

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

Možnosti a limity mezinárodního daňového plánování

Jan Elšlégr

© 2014 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Katedra obchodu a financí

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Elšlégr Jan

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Možnosti a limity mezinárodního daňového plánování

Anglický název

Potential and Limitation of International Tax Planning

Cíle práce

Cíl práce spočívá v identifikaci aktuálních možností a výhod, jež mezinárodní daňové plánování poskytuje komerčním subjektům v rámci existujících právních norem s ohledem na stávající a připravovaná omezení daňového plánování na úrovni ČR, OECD a EU.

Metodika

Analytická část bude zaměřena na identifikaci aktuálně atraktivních lokalit při zohlednění posledních a předpokládaných změn v přístupu EU, OECD a FATF. Následně budou determinovány principy fungování daňového plánování a demonstrace aktuálních přínosů a limitů daňového plánování na modelových příkladech. V rámci modelových příkladů bude kvantifikován přínos a specifikována omezení, jež s postupy daňového plánování souvisí.

Při zpracování bude kladen důraz na mezinárodní smlouvy a směrnice EU, OECD v kontextu aktuálního trendu eliminace bankovního tajemství a tlaku na daňovou harmonizaci.

Harmonogram zpracování

Cíl a metodika, seznam plánovaných zdrojů. 31.1.2013

Úvod, literární rešerše, seznam použitých zdrojů. 31.5.2013

Analytická část práce. 31.8.2013

Výsledky, závěr. 30.10.2013

Finální verze v elektronické podobě. 2.1.2014

Rozsah textové části

30 - 40 stran

Klíčová slova

Daňový ráj, bankovní tajemství, IBC, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, offshore, onshore, BEPS.

Doporučené zdroje informací

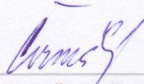
- [1] SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2008, 326 s. ISBN 978-80-7357-354-6.
- [2] KLEIN, Štěpán a Karel ŽÍDEK. Mezinárodní daňové plánování. Praha: Grada, 2002, 232 s. Účetnictví a daně. ISBN 80-247-0563-X.
- [3] DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. Praha: C. H. Beck, 2010, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2.
- [4] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [5] PALAN, Ronen, Richard MURPHY a Christian CHAVAGNEUX. Tax havens: how globalization really works. Ithaca, N.Y.: Cornell University Press, 2010, x, 270 p. Cornell studies in money. ISBN 08-014-7612-7.
- [6] LESERVOISIER, Laurent. Daňové ráje. Praha: HZ, 1996, 122 s. ISBN 80-860-0907-6.
- [7] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění 2012. Olomouc: Anag, 2012, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- [8] WOLTERS KLUWER TAA. Lowtax.net: Offshore, Tax, Law, Business, E-commerce Information Resource [online]. [cit. 2013-02-28]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/>
- [9] AKONT®. Akont: komplexní mezinárodní daňové poradenství a zakládání offshore i onshore společností [online]. [cit. 2013-02-28]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/>
- [10] ČESKÁ KAPITÁLOVÁ INFORMAČNÍ AGENTURA, a.s. Čekia.cz [online]. [cit. 2013-02-28]. Dostupné z: <http://www.cekia.cz/>

Vedoucí práce

Moravec Lukáš, Ing., Ph.D.


Termín odevzdání

březen 2014


Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry




prof. Ing. Jan Hron, DrSc., dr. h. c.

Děkan fakulty

V Praze dne 5.12.2013

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Možnosti a limity mezinárodního daňového plánování" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 26.11.2014

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval panu Ing. Lukáši Moravcovi Ph.D. za pomoc a cenné rady při zpracování této práce.

Možnosti a limity mezinárodního daňového plánování

Potential and Limitation of International Tax Planning

Souhrn

Tato bakalářská práce se zabývá možnostmi využití mezinárodního daňového plánování a prvky, které tuto činnost limitují. Na dvou modelových příkladech je znázorněn přínos, kterého lze dosáhnout při využití výhod v daných jurisdikcích a promyšlených struktur mezinárodního daňového plánování.

Na světě existuje mnoho zemí, které mají, při splnění daných podmínek, velmi přívětivé daňové podmínky pro zahraniční podnikatele. Proti tomu stojí mezinárodní organizace, které se snaží takovéto aktivity potlačovat.

V analytické části je kvantifikován přínos při plánování daňové optimalizace licenčních poplatků a mezinárodního obchodu.

Klíčová slova: Daňový ráj, bankovní tajemství, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, offshore, onshore, BEPS.

Summary

This bachelor thesis deals with the possibilities of usage of international tax planning and with particular elements limiting these activities. The target contribution that can be reached with the usage of advantages in mentioned jurisdictions and sophisticated structures of international tax planning is illustrated in two examples.

There are many countries whose tax conditions for foreign entrepreneurs are advantageous if they meet the given conditions. On the other hand, there are international organizations that try to suppress all of these activities.

The contribution of planning the tax optimalization of the royalties and international trade is described and quantified in the analytic part of this thesis.

Keywords: Tax Haven, bank confidentiality, double tax agreements, offshore, onshore, BEPS.

Obsah

| | |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 1. ÚVOD..... | 6 |
| 2. CÍL PRÁCE A METODIKA..... | 7 |
| 3. LITERÁRNÍ REŠERŠE | 8 |
| 3.1. DAŇOVÉ RÁJE | 8 |
| 3.2. MEZINÁRODNÍ DVOJÍ ZDANĚNÍ..... | 8 |
| 3.2.1. <i>Vznik dvojího zdanění.....</i> | <i>9</i> |
| 3.2.2. <i>Druhy mezinárodního dvojího zdanění.....</i> | <i>9</i> |
| 3.3. PROSTŘEDKY ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ | 10 |
| 3.3.1. <i>Jednostranná (vnitrostátní) opatření.....</i> | <i>10</i> |
| 3.3.2. <i>Dvoustranná opatření.....</i> | <i>10</i> |
| 3.3.3. <i>Mnohostranná opatření.....</i> | <i>11</i> |
| 3.4. SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ | 11 |
| 3.4.1. <i>Důvody sjednávání SZDZ.....</i> | <i>12</i> |
| 3.4.2. <i>Modelové smlouvy.....</i> | <i>12</i> |
| 3.4.3. <i>Výměna informací</i> | <i>13</i> |
| 3.5. EVROPSKÉ SMĚRNICE..... | 14 |
| 3.6. METODY VYLOUČENÍ MEZINÁRODNÍHO DVOJÍHO ZDANĚNÍ | 15 |
| 3.6.1. <i>Metoda vynětí.....</i> | <i>15</i> |
| 3.6.2. <i>Metoda zápočtu.....</i> | <i>16</i> |
| 3.6.3. <i>Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů.....</i> | <i>16</i> |
| 3.7. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ..... | 16 |
| 3.7.1. <i>Vývoj mezinárodního daňového plánování</i> | <i>17</i> |
| 3.7.2. <i>Vyhýbání se daňové povinnosti a daňové úniky</i> | <i>17</i> |
| 3.7.3. <i>Převodní ceny</i> | <i>18</i> |
| 3.7.4. <i>BEPS</i> | <i>19</i> |
| 3.7.5. <i>FATCA.....</i> | <i>20</i> |
| 4. MODELOVÝ PŘÍPAD – LICENČNÍ POPLATKY | 21 |
| 4.1. KYPR - PŘEHLED..... | 21 |
| 4.1.1. <i>Daňové výhody na Kypru.....</i> | <i>22</i> |
| 4.2. ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI NA KYPRU..... | 24 |
| 4.3. STRUKTURA MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ | 26 |
| 4.4. VÝPOČTY A VÝSLEDKY | 28 |
| 4.4.1. <i>Bez využití daňové struktury</i> | <i>28</i> |

| | | |
|-----------|---------------------------------------------------------|-----------|
| 4.4.2. | <i>S využitím daňové struktury</i> | 29 |
| 5. | MODELOVÝ PŘÍPAD – MEZINÁRODNÍ OBCHOD | 31 |
| 5.1. | HONG KONG – PŘEHLED | 31 |
| 5.1.1. | <i>Forma společnosti</i> | 32 |
| 5.1.2. | <i>Zahraniční vztahy</i> | 32 |
| 5.2. | ČÍNA – PŘEHLED | 34 |
| 5.3. | ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI | 35 |
| 5.4. | IMPORT Z ČÍNSKÉ LIDOVÉ REPUBLIKY | 36 |
| 5.4.1. | <i>Struktura mezinárodního daňového plánování</i> | 36 |
| 5.4.2. | <i>Výpočty a výsledky</i> | 37 |
| 6. | VÝSLEDKY A DISKUZE | 42 |
| 7. | ZÁVĚR | 44 |
| 8. | SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ | 46 |

Seznam schémat:

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| SCHÉMA 1: STRUKTURA SE ZAPOJENÍM OFFSHORE SPOLEČNOSTI (ZDROJ: TVORBA AUTORA) | 24 |
| SCHÉMA 2: STRUKTURA DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ S VYUŽITÍM KYPRU (ZDROJ: TVORBA AUTORA) | 27 |
| SCHÉMA 3: STRUKTURA DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ S VYUŽITÍM HONG KONGU (ZDROJ: TVORBA AUTORA) | 37 |

Seznam tabulek:

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| TABULKA 1: CENÍK ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI NA KYPRU, (ZDROJ: HTTP://WWW.DANOVYRAJ.CZ/SQLCACHE/COMPARATIVE-TABLE-OF-JURISDICTIONS-06-2013.PDF) | 25 |
| TABULKA 2: CENÍK ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI V HONG KONGU, (ZDROJ: HTTP://WWW.DANOVYRAJ.CZ/SQLCACHE/COMPARATIVE-TABLE-OF-JURISDICTIONS-06-2013.PDF) | 35 |
| TABULKA 3: SROVNÁNÍ VÝSLEDKŮ MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ S VYUŽITÍM KYPRU (ZDROJ: VLASTNÍ TVORBA AUTORA) | 42 |
| TABULKA 4: SROVNÁNÍ VÝSLEDKŮ MEZINÁRODNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ S VYUŽITÍM HONG KONGU (ZDROJ: VLASTNÍ TVORBA AUTORA) | 43 |

1. Úvod

Mezinárodní daňové plánování je již několik desítek let využíváno jako legitimní způsob optimalizace nákladů, mezi které placení daní bezpochyby patří. Nicméně jakmile se začne mluvit o daňovém plánování a s ním spojenými výrazy jako offshore či daňový ráj, je na to hned nahlíženo jako na něco ilegálního. Vysoký vliv na to mají massmédia, která lidem ve spojitosti s daňovými ráji předhazují pouze kauzy o krácení daní, daňových únicích a podobných nelegálních činnostech. Proti tomu však stojí nesčetněkrát větší skupina poctivých podnikatelů, kteří pouze chtějí maximalizovat svůj zisk a používají k tomu prostředky v mezích zákona.

Při pohledu z druhé strany, tedy států, je však pochopitelné, že se proti daňovému plánování snaží bojovat. Jak samotné státy, tak různé mezinárodní organizace v čele s OECD a FATF bojují proti ilegálním aktivitám typu praní špinavých peněz. Také se ale snaží tlačit na jurisdikce s výhodnými daňovými podmínkami, aby tím přiměli podnikatele zůstat ve svých zemích a nepřesouvat své společnosti do jiných, daňově výhodnějších zemí. Tradiční země samozřejmě vinou daňových rájů přicházejí o obrovské množství peněz, které by jinak proudily do státních rozpočtů. Lze se pouze dohadovat, jaké množství kapitálu ročně proteče daňovými ráji, jistě to bude stále obrovská suma.

I přes všechna omezení podnikatelé stále hledají nové cesty, jak minimalizovat náklady svých společností, vymýšlejí stále složitější struktury mezinárodního daňového plánování a využívají nové jurisdikce. Až budoucnost napoví, zda se státům a mezinárodním organizacím podaří daňové plánování potlačit, či nikoliv.

2. Cíl práce a metodika

Cíl práce spočívá v identifikaci aktuálních možností a výhod, jež mezinárodní daňové plánování poskytuje komerčním subjektům v rámci existujících právních norem s ohledem na nastávající a připravovaná omezení daňového plánování na úrovni ČR, OECD a EU.

Analytická část bude zaměřena na identifikaci aktuálně atraktivních lokalit při zohlednění posledních a předpokládaných změn v přístupu EU, OECD a FATF. Prostřednictvím modelových případů budou představeny výhody a omezení spojené s mezinárodním daňovým plánováním, konkrétně v oblastech licenčních poplatků a mezinárodního obchodu. V modelovém případě, řešící problematiku licenčních poplatků, bude využit Kypr, díky jeho aktuálním příznivým podmínkám zdanění licenčních poplatků. V modelovém případě na mezinárodní obchod bude díky jeho vhodné geografické poloze a příznivým podmínkám pro import/export použit Hong Kong.

V části zaměřené na licenční poplatky budou demonstrovány výhody, které Kyperský systém v této oblasti poskytuje. Poté budou determinovány všechny náklady, které jsou s podnikáním v jurisdikci spojené, a vyčíslen výnos, který bude následně srovnán se situací bez využití daňového plánování, a tak bude kvantifikován dosažený přínos.

Podobně bude koncipován i druhý modelový případ na mezinárodní obchod, přesněji import z Číny mezinárodním klientům s využitím Hong Kongu – zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky.

Při zpracování bude kladen důraz na mezinárodní smlouvy a směrnice EU, OECD v kontextu aktuálního trendu eliminace bankovního tajemství a tlaku na daňovou harmonizaci.

3. Literární rešerše

3.1. Daňové ráje

Jako daňový ráj lze označit stát nebo i místo ve státě, které poskytuje pro podnikatele výhodné daňové podmínky. Daňové sazby zde mohou být až nulové a firmy svou daňovou povinnost plní tzv. paušálními daněmi, které nezohledňují jejich skutečné zisky. Paušální daň může představovat např. registrační obnovovací poplatek. [1]

OECD definuje daňové ráje podle několika charakteristik. První charakteristikou je neexistence daní, či uvalování pouze nominálních daní. Další charakteristikou je nedostatek transparentnosti a poslední z nich zahrnuje zamezení přístupu k informacím o poplatnících využívajících výhod nízkého, či nulového zdanění. [8]

Jedním z hlavních předpokladů pro využívání nízkých daňových sazeb a dalších výhod, které daňové ráje poskytují, je realizace činnosti firmy ze zahraničí. Nižší sazby daní se tedy vztahují pouze na příjmy pocházející ze zahraničí. Naopak příjmy pocházející z území daňového ráje jsou zdaněny vysokými sazbami či zcela zakázány. [1]

Ovšem nejsou to jen nízké, či nulové daňové sazby, které lákají k převedení podniků do daňových rájů. Mezi další výhody patří například kvalitní bankovní služby, ochrana bankovního tajemství, jednoduchá pravidla pro založení společností nebo politická stabilita. [8]

3.2. Mezinárodní dvojí zdanění

Daně jsou jedním z nejdůležitějších příjmů veřejného rozpočtu a je suverénním právem každého státu podrobovat zdanění jak celosvětové příjmy svých rezidentů, tak příjmy nerezidentů vznikající v rámci vlastního území.

Každý stát si stanovuje daňové zákony podle svých vlastních hospodářských potřeb a nároků státního rozpočtu. Daňové systémy jednotlivých zemí se tedy v průběhu historie

vyvíjely podle svých individuálních potřeb a přirozeným důsledkem tohoto vývoje je rozdílnost těchto systémů. Je však zároveň nutné řešení daňových vztahů mezi jednotlivými zeměmi na mezinárodní úrovni. [3]

3.2.1. Vznik dvojího zdanění

Ke vzniku mezinárodního dvojího zdanění dochází při střetu dvou nebo více právních systémů různých států, kdy tentýž předmět daně je podroben zdanění ve více zemích [3]. Může dojít k tomu, že více států pohlíží na daňového poplatníka jako na svého rezidenta, čímž dochází k dvojímu zdanění jeho příjmů. V druhém případě stát zdroje příjmů pohlíží na poplatníka jako na daňového nerezidenta, zdaní příjem vzniklý na svém území a zároveň domovský stát rezidenta k této skutečnosti nepřihlédne a zdaní stejný předmět daně svého rezidenta z celosvětových příjmů. [2]

V případě neexistence opatření ve vlastní legislativě, či smlouvy o zamezení dvojího zdanění dochází v těchto případech ke ztrátě smyslu ekonomických aktivit poplatníka, který zastaví své obchodní či investiční aktivity. [2]

3.2.2. Druhy mezinárodního dvojího zdanění

Existují dva základní druhy mezinárodního dvojího zdanění a to:

1) Právní dvojí zdanění

OECD charakterizuje právní dvojí zdanění jako uvalení srovnatelných daní na stejného poplatníka ze stejného předmětu daně a za stejné období ve dvou nebo více zemích. Jde tedy o případ, kdy například jedna země zdaňuje celosvětové příjmy svého rezidenta a druhá země zdaňuje příjmy z titulu jejich zdroje na vlastním území. Těmto případům lze z části předejít smlouvami o zamezení dvojího zdanění. [4]

2) Ekonomické dvojí zdanění

Ekonomické dvojí zdanění vzniká v případě, kdy různé státy uvalují daň na stejný předmět daně u různých poplatníků. Tento druh dvojího zdanění často vzniká

u podniků nadnárodních společností, kdy bývá problém například v určení správné (obvyklé) převodní ceny zboží, služeb či nehmotného majetku při obchodování mezi podniky nadnárodní společnosti. Dále mohou být příčinou konfliktu i převody zisků. [3]

3.3. Prostředky zamezení dvojího zdanění

Budoucí daňové zatížení je jedním z nejdůležitějších faktorů, kterými se podnikatelé zabývají při plánování budoucnosti svého podniku, a proto vidina dvojího zdanění značně omezuje jejich ekonomické aktivity v zahraničí. Tento stav není vhodný ani pro samotné státy, jelikož tak začne zaostávat i národní ekonomika, a proto vznikly prostředky, kterými lze dvojí zdanění eliminovat.

3.3.1. Jednostranná (vnitrostátní) opatření

Jedná se o vnitrostátní zákony, které odstraňují ekonomické i právní zdanění tak, že umožňují svým rezidentům si na daňové břemeno započíst daň, která již byla zaplacená v zahraničí nebo tak, že zahraniční příjmy, které byly v zahraničí dostatečně zdaněny, od daně osvobodí. [3]

Dnes se již od těchto opatření upouští a pojetí zamezení dvojího zdanění je přednostně zaměřeno na smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tato opatření jsou v současné době omezena na zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů. [2]

3.3.2. Dvoustranná opatření

Tato opatření mají nejpodstatnější úlohu v zabránění dvojího zdanění, jelikož dvoustranná dohoda dokáže nejlépe vyhovět oběma smluvním státům. Jedná se o smlouvy o zamezení dvojího zdanění, zejména z daní z příjmu a majetku. [3]

Tyto smlouvy určují přesná kritéria, zda se zdanění vyhradí buď jedné, či druhé smluvní straně. [2]

Významnost těchto smluv lze doložit například na počtu uzavřených smluv Českou republikou v roce 1993 a v roce 2013. Dne 1.9.1993 byly podepsány smlouvy s 20 státy [3], zatímco k datu 12.12.2013 byly podepsány smlouvy již s 85 státy. [5]

3.3.3. Mnohostranná opatření

V této oblasti jsou činné zejména organizace jako OSN, OECD, EU a jim podobné. Řeší zejména problémy při mezinárodních operacích, jako jsou fúze, převody akcií atd.. [3]

Jedním z nejdůležitějších mnohostranných opatření je tzv. *Štrasburská úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech* vytvořená v roce 1988 OECD a Radou Evropy. Jedná se o nejkomplexnější multilaterální prostředek pro všechny druhy daňové kooperace v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti. Úmluva byla v roce 2010 na popud G20 novelizována, aby odpovídala mezinárodním standardům pro mezinárodní výměnu informací a otevřela se všem zemím. V současné době úmluvu podepsalo přes šedesát zemí. [13]

3.4. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Pod pojmem smlouvy o zamezení dvojího zdanění rozumíme mezinárodní daňové smlouvy uzavírané ve většině případů mezi dvěma státy. Jsou prvkem mezinárodní práva, a tudíž se řídí jeho zásadami a principy. Mezinárodní smlouvy jsou nadřazeny národním zákonům, což je dáno legislativou, a to konkrétně zákonem o daních z příjmů, kde se v §37 jasně píše, že ustanovení zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. [3]

Československá republika začala s uzavíráním smluv o zamezení dvojího zdanění již v meziválečném období. V tomto období byly uzavřeny smlouvy například s Polskem či Rumunskem. Poté nastal vzhledem ke změně režimu jistý útlum a další rozvoj těchto smluv se datuje až do 70. let, kdy ve snaze o zvýšení konkurenceschopnosti ekonomiky došlo k jejímu částečnému otevření. [2].

3.4.1. Důvody sjednávání SZDZ

Důvodů pro sjednávání mezinárodních daňových smluv je široké spektrum. Mezi ty nejdůležitější patří zejména obava ze střetu mezi soupeřícími daňovými nároky jednotlivých států. Dále snaha zamezit dvojímu zdanění příjmů daňových rezidentů smluvních států, pokud jsou rezidentem jednoho státu a plyne jim příjem ze státu druhého.

Smysl smluv o zamezení dvojího zdanění spočívá v rozdělení daňových výnosů mezi smluvními státy. Pro daňové subjekty by měly být smlouvy vzhledem k daňovému zatížení neutrální a mají pouze zajistit objektivní rozdělení daňového výnosu mezi oba státy.

Neméně důležitá je také snaha znemožnit daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem. [3]

3.4.2. Modelové smlouvy

V počátcích existence mezinárodních daňových smluv bylo jejich uzavírání nahodilého charakteru a chyběla zde sjednocující pravidla. Bylo nutné unifikovat výklad a terminologii mezinárodních daňových smluv, a proto vznikly vzorové smlouvy, které tyto funkce splňovaly. Jednalo se o Modelovou smlouvu OECD a Modelovou smlouvu OSN. [8]

1) Modelová smlouva OECD

Podle modelu OECD se uzavírají smlouvy mezi státy srovnatelné hospodářské úrovně. Právo zdanit příjmy poplatníka je v tomto případě ponecháno státu rezidence poplatníka. [8]

Modelová smlouva OECD (Model Tax Convention on Income and Capital) spolu s komentářem slouží jako podrobný návod sjednávání mezinárodních daňových smluv, zejména k jejich interpretaci. Také však bere v úvahu ostatní doporučení Rady OECD. [3] První verze Modelové smlouvy byla vydána již v roce 1963 [8], ale jak její obsah, tak její komentář je často novelizován. Poslední novelizace je z roku 2010.

2) *Modelová smlouva OSN*

OSN v její Modelové smlouvě (United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries) klade důraz na podporu rozvojových států, a proto preferuje ponechání daňových výnosů těmto státům. Tyto státy tedy mají právo zdanit příjmy vytvořené na jejím území. [8]

Z důvodu rozdílného přístupu ke stanovení principu zdanění podle modelu OECD a OSN může docházet k dvojímu zdanění, a to vinou střetu principu státu rezidentury a principu státu zdroje. OECD a OSN proto vedou jednání o sladění jednotlivých částí smluv. [8]. V dnešní době je ve většině případů využíván model OECD a model OSN se využívá už jen zřídka. [2]

3.4.3. Výměna informací

Žádná smlouva nemůže být dokonalá a i v té nejpropracovanější se mohou objevit mezery, které daňové subjekty dokážou využít a dani se vyhnout. Aby se předešlo takovým situacím, funguje mezi státy vzájemná výměna informací, aby vždy veškerý zisk zachytila jedna či druhá daňová síť.

Uskutečňování výměny informací je záležitostí vnitřního zákonodárství (v České republice zákon č. 253/2000 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb. o územních finančních orgánech) a může se v různých státech lišit [3]. Je ovšem zakotvena také v Modelové smlouvě OECD v článku 26. Zde je například stanoveno, že poskytnuté informace musí být udržovány v tajnosti a mohou být poskytnuty pouze příslušným osobám či úřadům. [7]

Pro účely výměny informací také slouží tzv. Smlouvy o výměně informací (TIEA – Tax information exchange agreement) vytvořené skupinou OECD, skládající se jak z členů OECD, tak zástupců zemí jako např. Bermudy, Kajmanské Ostrovy, Kypr, Nizozemsko a další. Jejich posláním je čistě výměna informací mezi smluvními státy, které mohou pomoci potlačit daňové úniky [14]. Země OECD často preferují tyto Smlouvy o výměně informací, jelikož jsou jednodušší na vyjednávání, a také protože neradi uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zeměmi, které nevybírají daně z příjmů. [15]

Výměna informací může probíhat pouze v případě, že daná daň je zahrnuta v příslušné smlouvě. Existuje několik forem výměny informací a to na dožádání, automatická a spontánní. V některých případech může dojít ke kombinaci více forem. [3]

1) *Na dožádání*

Tento typ výměny informací se uskutečňuje v případě, že smluvní stát hledá odpovědi na specifické otázky. Vždy se může jednat pouze o jediný případ a musely být vyčerpány všechny ostatní možnosti získání informací vlastními zdroji. [3]

2) *Automatická*

Automatická, nebo také pravidelná, výměna informací je všeobecného charakteru. Nejedná se tedy o specifický případ, ale o všeobecné a pravidelně zasílané informace mezi smluvními státy. [3]

3) *Spontánní*

Výměna informací spontánní znamená, že smluvní stát ze své vlastní iniciativy zašle druhému státu zjištěné informace, které by mu mohly být prospěšné. [3]

3.5. Evropské směrnice

Při členství v Evropské unii mají členské státy možnost využívat evropské směrnice, díky kterým je možné zbavit se povinnosti platit některé srážkové daně. Lze uvést například:

- *EU interest & royalties directive (2003/49/EC)* je směrnice odstraňující srážkové daně na licenční poplatky a úroky mezi kapitálově spojenými osobami v různých členských státech Evropské unie. [25]

- *EU parent subsidiary directive (2003/123/EC)* je směrnice, která odstraňuje srážkovou daň na dividendy mezi kapitálově spojenými osobami v členských státech Evropské unie. [26]

Směrnice 2011/16/EU o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného zajišťuje především výměnu informací mezi členskými státy Evropské unie o všech druzích daní s výjimkou daně z přidané hodnoty, cla, spotřebních daní a povinných sociálních příspěvků, které jsou již upraveny jinde. Směrnice vešla v platnost 1. ledna 2013 a nahradila již zastaralou směrnici 77/799/EEC. Od ledna 2015 bude mezi členskými státy probíhat automatická výměna informací. [50]

3.6. Metody vyloučení mezinárodního dvojího zdanění

3.6.1. Metoda vynětí

Metoda vynětí příjmů se objevuje spíše ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění a v moderních smlouvách se již nevyskytuje vůbec. V současné době je nahrazena metodou prostého zápočtu. Na příjmy z dividend, úroků a licenčních poplatků se nepoužívá vůbec. [2].

Podstatou je, že se podle článku 23A vzorové smlouvy OECD určitý příjem rezidenta dosažený v zahraničí nezdaní, resp. je vyjmut ze základu daně. [7]. Rozlišujeme dva druhy metody vynětí příjmů, a to vynětí úplné a vynětí s výhradou progresse.

V případě vynětí úplného se příjmy ze zdroje v zahraničí vůbec neberou v úvahu při zdanění dalších příjmů rezidenta. Tento druh vynětí lze nalézt například ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Brazílií z roku 1991. [2]

Druhou formou této metody je metoda vynětí s výhradou progresse, která sice také nezahrnuje zahraniční příjmy rezidenta do základu daně, avšak bere je v potaz při určování daňového pásma pro zdanění tuzemských příjmů. Tento druh zdanění má však smysl pouze v systému, kde je používána progresivní forma zdanění, v České republice tedy po zavedení rovné daně ztratila využitelnost. [6]

3.6.2. Metoda zápočtu

Tato metoda je používána takovým způsobem, že se tuzemské i zahraniční příjmy započítají do základu daně a výsledná částka daně je snížena o daň, která již byla zaplacená v zahraničí [7]. Stejně jako v případě metody vynětí i metoda zápočtu má dvě formy a to úplný zápočet a prostý zápočet, který je nejpoužívanější. [6]

Úplný zápočet je nejsnazší metoda na výpočet, při které se jednoduše od vypočtené daně odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí.

Pokud se jedná o zápočet prostý, tak při jejím použití lze daň snížit pouze do výše, která by připadala poměrně na zahraniční příjem v tuzemsku. [6]

3.6.3. Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů

Nejedná se o metodu zamezení dvojího zdanění jako takovou, nýbrž pouze o její zmírnění. Využívá se povětšinou v případech, kdy neexistuje smlouva o zamezení dvojího zdanění ani vnitrostátní zákon, který by vylučoval dvojí zdanění. Dále lze také použít, pokud by na daňovou povinnost v zahraničí byla použita metoda prostého zápočtu, ale částečně nemohla být odečtena, protože by byla vyšší než daň, která by připadala na tuzemské příjmy. [2]

3.7. Mezinárodní daňové plánování

Mezinárodní daňové plánování je způsob, jakým si lze různými nástroji snížit daňovou povinnost v současném či budoucím období. Jde především o rozmíst'ování příjmů do jednotek v různých daňových jurisdikcích, kde existují snížené daňové sazby a jiné úlevy.

Nejde ovšem pouze o situace spojené s offshore podnikáním. Pod pojem mezinárodní daňové plánování spadá také využívání onshore společností, tzv. kontinentálních, které užívají výhody vlastního režimu. [9]

3.7.1. Vývoj mezinárodního daňového plánování

Vznik mezinárodního daňového plánování jako takového se datuje až do 20. až 30. let dvacátého století. V tomto období začaly karibské státy nabízet výhodně daňové podmínky pro zahraniční společnosti. Jako první tyto služby začaly využívat velké společnosti, ale také bohaté rodiny z celého světa, ty potom zejména za účelem převodu zisků. [6]

Větší rozmach přišel až 60. letech a postupně se začal stále více navyšovat počet velkých společností využívajících offshore jurisdikce, a také se rozvíjely a zdokonalovaly plány daňových optimalizací. Další rozvoj přišel po pádu železné opony, kdy daňové ráje sloužily jako nástroj obchodu mezi západem a východem. [6]

Koncem devadesátých let začaly mezinárodní instituce brojit proti daňovým oázám a odstartovaly proti nim negativní kampaň. Prvkem kampaně byla například kriminalizace využívání daňových oáz, a to kupříkladu zveřejňováním případů jednoznačného kriminálního jednání (tunelování fondů společností). Přitom většina společností zprostředkovávající zakládání offshore společností je zásadně proti takovému jednání a je v podmínkách přijetí na své klienty velice přísná. Nicméně od té doby je na daňové oázy vyvíjen velký tlak ze strany mezinárodních organizací, a aby tyto státy splnily podmínky nastavené těmito organizacemi, musely v mnoha případech změnit legislativu a podepsat dohody o výměně informací, či zamezení dvojího zdanění. [6]

3.7.2. Vyhýbání se daňové povinnosti a daňové úniky

Pro správné pochopení principů mezinárodního daňového plánování je nutné uvést rozdíly mezi legálním vyhýbáním se daňové povinnosti a nelegálními daňovými úniky.

V případě vyhýbání se daňové povinnosti (Tax Avoidance) se jedná o způsoby, jakými lze v mezích zákona snížit daňovou povinnost. Podniky se tedy snaží číst mezi řádky daňových zákonů a najít mezery, které by mohly posloužit pro snížení daňové povinnosti, tedy i maximalizaci svého zisku. Příkladem může být právě založení společnosti v offshore jurisdikci. [10]

Jak již bylo řečeno, vyhýbání se daňové povinnosti je legální, avšak vyvstává další problém, a to takový, že mezinárodní organizace, instituce, ba i obyčejní lidé poukazují na nemorálnost takového jednání. Navíc, co je v jedné zemi považováno za obvyklé daňové plánování, může být druhé zemi označováno za nemorální a být tvrdě kritizováno. Není tedy vůbec jednoduché nalézt jurisdikci, která by se kulturními zvyklostmi výrazně podobala zemi sídla podniku. [11]

V některých případech může být vyhýbání se daňové povinnosti až příliš agresivní a stává se tak pro některé státy nepřijatelným. Pro takové případy vznikají takzvané „General Anti-Abuse Rules“ (GAARs), které mají takové jednání vyloučit. Dosavadní GAARs však bývají označovány jako sporné. Největším problémem je nalezení té hranice, od které je již vyhýbání daňové povinnosti nepřijatelné. GAARs mají přinést větší jistotu do oblasti daňového plánování, ale prozatímni pokusy dělají spíše opak. [11]

Nelegální cestou, jak se vyhnout daňové povinnosti jsou daňové úniky. Při daňových únicích jsou finančním úřady hlášeny informace, které neodpovídají skutečnosti, či se informace o příjmech v zahraničí nenahlásí vůbec. V současné době je například vyvíjen tlak na švýcarské banky, aby poskytly informace o účtech jejich zahraničních klientů. V nejednom případě bylo zjištěno, že bylo skutečně využito bankovního tajemství k ukrytí nezdaněných příjmů. [10]

3.7.3. Převodní ceny

Pojem převodní ceny je nejčastěji spojován s nadnárodními podniky a jejich snahou minimalizovat své daňové břemeno. Takovéto podniky se často snaží převést zisk do oblastí s co nejnižším zdaněním, za co nejlepších podmínek, a to prostřednictvím deformované cenotvorby. Daňové úřady se proti takovému jednání snaží bojovat a základním pravidlem v problematice převodních cen je pravidlo tržního odstupu. Různými způsoby se tedy snaží společnostem ukládat povinnost chovat se, jako kdyby šlo o obchod mezi nezávislými podniky. [2]

Opatření proti převodním cenám, lze dělit na jednostranná a dvoustranná. Pokud se jedná o jednostranná opatření, tak ty jsou v České republice řešeny v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Jsou v něm řešeny vztahy mezi spojenými osobami jak ve vnitrostátních, tak

v mezinárodních transakcích. Jednak vymezuje spojené osoby, a také umožňuje, aby při zjištění odlišnosti cen, od cen obvyklých, byl daňový základ upraven tak, aby odpovídal transakcím mezi nezávislými osobami. [2]

Dvoustranná opatření jsou obsažena ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. V samotné modelové smlouvě OECD jsou transferové ceny řešeny v člancích 9 – sdružené podniky a dále také částečně v člancích 11 a 12. Neméně významným dokumentem v boji proti daňovým únikům, prostřednictvím převodních cen je Směrnice OECD pro nadnárodní podniky daňové správy. [2]

V některých případech však není vůbec jednoduché zjistit cenu obvyklou. Existuje spousta faktorů, díky kterým se mohou ceny a zisky při různých transakcích velmi lišit. Existuje několik metod, jakými lze obvyklou cenu zjistit, avšak neplatí to pro každý případ. Metody jsou *tradiční transakční*, mezi které patří například metoda srovnatelné ceny, či metoda ceny při opětovném prodeji, a metody *transakční ziskové*, mezi které lze zařadit například metodu rozdělení zisku. [3]

Poslední výzkumy ukazují, že stále přibývá nevyřešených případů převodních cen a zvyšují se postihy od finančních úřadů. Například 47% respondentů uvedlo, že po auditu převodních cen čelilo dvojímu zdanění. V řadě států se tedy v poslední době mění legislativa ohledně problematiky převodních cen. [11]

3.7.4. BEPS

BEPS neboli „Base Erosion and Profit Shifting“ je problém, kterým se momentálně zabývají organizace OECD a G20. BEPS spočívá v rozdílnosti mezi daňovými systémy států, ve kterých jsou společnosti schopny nalézt mezery díky kterým se, buď dokážou zdanění zcela vyhnout (tzv. dvojí nezdanění) či jsou schopny přesunout svůj zisk do oblastí s nízkým zdaněním. OECD tedy přišla s akčním plánem BEPS, ve kterém chce s použitím 15 konkrétních činů dát státním orgánům vnitrostátní i mezinárodní nástroje, díky kterým budou schopny zabránit těmto praktikám. Zejména bude zapotřebí vysoké úrovně mezinárodní spolupráce, velké transparentnosti a získávání i poskytování důležitých dat. [12]

OECD si stanovilo 18-24 měsíců na realizaci akčního plánu BEPS, avšak to se vzhledem k množství práce, která bude muset být vykonána, jako například legislativní změny mnoha států a vytvoření mezinárodních konvencí, zdá velmi nerealistické. Mnozí se přou, zda je to vůbec dosažitelné. [11] [12]

3.7.5. FATCA

FATCA neboli Foreign Account Tax Compliance Act je nový zákon přijatý v roce 2010 v USA, který vstoupil v platnost v červenci 2014. Jedná se o zákon, který apeluje na zahraniční subjekty, jako jsou banky, správci majetku, pojišťovny a penzijní fondy, aby identifikovaly americké osoby investující na neamerické bankovní účty, či do neamerických aktiv, a informovaly o nich IRS. Spolu s tím tento zákon zavádí specifické kontrolní postupy a jiné povinnosti. [16]

V případě, že se subjekt rozhodne neuzavřít smlouvu s ustanoveními FATCA, jsou všechny příchozí americké platby zatíženy 30% srážkovou daní, která bude odvedena IRS. Stejně podmínky platí, pokud držitel bankovního účtu odmítne poskytnout informace o svém kontu. I jeho platby budou zatíženy 30% srážkovou daní. [16]

Největším problémem s FACTA ovšem není ztráta soukromí daňových poplatníků. U většiny států jsou již nyní uzavřeny minimálně smlouvy o výměně informací (TIEAs). Problém spočívá v nákladech na dodržování FACTA, které byly stanoveny na 8 bilionů dolarů ročně. Přitom kongres Spojených států předpovídá zvýšení daňového výnosu vlivem FACTA o „pouhých“ 792 milionů dolarů. [17]

4. Modelový případ – licenční poplatky

První modelový případ bude předveden na hypotetické společnosti nesoucí název TOP Investment Group. Představme si situaci, kdy tento subjekt, zabývající se mimo jiné softwarem mobilních zařízení, koupí operační systém do mobilních telefonů. Na tento software bude poskytovat licence nezávislému výrobcí mobilních telefonů na Slovensku a společnosti v Česku, zabývající se taktéž výrobou mobilních telefonů, ve které má 25% podíl. V souladu s cílem většiny podnikatelských subjektů, což je maximalizace zisku, chce společnost optimalizovat své daňové náklady. Cílem tedy bude optimalizace daňového zatížení zisku z licenčních poplatků.

Licenční poplatky, které jsou ve většině smluv o zamezení dvojího zdanění upraveny v článku 12, jsou definovány jako *„platby jakéhokoliv druhu obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití: jakéhokoliv patentu, ochranné známky, návrhu nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo postupu, počítačového programu nebo průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení, nebo za informace, které se vztahují ke zkušenostem nabytým v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké“*. [18]

Za pomoci mezinárodního daňového plánování je možno dosáhnout značné daňové úspory. Je však nutné vybrat vhodnou jurisdikci, poskytující zahraničním podnikatelům daňové výhody a navrhnout vhodnou daňovou strukturu. Pro účely společnosti TOP Investment Group byla vybrána Kyperská republika.

4.1. Kypr - přehled

Kyperská republika je stát ve východní části středoziemního moře s populací kolem 1,1 milionu obyvatel. Jedná se o demokratickou republiku a člena Commonwealthu. Mimo to je také od roku 2004 členem Evropské unie, dále členem OSN a Rady Evropy. [19]

Před vstupem do EU v roce 2004 byl Kypr významné offshore finanční centrum, avšak před jeho vstupem do EU bylo nutné značně restrukturalizovat daňový režim, aby

odpovídal evropským standardům v komerční a finanční infrastruktuře. Tento nový režim vešel v platnost dne 1. ledna 2003 a stanovil daňovou sazbu z příjmů právnických osob na 10 % [19] (tato sazba se v roce 2013 zvýšila na 12,5 % [20]). V roce 2008 vstoupil Kypr do eurozóny a kyperskou libru nahradilo euro. Dále byl Kypr v roce 2009 zapsán do „OECD White List“, což je označení jurisdikce, které ve značné míře implementovaly mezinárodně schválené daňové standardy. [19]

Pro účely mezinárodního daňového plánování je nejčastěji zakládánou společností tzv. „Private company limited by shares“ (zkráceně Ltd.), což je z českého hlediska něco mezi společností s ručením omezeným a akciovou společností. Takováto společnost omezuje počet členů na padesát, zakazuje jakékoliv úpisy akcií či dluhopisů a omezuje právo přenést akcie. Informace o jejich ředitelích a akcionářích jsou veřejně dostupné v kyperském online systému. Je také nutné mít minimální kapitál, a to alespoň jeden tisíc euro. [21]

Po změně legislativy v roce 2003 jsou všechny firmy povinny připravit plnou finanční dokumentaci podle mezinárodních standardů a každá mateřská společnost musí přednést konsolidované uzávěrky. Také do čtyřiceti dvou dnů od výroční schůze musí společnost dodat výroční zprávu podepsanou minimálně dvěma řediteli. [21]

4.1.1. Daňové výhody na Kypru

Pro zahraniční společnosti je Kypr velmi lákavou jurisdikcí a to z mnoha důvodů. Mezi tyto důvody lze zařadit například nízkou sazbu daně z příjmu právnických osob, která je stanovena na 12,5 %, což je v EU společně s Irskem nejnižší sazba. [22] Kypr také disponuje sítí více než padesáti smluv o zamezení dvojího zdanění, díky čemuž mohou společnosti využívat řadu výhod, které z těchto smluv plynou. Mimo samotné jistoty, že příjem nebude vícekrát zdaněn, lze uvést například nízkou či žádnou srážkovou daň na licenční poplatky plynoucí na Kypr. [23]

1) I.P. BOX

V oblasti licenčních poplatků poutá pozornost především tzv. IP Box (Intellectual property box), který vešel v platnost dne 1. ledna 2012 a nabízí společnostem řadu výhod. Mezi tyto důvody se řadí:

- 80 % z výnosů z duševního vlastnictví je pro daňové účely zcela vyloučeno. Čili pouze 20 % zisku bude zdaněno sazbou 12,5 %, což vytváří efektivní daňovou sazbu 2,5 %, kterou lze ještě snížit odečtením nákladů na financování pořízení nebo vytvoření aktiv a jakýchkoliv dalších přímých nákladů.
- Náklady na pořízení duševního vlastnictví lze odepisovat v řadě pěti po sobě jdoucích let s maximální roční odpisovou sazbou 20 %. Náklady na vývoj duševního vlastnictví lze odepisovat v řadě šesti po sobě jdoucích let.
- Jakékoliv příjmy z dividend generované z licenčních poplatků získaných společnostmi na Kypru a placené jejich nerezidentním akcionářům jsou osvobozeny od kyperských daní jakéhokoliv druhu.
- 80 % z příjmů získaných ze zbavení se práv na duševní vlastnictví je vyloučeno ze zdanění. [24]

Před zavedením toho balíčku byla běžnou praxí struktura skládající se z mateřské společnosti v některé z jurisdikcí s nízkým či žádným zdaněním vlastníci práva k duševnímu vlastnictví, která licencovala svou dceřinou společnost na Kypru, aby poskytovala licence třetím subjektům. Kyperská licenční společnost se tedy stala jakýmsi prostředníkem. Licenční poplatky vybírané mateřskou společností byly obvykle ve výši 90 % z příjmů z licenčních poplatků vytvořených na Kypru.

Zde mohl nastávat problém, aby bylo obhajitelné, že Kyperská společnost má i jiný smysl, než pouze snížení daňové povinnosti.

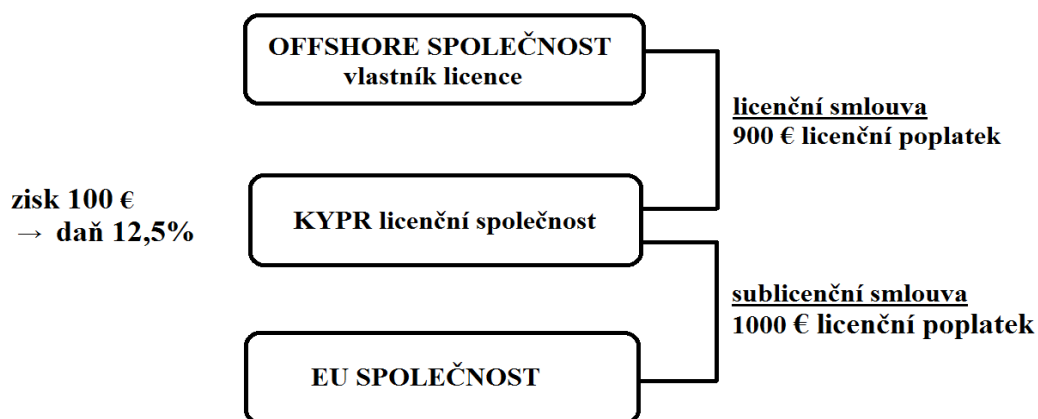


Schéma 1: Struktura se zapojením offshore společnosti (zdroj: tvorba autora)

Díky vzniku IP boxu již není potřeba mít odděleného vlastníka duševního vlastnictví v offshore jurisdikci, jelikož tuto roli může plnit Kypr, a ušetřit tak náklady na založení a vedení další společnosti.

2) Evropské směrnice

Členství Kypru v Evropské unii také umožňuje společností využívat směrnic Evropské unie. Pro účely optimalizace daní z licenčních poplatků s využitím Kypru jsou důležité především EU interest & royalties directive a EU parent subsidiary directive.

4.2. Založení společnosti na Kypru

V dnešní době existuje mnoho společností zabývajících se zprostředkováním založení společností v daňově výhodných jurisdikcích. Díky těmto společnostem je zřízení společnosti v jiné zemi velmi jednoduché, jelikož zprostředkující společnost zařídí většinu věcí sama, od zapsání společnosti do místního rejstříku právnických osob, po poskytnutí sídla nové společnosti, a to v řádu několika málo týdnů.

Vybudování nové společnosti však není levná záležitost, a je proto nutné znát náklady na založení a vedení takovéto firmy, aby náklady nepřevyšovaly samotnou daňovou úsporu, kvůli které je společnost zřízena.

Pro potřeby společnosti TOP Investment Group byla vybrána společnost, která nabízí mimo jiné právě zprostředkování založení společnosti typu Ltd. na Kypru.

| Kyperská společnost Ltd. | | |
|-------------------------------------------------------------|----------|--------------------|
| | Cena v € | Cena v € s 19% DPH |
| Založení společnosti | 1500 | 1785 |
| Správa společnosti p.a. | 2490 | 2963,1 |
| Nominee ředitel p.a. | 600 | 714 |
| Nominee akcionář p.a. | 500 | 595 |
| Místní tajemník p.a. | 500 | 595 |
| Dodatková plná moc od Nominee ředitele | 350 | 416,5 |
| Ověření plné moci / Apostila ověřovací doložky | 150/150 | 178,8/178,5 |
| Písemné rozhodnutí ředitele / představenstva | 600 | 714 |
| Převod akcií / obch. podílů | 600 | 714 |
| Certificate of Goodstanding / Incumbency | 400 | 476 |
| Apostile on Certificate of Goodstanding / Incumbency | 300 | 357 |
| Vedení účetnictví p.a. | Od 1500 | 1785 |
| Vypracování ročních reportů | 0 | 0 |
| CELKEM | 9730 | 11472,2 |

Tabulka 1: Ceník založení společnosti na Kypru, (Zdroj: <http://www.danovyraj.cz/sqlcache/comparative-table-of-jurisdictions-06-2013.pdf>)

Kompletní cena založení společnosti je tedy 11472,2 euro a náklady na vedení v dalších letech se pohybují kolem 6652 euro. Roční poplatky zahrnují správu společnosti a služby nominee ředitele, akcionáře a tajemníka spolu s vedením účetnictví.

Pod pojmy „Založení společnosti“ a „Správa společnosti“ jsou myšleny náklady jako poskytnutí sídla společnosti, služby registračního agenta, roční poplatek vládě, který činí na Kypru 350 euro [28], doručení dokumentů opatřených apostilou na adresu klienta, či bezplatné konzultace před založením společnosti i během registračního procesu.

Aby společnost mohla využívat daňových výhod, které poskytuje Kyperský systém, je nutné, aby společnost byla rezidentní, což znamená, že vedení musí být uskutečňováno na Kypru. Pro tyto účely jsou poskytováni, tzv. nominee ředitelé a akcionáři, kteří na ostrově žijí a společnost odtamtud spravují podle přání konečného skutečného vlastníka. Na Kypru je požadován minimálně jeden ředitel a akcionář. Dále je také nutností mít místního tajemníka, který za společnost komunikuje s úřady [27].

Zprostředkující společnost může také asistovat při otevírání bankovních účtů v jedné z Kyperských bank. Vybraná zprostředkující společnost poskytuje asistenci při otevření bankovního účtu za 460 euro, přičemž minimální zůstatek činí 1000 euro [29].

4.3. Struktura mezinárodního daňového plánování

Při mezinárodním daňovém plánování je jedním z nejdůležitějších prvků řádně promyšlená struktura, prezentující kudy bude kapitál veden, aby bylo dosaženo kýžené daňové úspory. Kyperská společnost TOP Globe Center Lrd, dceřinná společnost firmy TOP Investment Group nakoupí za 20 milionů euro operační systém Alpha do chytrých telefonů od nezávislé společnosti SoftTech.

Společnost TOP Globe center Ltd. na Kypru bude poskytovat licenci na tento software, a to společnosti ONIX Mobile SK v rámci holdingu, sídlící ve Slovenské Republice a nezávislé společnosti Pear Electronics ČR v České Republice. Cena licenčních poplatků je pro obě společnosti stejná a to čtyři miliony euro ročně.

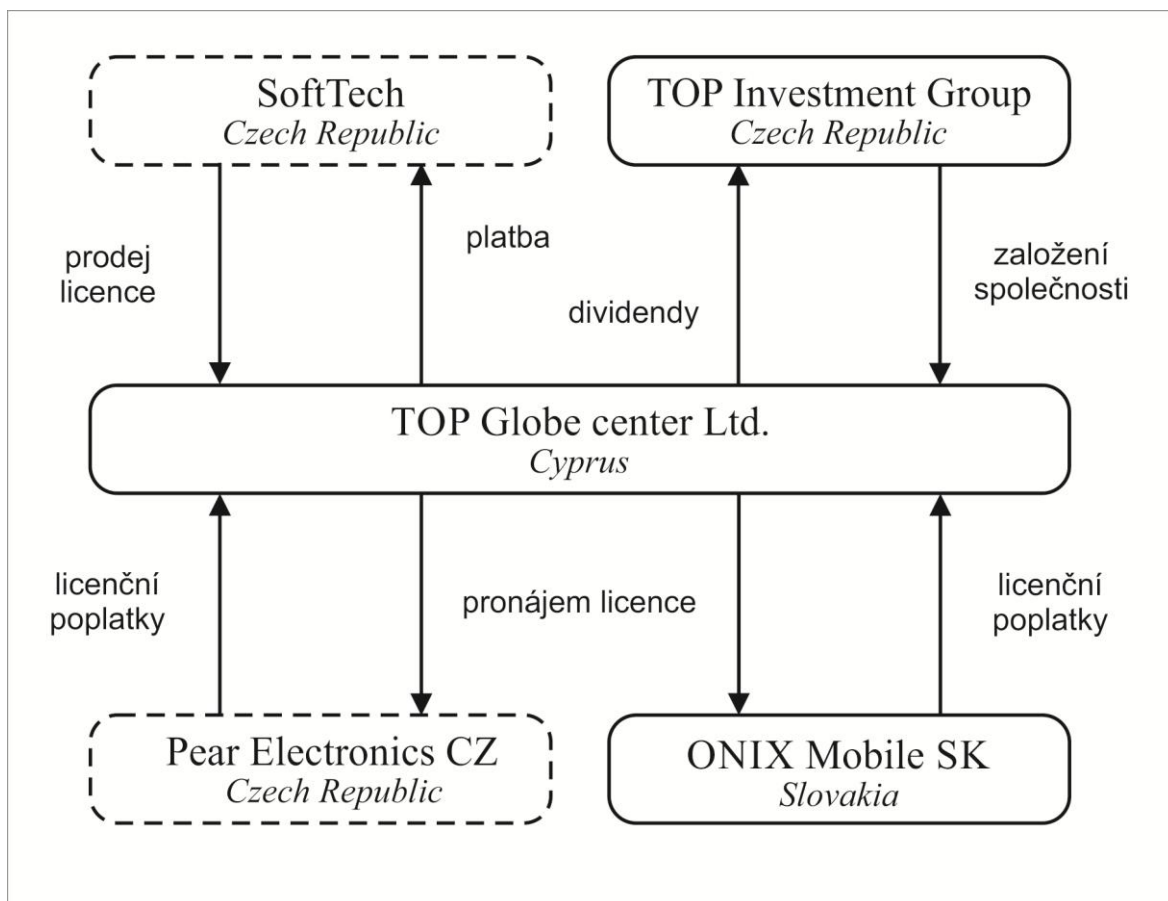


Schéma 2: Struktura daňového plánování s využitím Kypru (zdroj: tvorba autora)

V případě licenčních poplatků pro společnost ONIX Mobile SK, která se nachází v holdingu společnosti TOP Investment Group, a je stejně jako společnost TOP Globe center Ltd. na Kypru její dceřinou společností, je důležité zajistit správnost transferových cen, což znamená, že cena transakce mezi kapitálově spojenými osobami musí být stejná, jako kdyby zde žádné spojení neexistovalo. Toto je zajištěno tím, že pro nezávislou společnost Pear Electronics CZ je cena licenčních poplatků stejná. Předpokládejme, že cena 4 miliony euro odpovídá cenám obvyklým.

Díky evropské směrnici EU interest & royalties directive nebude na licenční poplatky, směřující ze společnosti ONIX Mobile SK ze Slovenské republiky na Kypr, uvalena žádná srážková daň a na Kypr tedy dorazí celé 4 miliony euro.

U společnosti Pear Electronics CZ, která je nezávislou společností bude na licenční poplatky z České Republiky na Kypr uvalena srážková daň a to ve výši 10 % odpovídající

ustanovením smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Českou Republikou a Kypr. Výsledná částka, která dorazí do společnosti na Kypru, bude tedy 3 600 000 euro.

Celkový zisk z licenčních poplatků na Kypru bude 7 600 000 euro. V tuto chvíli budou na zisk aplikovány výhody I.P. Boxu. Z hrubého zisku budou odepsány 4 miliony euro jakožto 20 % z ceny pořízení softwaru. Dále ze zbývajících 3 600 000 euro bude osvobozeno 80 % částky a zdanění bude podléhat zbylých 20 %, tedy 720 000 euro. Těchto 720 000 euro bude podléhat dani z příjmů právnických se sazbou 12,5 %. Výsledná zaplacená daň na Kypru bude tedy činit 90 000 euro, což zanechává efektivní daňovou sazbu na čísle 1,18 %.

Ze zisku, vytvořeného společností TOP Global center Ltd. na Kypru budou mateřské společnosti TOP Investment Group vypláceny dividendy. Tyto dividendy nebudou, díky členství obou států v Evropské unii, předmětem žádné srážkové daně a to díky směrnici EU parent subsidiary directive. Konečný akcionář v České republice, pobírající příjmy z kapitálového majetku musí tento příjem zdanit patnácti procenty podle daňových zákonů České republiky. [30]

4.4. Výpočty a výsledky

4.4.1. Bez využití daňové struktury

V situaci bez využití daňové struktury bude společnost TOP Investment Group poskytovat licence na duševní vlastnictví sama přímo konečných odběratelům. Bude tak podléhat dani z příjmu právnických osob podle tuzemských zákonů. Sazba této daně činí v České republice 19 % [30].

Platba od společnosti ONIX Mobile SK, která je v rámci holdingu je díky evropské směrnici osvobozena od srážkové daně a platba od společnosti Pear Electronics ČR je tuzemská platba, která také nepodléhá žádné srážkové dani, čili hrubý zisk bude činit celých 8 000 000 euro.

| | |
|---------------------|--------------------|
| Hrubý zisk | 8 000 000 € |
| DPPO (19%) | 1 520 000 € |
| Celkový zisk | 6 480 000 € |

4.4.2. S využitím daňové struktury

Následující tabulka znázorňuje výpočet daňové povinnosti kyperské firmy TOP Globe center Ltd..

| | |
|--------------------------|-----------------|
| Hrubý zisk z IP | 7 600 000 € |
| -20 % amortizace | 4 000 000 € |
| Čistý zisk před zdaněním | 3 600 000 € |
| -80% odpočet | 2 880 000 € |
| Celkem ke zdanění | 720 000 € |
| DPPO (12,5%) | 90 000 € |

Pro účely zjištění skutečného zisku je ještě nutné od výsledného zisku odečíst náklady vynaložené na založení a vedení společnosti na Kypru.

a) v 1. roce užívání

| | |
|--------------------------------|--------------------|
| Hrubý zisk | 7 600 000 € |
| - daňová povinnost | 90 000 € |
| - náklady na založení a vedení | 11 472 € |
| - náklady na bankovní účet | 1 460 € |
| Celkový zisk | 7 497 068 € |

b) v dalších letech

| | |
|---------------------|--------------------|
| Hrubý zisk | 7 600 000 € |
| - daňová povinnost | 90 000 € |
| - náklady na vedení | 6 652 € |
| Celkový zisk | 7 503 348 € |

5. Modelový případ – mezinárodní obchod

Společnosti často hledají pro své výrobky či služby co nejširší základnu zákazníků, a proto se snaží hledat nové trhy, na kterých by našly uplatnění. Tyto trhy často naleznou na území jiného státu, a v takovém případě mluvíme o mezinárodním obchodu, přesněji exportu. Další možností je nalézt na cizích trzích kvalitní či něčím zajímavé výrobky, které by společnosti importovaly a prodávaly svým zákazníkům s vyšší cenou.

Čína, jakožto jedna z největších a nejrychleji rostoucích ekonomik na světě, je velkým lákadlem pro zahraniční podnikatele, kteří by rádi využili obrovského potenciálu jejího trhu. A patrně nejlepším prostředkem jak se na tento trh za co nejlepších podmínek dostat je zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky, Hong Kong.

Česká společnost PP – Enterprises chce nakupovat v Číně přístroje na kopírování snímků, které následně bude prodávat s vyšší cenou svým mezinárodním zákazníkům. Pro tyto účely chce využít Hong Kong, často nazývaný jako „brána do Číny“. Díky jeho přívětivým podmínkám pro Import/Export s Čínou chce optimalizovat svou daňovou povinnost a dosáhnout nejvyššího možného zisku.

5.1. Hong Kong – přehled

Hong Kong je zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky rozkládající se na pobřeží jihočínského moře. Rozlohou zabírá 1100 kilometrů čtverečních a žije zde přes 7,2 milionů obyvatel, převážně Číňanů. [31]

Až do roku 1997 byl Hong Kong britskou kolonií, avšak v červenci tohoto roku došlo k předání pod správu Čínské lidové republiky. Oblast si zachovala svojí autonomii, kterou ji zaručuje mini-ústava až do roku 2047. Toto uspořádání je pod principem „jedna

země, dva systémy“ a Čína smí zasahovat do správy Hong Kongu pouze v otázkách obrany a zahraničních styků. [31]

Také soudnictví zůstalo doménou Hong Kongu, a tak systém nezávislých soudů, který zde byl pod správou Velké Británie, zůstal nezměněn. K zaručení nezávislosti soudů jsou často zváni zahraniční vážení soudci, aby zasedali u soudů nejvyšší instance. [32] Úředními jazyky v Hong Kongu jsou čínština a také angličtina. Měnovou jednotkou je Hong Kongský dolar (HKD), 1 USD = cca 7,8 HKD. [31]

Hong Kong má jednoduchý systém daní s mírnými sazbami. Daň z přidané hodnoty zde vůbec neexistuje a clo se uvaluje pouze na spotřební zboží jako alkohol či tabákové výrobky. Daň ze zisku činí 16,5 %, avšak je založena na tzv. teritoriálním principu, což znamená, že dani podléhá pouze zisk plynoucí z aktivit na území Hong Kongu. [31]

The Heritage Foundation každoročně vytváří žebříček nejsvobodnějších ekonomik na světě a Hong Kong je v něm každoročně na prvním místě již od roku 1995. [33]

5.1.1. Forma společnosti

Nejčastěji zakládanou společností v Hong Kongu je Private company limited by shares (Ltd.). Minimální počet akcionářů jsou dva a maximální počet členů musí být do padesáti. Společnost se musí registrovat do obchodního rejstříku (tzv. Companies registry) a musí každoročně obdržet osvědčení o registraci (tzv. Business registration certificate) od Business Registration Office of the Inland Revenue Department. Pokud společnost podá žádost o re-registraci do 42 dnů od výročí založení společnosti, jsou poplatky mírné (105 HKD), avšak pokud je žádost podána později, poplatky se rapidně zvyšují a mohou dosáhnout až 3480 HKD. [31] [34]

5.1.2. Zahraniční vztahy

Jako jedno z nejvýznamnějších finančních center na světě je Hong Kong členem hned několika mezinárodních organizací. Mezi ty nejvýznamnější patří Světová obchodní organizace, nebo FATF. V těchto organizacích vystupuje autonomně a nezávisle na Číně. [35] [36]

Hong Kong má v současné době přes třicet smluv o zamezení dvojího zdanění se státy z celého světa, mimo jiné také s Českou republikou. [37] S některými zeměmi také dojednává dohody o výměně informací.

- *Mainland and Hong Kong Closer Economic Partnership Arrangement (CEPA)*

CEPA je bilaterální dohoda mezi pevninskou Čínou a Hong Kongem o bližší ekonomické spolupráci. Je to první podepsaná dohoda o zóně volného obchodu zboží a služeb mezi těmito zeměmi. Poprvé byla dohoda podepsána v roce 2003 a od té doby byla ještě desetkrát doplněna o další druhy zboží. [38]

V dohodě je popsáno více než 1700 druhů zboží, které při splnění podmínek určených v dohodě mohou být exportovány do Číny bez jakýchkoliv tarifních poplatků. Také poskytovatelé služeb mohou využívat příznivých podmínek a výhod, které pevninská Čína poskytuje Hong Kongu. Je však nutné splnit podmínky jako jsou rezidentství nebo tři až pětileté fungování v Hong Kongu, podle sektoru služeb. [38]

- *Hong Kong – EFTA Free Trade Agreement*

Tato dohoda je první uzavřená dohoda s evropskými státy, která byla podepsaná 21. června 2011. EFTA je Evropské sdružení evropských států, jmenovitě Islandu, Lichtenštejnska, Norska a Švýcarska. Tato dohoda zaručuje volný obchod se zbožím a službami a také volnost investic. [39]

- *ASEAN – China Free Trade Agreement*

V listopadu 2011 podal Hong Kong formální žádost o zapojení do zóny volného obchodu Číny a Sdružení národů jihovýchodní Asie (ASEAN). Toto sdružení se skládá ze států Brunej, Kambodža, Indonésie, Laos, Malajsie, Myanmar, Filipíny, Singapur, Thajsko a Vietnam [40]. Již před vstupem do této zóny byl Hong Kong hojně využíván při obchodování mezi členy zóny volného obchodu, a proto jeho vstup zvýšil efektivnost a právní jistotu těchto obchodů. [39]

5.2. Čína – přehled

Čínská lidová republika má jednu z největších ekonomik na světě a nejrychlejší tempo růstu na světě. Tato socialistická země zažila během několika posledních dekad přímo raketový vzestup. Z převážně agrárně založené ekonomiky se po přechodu od centrálně plánované ekonomiky k ekonomice založené na tržních principech koncem 70. let dvacátého století, postupně stala světová průmyslová velmoc a největším světový exportér. V roce 2010 se Čína posunula na druhé místo v žebříčku světových ekonomik podle nominálního HDP, když předčila Japonsko a zařadila se hned za Spojené státy americké. [41]

Oficiálními jazyky v Číně jsou čínština, kantonština a různé dialekty. Měnovou jednotkou je Renminbi (CNY) a 1 USD vyháází na 6,15 CNY. V Čínské lidové republice lze platit pouze místní měnou. [41]

Největšími obchodními partnery Číny jsou Evropská Unie, Spojené státy americké, Sdružení národů jihovýchodní Asie, Hong Kong a Japonsko. U Hongkongu je markantní rozdíl mezi exportem do Číny a importem z ní. Za rok 2012 činil vývoz z Číny 323,5 miliard dolarů, zatímco dovoz do Číny byl pouze 18 miliard dolarů, což zanechává saldo zahraničního obchodu Číny na čísle 305,5 miliard dolarů. Zboží bývá v Hong Kongu často re-exportováno do jiných států světa. [41]

Typy podniků zakládané v Číně zahraničními podnikateli jsou buď „reprezentační kancelář“, která nevyžaduje žádný základní kapitál, avšak nesmí vstupovat do žádných právních vztahů. Dalším možností je „Plně vlastněná zahraniční společnost (WOFE)“, která vyžaduje základní kapitál, který má sice stanovenou minimální hodnotu, avšak je důkladně zkoumán čínskými úřady, jestli je dostatečný pro zvolený druh podnikání. V neposlední řadě je možnost utvořit tzn. „Společný podnik“, tedy společný podnik vlastněný z části čínským partnerem a ze zbylé částí zahraničním partnerem. Při vzniku tohoto druhu podniku se často předpokládá, že čínská strana zná tamní trh a bude tak jednodušší na tento trh vstoupit. [41]

5.3. Založení společnosti

Pro založení společnosti bude použita společnost, která zajišťuje služby klientům, také v Hong Kongu. V následující tabulce jsou popsány ceny jednotlivých položek při zakládání a vedení společnosti v dolarech.

| Hong Kong společnost Ltd. | |
|-------------------------------------------------------------|-----------|
| | Cena v \$ |
| Založení společnosti | 600 |
| Správa společnosti p.a. | 1990 |
| Nominee ředitel p.a. | 500 |
| Nominee akcionář p.a. | 300 |
| Místní tajemník p.a. | 400 |
| Dodatková plná moc od Nominee ředitele | 300 |
| Ověření plné moci / Apostila ověřovací doložky | 100/100 |
| Písemné rozhodnutí ředitele / představenstva | 500 |
| Převod akcií / obch. podílů | 700 |
| Certificate of Goodstanding / Incumbency | 600 |
| Apostile on Certificate of Goodstanding / Incumbency | 0 |
| Vedení účetnictví p.a. | Od 2000 |
| Vypracování ročních reportů | 0 |
| CELKEM | 8090 |

Tabulka 2: Ceník založení společnosti v Hong Kongu, (Zdroj: <http://www.danovyraj.cz/sqlcache/comparative-table-of-jurisdictions-06-2013.pdf>)

Celkové náklady na založení a vedení společnosti se všemi potřebnými záležitostmi vyjdou na 8090 dolarů. V dalších letech 5190 dolarů za každoroční výdaje na nominee ředitele, akcionáře a tajemníka spolu s vedením společnosti a jejího účetnictví. Všechny náklady jako poplatky státu, či vnitropodnikové formální záležitosti jsou zahrnuty pod položkami „založení společnosti“ či „vedení společnost“. Zprostředkující společností bude také poskytnuta kancelář, která je nutná jako místo vedení společnosti. To musí mít každá firma působící v Hong Kongu.

Pro splnění podmínek Hong Kongu je nutný tajemník, který je tamním rezidentem, naopak ředitel může být rezidentem kteréhokoliv státu, nominee ředitel tedy není přímo vyžadován. Přesto není na škodu nominee ředitele a akcionáře mít pro jednodušší chod společnosti a nepatrně větší anonymitu. Informace o ředitelích a akcionářích jsou veřejně dostupné. [42]

5.4. Import z Čínské lidové republiky

Společnost PP – Office Ltd. sídlící v Hong Kongu, která je dceřinou společností firmy PP – Enterprises se sídlem v České Republice chce nakupovat kopírovací přístroje od Čínské společnosti CopyTechStar a následně je dále prodávat s obchodní marží.

5.4.1. Struktura mezinárodního daňového plánování

Za rok chce firma PP – Office nakoupit a pře-prodat celkem 1000 kopírovacích přístrojů. Od firmy CopyTechStar je nakoupí za cenu 2200 dolarů za kus a svým mezinárodním klientům je bude prodávat za 3000 dolarů za kus. Celkový výnos bude tedy 800 000 tisíc amerických dolarů.

Hong Kong je tzv. svobodný přístav a na většinu druhů zboží se zde tedy neplatí žádné clo ani jiné poplatky. Daň z přidané hodnoty zde vůbec neexistuje, takže jedinými náklady budou nájemné za sklad v Hong Kongu, cena dopravy z Číny do Hong Kongu, vedení firmy a následně daň ze zisku z pře-prodaného zboží.

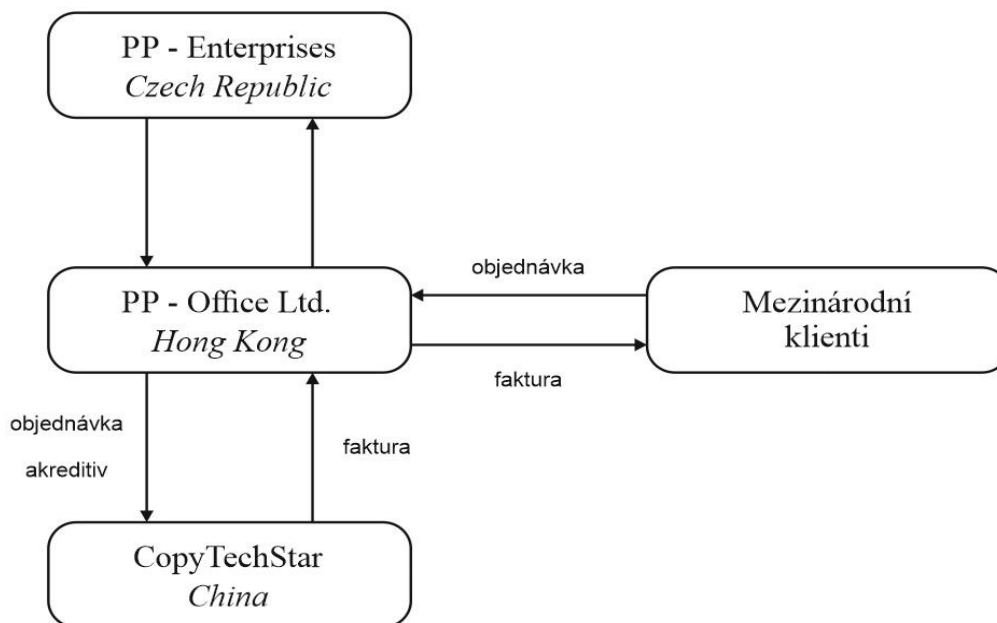


Schéma 3: Struktura daňového plánování s využitím Hong Kongu (zdroj: tvorba autora)

5.4.2. Výpočty a výsledky

1) Bez využití struktury daňového plánování

V situaci bez využití struktury daňového plánování bude zboží z Číny dovezeno do České republiky, odkud bude následně prodáno koncovým zákazníkům. S tímto postupem jsou spjaty další náklady:

- Daň z příjmu právnických osob

V České republice činí sazba daně z příjmu právnických osob 19 % [30]. Při zisku 3 000 000 dolarů bude daňová povinnost činit **570 000 dolarů**.

| | |
|--------------------------------------|-------------------|
| Hrubý zisk | 3 000 000 \$ |
| Sazba daně z příjmů právnických osob | 19 % |
| Daň z příjmu právnických osob | 570 000 \$ |

- Clo

Při dovozu zboží do České republiky ze států mimo Evropskou Unii v celkové hodnotě přesahující 150 euro je nutné zaplatit clo [43]. Kopírovací přístroje se nacházejí pod podpoložkou 8443 12 00 celního sazebníku („*Ofsetové tiskařské stroje a přístroje pro archový tisk (plochý tisk), kancelářského typu (používající archy o s jednou stranou nepřesahující 22 cm a druhou stranou nepřesahující 36 cm, v nepřeloženém stavu)*“), které odpovídá smluvní sazba 1,7 % [44]. Celní povinnost bude tedy činit **37 400 dolarů**.

| | |
|------------------------|------------------|
| Cena zboží | 2 200 000 \$ |
| Celní sazba | 1,7 % |
| Celní povinnost | 37 400 \$ |

- Náklady na dopravu

Nejlevnější formou dopravy zboží je doprava lodní. Na trase Čína – Česká republika se cena za dopravu 500kg zboží pohybuje mezi 700 – 5600 Kč [45]. Vzhledem k vyšším rozměrům kopírovacích přístrojů byla použita horní sazba. Při váze 25 kilogramů na jednu kopírku je tedy potřeba převézt 25 000 kilogramů zboží. Náklady na dopravu tedy budou činit 280 000 Kč, tedy **12 500 dolarů**.

| | |
|---------------------------------------|------------------|
| Cena dopravy za 500 kg | 5600 Kč |
| Cena dopravy za 25 000 kg (Kč) | 280 000 Kč |
| Cena dopravy za 25 000 kg (\$) | 12 500 \$ |

- Daň z přidané hodnoty

Na dovoz zboží se vztahuje základní sazba daně z přidané hodnoty, která činí v České republice 21 % [46]. Základem pro výpočet DPH v tomto případě je

cena zboží, clo a cena dopravy. Při základu daně 2 249 900 dolarů a daňové sazbě 21 % se bude DPH rovnat **472 479 dolarům**.

| | |
|------------------------------|---------------------|
| Cena zboží | 2 200 000 \$ |
| Clo | 37 400 \$ |
| Cena dopravy | 12 500 \$ |
| Základ daně | 2 249 900 \$ |
| Sazba daně z přidané hodnoty | 21 % |
| Daň z přidané hodnoty | 472 479 \$ |

- Sklad

Mezi nákupem a prodejem zboží je nutné jej někde nechat uskladnit, proto je třeba také počítat s náklady na sklad. V Praze se ceny za pronájem metru čtverečního skladové plochy na měsíc pohybují kolem 85 Kč (3,802 dolarů) [47]. Za předpokladu, že zboží bude dodáváno a prodáváno postupně během roku by měl postačit sklad o rozloze 500 metrů čtverečních. Roční náklady na pronájem skladu budou tedy činit **22 812 dolarů**.

| | |
|------------------------------------------|------------------|
| Cena za m ² (měsíčně) | 3,802 \$ |
| Cena za 500 m ² (měsíčně) | 1 901 \$ |
| Cena za 500 m² (ročně) | 22 812 \$ |

Z výpočtů je zřejmé, že bez využití struktury daňového plánování by se společnost dostala do ztráty a obchod by byl velmi nevýhodný. Výnos z pře-prodeje zboží činí 800 000 dolarů, zatímco náklady dohromady čítají 1 115 191 dolarů. Ztráta by se tedy vyšplhala na 315 191 dolarů.

| | |
|---------------------------------|------------|
| Výnos z prodeje zboží | 800 000 \$ |
| - daň z příjmů právnických osob | 570 000 \$ |
| - clo | 37 400 \$ |

| | |
|-------------------------|--------------------|
| - náklady na dopravu | 12 500 \$ |
| - daň z přidané hodnoty | 472 479 \$ |
| - sklad | 22 812 \$ |
| Zisk /Ztráta | -315 191 \$ |

2) S využitím struktury daňového plánování

V případě využití Hong Kongu při mezinárodním obchodu bude zboží nakoupené v Číně importováno do Hong Kongu, kde dojde k uskladnění a následnému prodeji koncovým zákazníkům. Díky příznivým podmínkám pro export/import budou náklady představovat pouze nájemné za sklad, dopravu z Číny, vedení firmy v jurisdikci a daň ze zisku.

- Daň ze zisku

Zisk vzniká z aktivit na území Hong Kongu, je tedy potřeba zaplatit daň ze zisku, která činí 16,5 %, což je vzhledem k světovému průměru velmi přívětivá sazba. Za daň ze zisku tedy je nutné odvést **495 000 dolarů**.

| | |
|--------------------------------------|-------------------|
| Hrubý zisk | 3 000 000 \$ |
| Sazba daně z příjmů právnických osob | 16,5 % |
| Daň z příjmu právnických osob | 495 000 \$ |

- Sklad

Pronájem skladu je v Hong Kongu relativně drahou záležitostí, jelikož pouze 5 států má vyšší průměrnou cenu za čtvereční stopu. Tato průměrná cena činí 13,65 dolaru [48]. Opět předpokládejme potřebu pětiset metrů čtverečních skladové plochy (500 metrů čtverečních= 5382 čtverečných stop). Cena za metr čtvereční je tedy 146,9286 dolarů a za 500 metrů čtverečních se dostaneme na číslo **73 464,3 dolarů**.

| | |
|--------------------------------------|--------------------|
| Cena za čtvereční stopu | 13,65 \$ |
| Cena za čtvereční metr | 146,9286 \$ |
| Cena za 500 čtverečních metrů | 73 464,3 \$ |

- Náklady na dopravu

Hong Kong má velmi výhodnou polohu pro obchod s Čínou a vzdálenosti nejsou příliš vysoké. Při využití lodní dopravy se cena za přepravu pohybuje kolem **5000 dolarů** [49].

- Vedení firmy

Jak již bylo zmíněno v kapitole 5.3, založení a vedení v prvním roce vychází na **8090 dolarů** a v dalších letech na **5190 dolarů**.

Je patrné, že díky využití Hong Kongu jsou náklady podstatně vlídnější k podnikatelskému záměru, a i přes zaplacení daně ze zisku dosáhne společnost zisku. Náklady dosahují hodnoty 581 554,3 dolaru a výnos činí 800 000 dolarů. Firma tedy dosáhne zisku ve výši **218 445,7 dolaru**.

| | |
|-----------------------|---------------------|
| Výnos z prodeje zboží | 800 000 \$ |
| - daň ze zisku | 495 000 \$ |
| - sklad | 73 464,3 \$ |
| - náklady na dopravu | 5000 \$ |
| - vedení společnosti | 8090 \$ |
| Zisk/ztráta | 218 445,7 \$ |

6. Výsledky a diskuze

V části věnující se licenčním poplatkům byly determinovány možnosti úspory a náklady spojené s vedením společnosti. V následující tabulce jsou porovnány situace bez použití a s použitím struktury mezinárodního daňového plánování.

| | S využitím struktury | Bez využití struktury |
|----------------------------|----------------------|-----------------------|
| Hrubý zisk | 7 600 000 € | 8 000 000 € |
| - daňová povinnost | 90 000 € | 1 520 000 € |
| - vedení společnosti | 11 472 € | X |
| - založení bankovního účtu | 1460 € | X |
| Zisk/ztráta | 7 497 068 € | 6 480 000 € |

Tabulka 3: Srovnání výsledků mezinárodního daňového plánování s využitím Kypru (zdroj: vlastní tvorba autora)

Z tabulky vyplývá, že zisk vytvořený bez použití daňové struktury činí 6 480 000 €, zatímco s jejím použitím se zisk pohybuje kolem 7 500 000 € podle roku, který uvažujeme. Díky mezinárodnímu plánování tedy byla společnost TOP Investment Group schopna ušetřit přes 1 milion eur.

V tabulce níže jsou srovnány situace bez a s použitím struktur mezinárodního daňového plánování při importu z Číny s využitím Hong Kongu.

| | S využitím struktury | Bez využití struktury |
|-------------------------|----------------------|-----------------------|
| Výnosy z prodeje | 800 000 \$ | 800 000 \$ |
| - daň z příjmu/zisku | 495 000 \$ | 570 000 \$ |
| - clo | X | 37 400 \$ |
| - náklady na dopravu | 5000 \$ | 12500 \$ |
| - daň z přidané hodnoty | X | 472 479 \$ |
| - sklad | 73 464,3 \$ | 22 812 \$ |
| - vedení společnosti | 8090 \$ | X |

| | | |
|-------------|----------------|--------------|
| Zisk/ztráta | + 218 445,7 \$ | - 315 191 \$ |
|-------------|----------------|--------------|

Tabulka 4: Srovnání výsledků mezinárodního daňového plánování s využitím Hong Kongu (zdroj: vlastní tvorba autora)

Již na první pohled je patrné, že s výjimkou nákladů na skladové plochy jsou všechny ostatní nákladové položky nižší při využití daňové struktury.

Bez využití struktury mezinárodního daňového plánování firma padne do ztráty 315 191 dolarů, zatímco s jejím využitím, především díky neexistenci daně z přidané hodnoty a celní povinnosti, firma vykáže zisk 218 445,7. Rozdíl kolem pětiset tisíc dolarů je tedy opravdu markantní, a zatímco při využití Hong Kongu bude společnost při zvýšení množství pře-prodávaneého zboží vykazovat stále vyšší zisk, tak vinou vysokých nákladů při importu bude v situaci bez využití Hong Kongu vykazovat stále vyšší ztrátu.

Tato práce sleduje ekonomický přínos běžně používaných struktur mezinárodního daňového plánování z pohledu podnikatelských subjektů. Právní otázky nejsou předmětem této práce a mohou být objektem dalšího bádání, například v diplomové práci.

7. Závěr

V bakalářské práci byly identifikovány možnosti, které mezinárodní daňové plánování přináší a byl jasně prokázán prospěch, který podnikatelským subjektům poskytuje. Do plné míry byly využity všechny výhody, které použité jurisdikce či mezinárodní organizace poskytují a byly uvedeny náklady a omezení, které mezinárodní daňové plánování limitují.

V případě modelového případu, který se zabýval možnostmi optimalizace daňové povinnosti v oblasti licenčních poplatků, byl kvantifikován přínos, který přináší využití Kyprské republiky. Především díky využití I.P Boxu a evropských směrnic byla efektivní daňová sazba na Kypru snížena až na 1,18 %, což je proti 19 %, které by byly zaplacený v České republice obrovský rozdíl. Modelová firma tedy nominálně ušetřila více než jeden milion euro.

Modelový případ zabývající se mezinárodním obchodem prokázal velký přínos při využití Hong Kongu k importu zboží z Číny. Při využití struktury mezinárodního daňového plánování vykazala firma zisk ve výši dvou set tisíc dolarů, naopak bez jejího využití firma spadla hluboko do ztráty ve výši tří set tisíc dolarů, a to zejména vinou vysoké ceny dopravy na trase Čína – Česká republika a také vysokým nákladům na clo a daň z přidané hodnoty při dovozu. Při aktuálních sazbách DPH a cla při dovozu do České republiky a také daně z příjmu právnických osob by se modelová firma i při zvýšení počtu prodaného zboží dostávala stále hlouběji do ztráty. Při představených podmínkách by tedy situace bez využití struktury daňového plánování měla nulový potenciál. Za rozdílový bod lze tedy považovat právě absenci daně z přidané hodnoty a cla na většinu druhů zboží při dovozu do Hong Kongu. Do úvahy je pouze nutné vzít vysokou cenu pronájmu skladových ploch v Hong Kongu, avšak jakožto fixní náklad by netvořil například při případném zvýšení objemu prodeje vážnější problémy.

Z výsledků modelových případů, lze vyvodit, že při správně promyšlené struktuře mezinárodního daňového plánování jsou společnosti schopny dosáhnout podstatné úspory na daňových nákladech a zvýšit tak svůj zisk.

8. Seznam použitých zdrojů

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. Vyd. 1. Praha: C. H. Beck, 2010, xii, 183 s. ISBN 978-80-7400-010-2.
- [2] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-354-6.
- [3] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozš.vyd. Olomouc: Anag, 2012, sv. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- [4] OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - an overview of available products. OECD. *OECD: Better policies for better lives* [online]. [cit. 2014-03-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdmtcavailableproducts.htm>
- [5] Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění - 2013. MF - 15 - ODBOR DANĚ Z PŘÍJMŮ; 1503 - ODD. MEZINÁRODNÍ DAŇOVÉ VZTAHY. *Ministerstvo financí: České republiky* [online]. [cit. 2014-05-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>
- [6] KLEIN, Štěpán a Karel ŽÍDEK. *Mezinárodní daňové plánování*. 1. vyd. Praha: Grada publishing a.s., 2002, 230 s. ISBN 80-247-0563-X.
- [7] OECD. ARTICLES OF THE OECD MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND CAPITAL: [as they read on 22 July 2010]. In: *OECD* [online]. 2010 [cit. 2014-05-20]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/47213736.pdf>
- [8] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [9] *Mezinárodní daňové plánování (international tax planning)*. *Akontrust* [online]. [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: <http://www.akont.cz/cz/162.mezinarodni-danove-planovani-international-tax-planning>

- [10] BILTON, Howard. Confidentiality, Tax Avoidance And Evasion. *LOWTAX: Global Tax & Business portal* [online]. 2013 [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/articles/Confidentiality Tax Avoidance and Evasion-570819.html>
- [11] LOWTAX EDITORIAL. International Tax Planning For Companies. *LOWTAX: Global Tax & Business portal* [online]. 2014 [cit. 2014-06-08]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/features/International Tax Planning for Companies-571315.html>
- [12] About BEPS. OECD. *OECD: Better policies for better lives* [online]. 2014 [cit. 2014-06-10]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>
- [13] Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. OECD. *OECD: Better policies for better lives* [online]. 2014 [cit. 2014-09-15]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>
- [14] Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). OECD. *OECD: Better policies for better lives* [online]. [cit. 2014-09-15]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>
- [15] ARRINDELL, Ben a Mohammed PATEL. Double Taxation Agreements v Tax Information Exchange Agreements. *Business Barbados* [online]. 2012 [cit. 2014-09-15]. Dostupné z: http://businessbarbados.com/why_barbados/double-taxation-agreements-tax-information-exchange-agreements/
- [16] Co je FATCA a jaký bude mít dopad na vaši firmu. PWC. *Pwc* [online]. [cit. 2014-09-15]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/bankovnictvi/fatca/index.jhtml>
- [17] How FATCA Will Impact Tax Planning. FREEMONT GROUP. *LOWTAX: Global tax & Business portal* [online]. 2013 [cit. 2014-09-15]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/blogs/How-FATCA-Will-Impact-Tax-Planning-570801.html>
- [18] Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojího zdanění - 2013. Ministerstvo Financí: České Republiky [online]. 2013 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv/2013/prehled-platnych-smluv-ceske-republiky-o-10203>

- [19] Cyprus: Country And Foreign Investment: Executive Summary. *LOWTAX: Global Tax & Business Portal* [online]. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/information/cyprus/cyprus-executive-summary.html>
- [20] EARNST&YOUNG. Changes in Cypriot tax and other legislativ [online]. 2013 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax-Alert-18-April-2013-Eng/\\$FILE/Tax-Alert-18-April-2013-Eng.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax-Alert-18-April-2013-Eng/$FILE/Tax-Alert-18-April-2013-Eng.pdf)
- [21] Cyprus: Types Of Company: Private Company Limited By Shares. *LOWTAX: Global Tax & Business Portal* [online]. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/information/cyprus/cyprus-private-company-limited-by-shares.html> publiky-o-10203
- [22] Tax rates online. *KPMG: cutting through complexity* [online]. 2014 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/tax-rates-online.aspx>
- [23] Double Taxation Agreements. *Republic of Cyprus: Ministry of Finance* [online]. 2014 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: http://www.mof.gov.cy/mof/mof.nsf/page26_en/page26_en?OpenDocument
- [24] Cyprus: A Tax Efficient EU Intellectual Property (IP) Box. *Rödl & Partner* [online]. [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: http://www.roedl.com/locations/europe/cyprus/a_tax_efficient_eu_intellectual_property_ip_box.html
- [25] Taxation of cross-border interest and royalty payments in the European Union. *European Commission: Taxation and customs union* [online]. 2014 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm
- [26] Parent companies and their subsidiaries in the European Union. European Commission: Taxation and customs union [online]. 2014 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm

- [27] Cyprus Company Registration. ERTEAM: Corporate Services [online]. 2014 [cit. 2014-11-14]. Dostupné z: <http://www.erteamcorp-services.com/cyprus-nominee-services/>
- [28] Annual Levy on companies registered in Cyprus – Update. *GEORGIADES & PELIDES LLC: Advocates & Legal Consultants* [online]. Nicosia, 2014 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.cypruslaw.com.cy/gp-news/annual-levy-on-companies-registered-in-cyprus-update/>
- [29] TERRINVEST & CO. LLP. Asistence při zakládání bankovních účtů [online]. 2014 [cit. 2014-10-28]. Dostupné z: <http://www.danovyraj.cz/cz/download/1404041561/?at=1>
- [30] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
- [31] Zastupitelský úřad Hong Kong (Čína). Souhrnná teritoriální informace Hong Kong (Čína) [online]. Hong Kong. 2014 [cit. 2014-11-02]. Dostupné z: <http://services.czechtrade.cz/pdf/sti/hongkong-cina-2014-10-01.pdf>
- [32] PANG, Melissa Kaye. Hong Kong as a Base for Doing Business in Mainland China. *Business Law Today* [online]. 2013 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: http://www.americanbar.org/publications/blt/2013/06/01_pang.html
- [33] Country Rankings. THE HERITAGE FOUNDATION. *2014 Index of Economic Freedom* [online]. 2014 [cit. 2014-11-02]. Dostupné z: <http://www.heritage.org/index/ranking>
- [34] Hong Kong: Types Of Company: Private Company Limited By Shares. *LOWTAX: Global Tax & Business Portal* [online]. [cit. 2014-11-02]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/information/hong-kong/hong-kong-private-company-limited-by-shares.html>
- [35] Hong Kong, China and the WTO. World Trade Organization [online]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: http://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/hong_kong_china_e.htm
- [36] Hong Kong, China. FATF [online]. 2014 [cit. 2014-10-30]. Dostupné z: <http://www.fatf-gafi.org/countries/d-i/hongkongchina/>

- [37] Comprehensive Double Taxation Agreements concluded. *The Government of Hong Kong Special Administrative Region: Inland Revenue Department* [online]. 2014 [cit. 2014-11-02]. Dostupné z: http://www.ird.gov.hk/eng/tax/dta_inc.htm
- [38] Mainland and Hong Kong Closer Economic Partnership Arrangement (CEPA). *The Government of Hong Kong Special Administrative Region: Trade and Industry Department* [online]. 2014 [cit. 2014-11-02]. Dostupné z: <http://www.tid.gov.hk/english/cepa/index.html>
- [39] Hong Kong: Double Tax Treaties: Other International Agreements. *LOWTAX: Global Tax & Business Portal* [online]. [cit. 2014-11-03]. Dostupné z: <http://www.lowtax.net/information/hong-kong/hong-kong-other-international-agreements.html>
- [40] ASEAN Member States. *Association of Southwest Asian Nations* [online]. 2014 [cit. 2014-11-03]. Dostupné z: <http://www.asean.org/asean/asean-member-states>
- [41] Zastupitelský úřad Peking (Čínská lidová republika). Souhrnná teritoriální informace Čína [online]. Hong Kong. 2014 [cit. 2014-11-02]. Dostupné z: <http://services.czechtrade.cz/pdf/sti/cina-2014-03-31.pdf>
- [42] Nominee Director (Professional Director) or Nominee Shareholder. GTS Hong Kong Limited [online]. 2014 [cit. 2014-11-14]. Dostupné z: <http://www.gtshongkong.com/nominee-director-or-nominee-shareholder.html>
- [43] Odbavování poštovních zásilek na odd. 023.1 – Celní pošta, nákupy přes internet. Celní správa České republiky [online]. 2009 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/clo/odbavovani-postovnich-zasilek/Stranky/default.aspx>
- [44] Informace TARIC: Kód zboží: 844312. Evropská komise: Daně a celní unie [online]. 2014 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/measures.jsp?Lang=cs&SimDate=20141107&Area=CN&Taric=844312&LangDescr=cs
- [45] HEBNAR, Jan, Barbora KOCOURKOVÁ a Lucie MARKOVÁ. ZASTUPITELSKÝ ÚŘAD ČR V PEKINGU. Export do Číny [online]. 2012 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: http://www.mzv.cz/file/832898/expo_r_do_Ciny.pdf

- [46] Sazby DPH, výpočet DPH. Jakpodnikat [online]. 2013 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/dph-sazby.php>
- [47] *Skladuj.cz: Nabídka prostor přímo od majitelů* [online]. 2014 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: http://www.skladuj.cz/vyberte-si-nemovitost?homepage=1&locality_kraj_kod_sklad%5B3100%5D=3100&advert_type_array%5B92%5D%5Bid%5D=92&advert_type_array%5B92%5D%5Barea_units_from%5D=&advert_type_array%5B92%5D%5Barea_units_to%5D=&advert_type_array%5B92%5D%5Bceiling_height_min%5D=
- [48] SITO, Peggy. Warehouse rents in Hong Kong rise amid tight supply and strong demand. South China Morning Post: Property [online]. 2013 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://www.scmp.com/property/hong-kong-china/article/1299820/warehouse-rents-hong-kong-rise-amid-tight-supply-and-strong>
- [49] World Freight Rates [online]. 2013 [cit. 2014-11-09]. Dostupné z: <http://worldfreightrates.com/en/freight>
- [50] Enhanced administrative cooperation in the field of (direct) taxation. European Commission: Taxation and Customs Union [online]. 2014 [cit. 2014-11-15]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/index_en.htm