v největší míře významné světové organizace, jako je OECD, EU nebo OSN. Díky jednotlivým normám a omezením se postupně daří ztěžovat a omezovat daňové úniky z domácích ekonomik a je to i jedním z důvodů, proč počet subjektů se sídlem v daňových rájích postupně klesá. Celý proces je však díky své obtížnosti během na dlouhou trať a úplné zamezení tomuto jednání je v nedohlednu.

Seznam použité literatury

AKONT. 2019a. *Nizozemsko* [online]. Praha: Akont Trust Company. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/nizozemsko.html>

AKONT. 2019b. *Švýcarsko* [online]. Praha: Akont Trust Company. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/svycarsko.html>

AKONT. 2019c. *Kypr* [online]. Praha: Akont Trust Company. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/kypr.html>

BILICKA, K. a C. FUEST. 2014. With which Countries do Tax Havens Share Information?. *International Tax and Public Finance* [online], 04, vol. 21, no. 2, s. 175-197 ProQuest Central. [cit. 2019-03-03]. ISSN 0927-5940. Dostupné z: <https://search.proquest.com/docview/1504360286/fulltextPDF/E4E0D0B9F788479FPQ/7?accountid=17116#>

BISNODE. 2019. Z daňového ráje je řízeno 12 805 firem. Nejméně za poslední roky. [online] *Bisnode.cz* [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://www.bisnode.cz/o-bisnode/o-nas/novinky/z-danoveho-raje-je-rizeno-12805-firem-nejmene-za-posledni-roky/>

BUSINESSINFO. 2018a. *Nizozemsko* [online]. Praha: Czech Trade. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nizozemsko-zakladni-charakteristika-teritoria-18961.html>

BUSINESSINFO. 2018b. *Švýcarsko* [online]. Praha: Czech Trade. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/svycarsko-zakladni-charakteristika-teritoria-17951.html>

BUSINESSINFO. 2018c. *Kypr* [online]. Praha: Czech Trade. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/kypr-zakladni-charakteristika-teritoria-ekonomicky-18532.html>

ČESKÁ ADVOKÁTNÍ KOMORA. 2018. *K otázkám transpozice směrnice DAC 6 z hlediska profesní povinnosti mlčenlivosti*. [online]. Praha: Česká advokátní komora. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: https://www.cak.cz/assets/priloha_1_2018_09.pdf

EUROPEAN UNION, Directorate-General for Taxation and Customs Union (European Commission). 2018. *A fair share: Taxation in the EU for the 21st century*. Luxembourg: European Union, 24 s. ISBN 978-92-79-77630-4.

EVROPSKÁ UNIE, Generální ředitelství pro komunikaci. 2015. *Politiky Evropské unie: Daně*, Lucemburk: Evropská unie, 12 s. ISBN 978-92-79-45285-7.

EVROPSKÁ UNIE. 2019. *Jednotlivé země* [online]. Brusel: Evropská unie. [cit. 2019-03-05]. Dostupné z: https://europa.eu/european-union/about-eu/countries_cs

EUROPEAN COMMISSION. 2019. *Administrative cooperation in taxation in the EU*. [online]. Brussels: European Commission. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/administrative-cooperation/enhanced-administrative-cooperation-field-direct-taxation_en

EUROPEAN COMMISSION. 2018. *Evolution of the EU list of tax havens*. [online]. Brussels: European Commission. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/eu_list_update_25_05_2018_en.pdf

EURACTIV. 2017. Nizozemsko a Lucembursko jsou na seznamu daňových rájů, nikoli však na oficiálním. [online]. *Euractiv.cz*. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://euractiv.cz/section/aktualne-v-eu/news/nizozemsko-a-lucembursko-jsou-na-seznamu-danovych-raj-u-nikoli-vsak-na-oficialnim/>

EUROSKOP. 2019. *Evropská akciová společnost*. [online]. Praha: Euroskop. [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/8815/sekce/evropska-akciová-spolecnost/>

FINANČNÍ SPRÁVA. 2018a. *Daně* [online]. Praha: Finanční správa ČR. [cit. 2018-10-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane>

FINANČNÍ SPRÁVA. 2018b. *Mezinárodní zdaňování - Přímé daně* [online]. Praha: Finanční správa ČR. [cit. 2018-10-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane>

FINANČNÍ SPRÁVA. 2018c. *Orgány finanční správy* [online]. Praha: Finanční správa ČR. [cit. 2018-10-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy>

FINANČNÍ SPRÁVA. 2018d. *FATCA* [online]. Praha: Finanční správa ČR. [cit. 2018-10-29]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/fatca>

GLOPOLIS. 2017. Jak pochopit daně v ráji. [online]. *Glopolis.cz*. [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://glopolis.org/997939/pochopit-dane-raji>

IOFFSHORE. 2019. *Daňová optimalizace*. [online]. Praha: Consulting by Winston Wolfe & Co. [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://www.ioffshore.cz/proc-offshore/danova-optimalizace>

JURČÍK, Radek. 2015. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing, 137 s. Monografie. ISBN 978-80-7418-176-4.

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. 2018. *Daňová optimalizace*. 2. aktualizované vydání. Praha: Ústav práva a právní vědy, 274 s. Právo a management. ISBN 978-80-87974-17-9

KURZY. 2015. EUR průměrné kurzy 2015. [online]. *Kurzy.cz*. [cit. 2019-03-10]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/kurzy-men/historie/EUR-euro/2015/>

MARKOVÁ, Hana. 2019. *Daňové zákony 2019*. úplná znění platná k 1.1.2019. Praha: Grada Publishing, 288 s. ISBN 978-80-271-0766-7.

MFČR. 2018. *Státní rozpočet 2018 v kostce*. [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. [cit. 2018-11-1]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2018-31944>

MFČR. 2019a. *Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>

MFČR. 2019b. *Mezinárodní spolupráce v oblasti daní* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. [cit. 2019-01-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani>

MFČR. 2019c. *Přehled dohod TIEA* [online]. Praha: Ministerstvo financí ČR. [cit. 2019-01-12]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/mezinarodni-spoluprace-v-oblasti-dani/prehled-dohod-tiea>

OBERMAYER, Bastian, Frederik OBERMAIER. 2017. *Panama Papers: historie odhalení celosvětového významu*. Přeložil František RYČL. Brno: Host, 359 s. SBN 978-80-7577-142-1.

OECD, 2017. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles* [online]. Paris: OECD Publishing. [cit. 2018-09-19]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>

OECD. 2019a. *Exchange of Information*. [online]. Paris: OECD. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/>

OECD. 2019b. *Forum on Tax Administration*. [online]. Paris: OECD. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>

OECD. 2019c. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information of Tax Purposes*. [online]. Paris: OECD. [cit. 2019-01-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

PENÍZE. 2018. Spotřební daně [online]. *Peníze.cz*. [cit. 2018-11-28]. Dostupné z: <https://www.penize.cz/spotrebni-dane>

PODNIKATEL. 2018a. Daňový portál. [online]. *Podnikatel.cz*. [cit. 2019-11-28]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/danovy-portal/>

PODNIKATEL. 2018b. Atraktivita daňových rájů slábne, české firmy se z nich stahují. [online]. *Podnikatel.cz*. [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/atraktivita-danovych-raju-slabne-ceske-firmy-se-z-nich-stahuji/>

PROFISPOLEČNOSTI. 2019. *Naše služby*. [online]. Praha: Profispolečnosti.cz. [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <https://www.profispolecnosti.cz/cs/nase-sluzby/a-47/>

SCHERRER, Amandine M. A., Directorate-Generate for Parliamentary Research Services (European Parliament). 2017. *Fighting Tax Crime - Cooperation between Financial Intelligence Units*. Brussels: European Union, 88 s. ISBN 978-92-846-0701-3.

WORLD BANK GROUP, PwC. 2017. *Paying Taxes 2018*. [online]. Washington, D. C.: World Bank Group. [cit. 2019-03-03]. Dostupné z: <http://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Special-Reports/2018-Paying-Taxes.pdf>

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví