

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

DIPLOMOVÁ PRÁCE

1998

Stanislava Pavelková

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta



Obor Podniková ekonomika

"Daňové ráje"

"Offshore Centres"

DP-PE-KFÚ-038

Stanislava Pavelková

Vedoucí práce: Ing. Hana Bezoušková, katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Jiří Nekovář, Eurotrend Praha

Počet stran: 59

Počet příloh: 3

Datum odevzdání: 29. 5. 1998

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Hospodářská fakulta

Katedra financí a účetnictví

Školní rok 1997/98

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

pro

Stanislavu P a v e l k o v o u

obor č. 6268 - 8 Podniková ekonomika

Vedoucí katedry Vám ve smyslu zákona č. 172/1990 Sb o vysokých školách a nava-
zujících předpisů určuje tuto diplomovou práci:

Název tématu:

"Daňové ráje"

Zásady pro vypracování:

1. Daňová soustava ČR.
2. Optimalizace daňové povinnosti důchodových daní.
3. Daňové ráje.

1217/98 H/

KFU / POE
56 a, 29. 1. 1998

Poděkování:

Chtěla bych poděkovat ing. Haně Bezouškové z Katedry financí a účetnictví Technické univerzity v Liberci a ing. Jiřímu Nekováři za odborné vedení při vypracování diplomové práce.

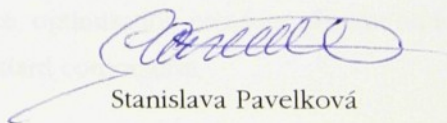
V Liberci dne 22. 5. 1998

Místopřísežné prohlášení:

Místopřísežně prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury pod vedením vedoucího a konzultanta.

Jsem si vědoma toho, že diplomová práce je majetkem školy a že bez souhlasu děkana fakulty s ní nesmím disponovat (například publikovat). Beru na vědomí, že po pěti letech si mohu diplomovou práci vyžádat v Univerzitní knihovně TU v Liberci, kde je uložena, a tím výše uvedená omezení vůči mé osobě končí.

V Liberci dne 22. 5. 1998



Stanislava Pavelková

Anotace

Tato diplomová práce se zabývá problematikou „daňových rájů“, respektive optimalizací daňové povinnosti v rámci českého daňového systému. Na problematiku „daňových rájů“ je pohlíženo prostřednictvím daně z příjmů právnických osob.

Logika fungování „daňových rájů“ je objasňována na praktických studiích, které jsou doplněny o daňový dopad celé transakce na český podnikatelský subjekt.

Cílem této diplomové práce není pouze objasnit problematiku využívání „daňových rájů“, ale také upozornit na problémy s nimi spojené v rámci českých právních norem.

Anotate

The thesis deal with problems of Offshore Centre, optimization pressure of taxation in Czech taxation. Offshore problem is solve in view of legal standard corporation.

On practical studies are describe logic function of Offshore Centre, these ones are complete by taxation incidence all transaction to Czech entrepreneurial subject.

Purpose of the thesis is not only illustrate using of Offshore Centre, but hint at impact to Czech legal standards.

1. ÚVOD	10
2. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY	12
2.1 Základní principy nové daňové soustavy České republiky	12
3. DANĚ UPLATŇOVANÉ V ČESKÉ REPUBLICE	14
3.1 Stručná charakteristika jednotlivých typů daní	15
3.1.1 Daně důchodové	15
3.1.2 Daně majetkové	16
3.1.3 Daně ze spotřeby	17
3.1.4 Spotřební daně	17
3.1.5 Daně k ochraně životního prostředí	17
3.2 Ostatní položky daňového charakteru	17
4. POSTAVENÍ DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V RÁMCI DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČR	19
5. DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	21
5.1 Základ daně z příjmů právnických osob	21
5.1.1 Úprava hospodářského výsledku	21
5.1.2 Položky odčitatelné	22
5.1.3 Slevy na dani	23
5.2 Cena obvyklá	23
5.3 Zdroj příjmů	23
5.4 Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů	24
5.4.1 Úroky jako daňově uznatelný náklad	25
6. MEZINÁRODNÍ ZDANĚNÍ Z POHLEDU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	27
6.1 Daň vybíraná srážkou	28
6.2 Zajištění daně	29
7. SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	30

7.1 Metody pro zamezení dvojího zdanění	30
7.2 Uplatnění nároku na osvobození či snížení daní dle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění	31
7.2.1 Nárok na osvobození či snížení české daně pro nerezidenty	31
7.3 Pravidla pro posuzování daňového domicilu pro právnické osoby	32
8. DAŇOVÁ OPTIMALIZACE	33
8.1 Legální daňové úniky	33
8.1.1 Formy legálního krácení daně	33
8.2 Nelegální daňové úniky	34
8.2.1 Formy nelegálních daňových úniků	34
8.3 Optimalizace prostřednictvím daňových rájů	34
8.3.1 Způsoby uskutečnění daňové optimalizace:	35
9. TECHNIKA STANOVENÍ MEZINÁRODNÍ CENY OBVYKLÉ	36
9.1 Princip tržního odstupu	36
9.1.1 Aplikace tržního odstupu	37
9.2 Metody používané pro aplikaci principu tržního odstupu	39
9.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny	39
9.2.2 Metody ceny při opětovném prodeji	40
9.2.3 Metoda nákladů a přirážky	41
9.3 Simultánní daňové kontroly a dokumentace	41
10. „DAŇOVÉ RÁJE“	42
10.1 Důvody zakládání "daňových oáz"	43
10.2 Kritéria pro výběr daňového ráje	44
10.3 Důvody pro využívání daňových oáz podnikatelskými subjekty	45
10.4 Ceny offshore společností	46
10.5 Kdo využívá offshore společnosti	47
10.6 Postup při zakládání offshore společností – praktický příklad	48

11. VYUŽITÍ OFFSHORE SPOLEČNOSTI ČESKÝMI PODNIKATELI V RÁMCI ČESKÉHO DAŇOVÉHO PRÁVA	51
11.1 Zákonné prostředky omezující možnosti využívání daňových práv	51
11.2 Případová studie daňové optimalizace prostřednictvím daňového ráje	52
11.2.1 Daňový dopad případové studie	54
11.3 Problémy spojené s ostatními způsoby daňové optimalizace	55
12. ZÁVĚR	57
Seznam literatury	
Seznam příloh	

Seznam použitých zkratk:

atd.	-	a tak dále
COEA	-	Kyperská asociace offshore podnikání
č.	-	číslo
č.j.	-	číslo jednací
DPH	-	daň z přidané hodnoty
FO	-	fyzická osoba
GDP	-	Gross Domestic Product – hrubý domácí produkt - HDP
IBC	-	International Business Company – mezinárodní obchodní společnost
K	-	koeficient pro přepočet daňově uznatelných, úrokových nákladů
m ²	-	metr čtvereční
MF	-	Ministerstvo financí
mld.	-	miliarda
MSNC	-	metoda srovnatelné nezávislé ceny
např.	-	například
odst.	-	odstavec
OECD	-	Organizace pro ekonomický rozvoj a obnovu
OSVČ	-	osoba samostatně výdělečně činná
písm.	-	písmeno
PO	-	právnícká osoba
resp.	-	respektive
Sb.	-	sbírka zákonů
s.r.o.	-	společnost s ručením omezeným
str.	-	strana
tab.	-	tabulka
tj.	-	to je
tzn.	-	to znamená
tzv.	-	tak zvaný
viz.	-	odkaz
zák.	-	zákon

1. Úvod

Současný trend celosvětové globalizace, podporovaný rozvojem informačních technologií, způsobuje vytváření nadnárodních podniků a rozvoj mezinárodního obchodu. Důsledkem jsou problémy vyvstávající z interakce rozdílných daňových režimů, které s sebou přinášejí celou řadu problémů v oblasti zdanění. Na druhé straně se však také rozšiřuje prostor pro mezinárodní daňové plánování.

Některé státy se snaží z tohoto světového fenoménu rozvoje mezinárodního podnikání získat pro svá území konkurenční výhodu. Těto je dosahováno zaváděním příznivého daňového klimatu pro daňové nerezidenty, kterým je zde poskytnuta možnost minimalizace či úplného osvobození od daňové povinnosti. „Daňové oázy“ mimo daňových úlev nabízí i ekonomické prostředí bez byrokratických opatření, která v „klasických“ daňových lokalitách omezují podnikatelské aktivity.

I přes silnou kritiku „klasických“ daňových jurisdikcí, které považují „daňové oázy“ za škodlivou daňovou konkurenci, se „offshore průmysl“ dále dynamicky rozvíjí. O této skutečnosti svědčí i počet nově zakládaných společností, který v roce 1996 překročil 130 tisíc a odborníci tvrdí, že v roce 2000 dosáhne výše 560 tisíc.

„Daňové ráje“ dnes již nejsou pojmem neznámým ani v České republice, kde podobně jako ve světě roste zájem o tento nástroj mezinárodního daňového plánování. Svědčí o tom, i počet námořních lodí, které se ve světových oceánech plaví pod liberijskými či kyperskými vlajkami, či zájem bankovních domů zakládat v těchto lokalitách své pobočky. K těmto se však každoročně přidává stále více nových středních a malých podniků. Odborníci tvrdí, že již malá firma s ročním obratem 200 tisíc korun může velmi efektivně využívat offshore společnosti.

Právě problematika „daňových rájů“, respektive optimalizace daňové povinnosti jejich prostřednictvím v rámci českého daňového systému, je náplní této diplomové práce.

Snaží se postihnout tento nástroj mezinárodního daňového plánování prostřednictvím daně z příjmů právnických osob, neboť právě u ní se otevírá největší prostor pro jeho využití (je zcela abstrahováno od vlivu daně z přidané hodnoty).

Logika fungování a využívání „daňových oáz“ je objasňována na názorných příkladech doplněných o daňový dopad celé transakce na český podnikatelský subjekt. Mimo to se snaží upozornit na nejčastější chyby, kterých se společnosti dopouští při jejich využívání. Dříve však než se začne zabývat řešením problematiky daňových oáz, je prostor věnován související problematice a to českému daňovému systému, dani z příjmů právnických osob a problematice mezinárodního zdanění nerezidentů v České republice.

Součástí této diplomové práce je také „Atlas daňových rájů“, který poskytuje komplexnější pohled na konkrétní offshore lokality a upozorňuje na jejich specifika. Obsahuje kromě základních

geografických a historických údajů i informace o podmínkách a kritériích pro formování offshore společnosti.

Offshore společnosti

- International companies & offshore corporations
- Offshore companies
- Offshore companies in the context of international law
- Offshore companies in the context of international law

2. Daňová soustava České republiky

Radikální reforma českého daňového systému, která vstoupila v platnost k 1. 1. 1993, sledovala jako základní cíl vytvoření „optimálního“ daňového systému, který by svou strukturou a koncepcí plně odpovídal daňovým soustavám tržních ekonomik a napomáhal by rozvoji a stimulaci podnikatelské aktivity.

Cíle sledované reformou:

- harmonizace systému s tržním mechanismem
- zjednodušení daňového systému
- vytvoření rovných podmínek a spravedlivé rozdělení důchodů
- zajištění vyšší efektivity při správě a kontrole daní.

Původní soustava nebyla schopna zajistit úkoly, které na ni jako na spolutvůrce svobodného podnikatelského prostředí, byly kladeny, neboť se jednalo o deformovaný, přerozdělovací a prohibitivní systém odčerpávající z podniků volné prostředky (až 90%).

Z této situace vyplynula i nezbytnost konstruovat novou daňovou soustavu na zcela odlišných principech. To se projevilo i tím, že žádná z daní nepřešla do nového systému ve své původní podobě. V novém systému se objevily daně v našem prostředí dosud neuplatněné - daň z přidané hodnoty, která nahradila obratovou daň, či daň silniční. U některých se výrazně změnila jejich struktura - daň z nemovitostí.

S reformovaným daňovým systémem se objevil také, do té doby neznámý, institut „přiznání k dani“, dle kterého stanovuje každý poplatník svoji daňovou povinnost.

2.1 Základní principy nové daňové soustavy České republiky

Nový daňový systém sledoval odlišné cíle oproti minulosti, a proto ho bylo nezbytné konstruovat na zcela rozdílných principech. Důvodem k tomu byla změna ekonomického prostředí, která na daňovou soustavu logicky kladla i nové požadavky.

Šest základních pilířů daňového systému:

1. Rozpočtově politický princip - tento princip sleduje zájmy veřejného rozpočtu, které jsou zajištěny kombinací daní důchodových s daněmi majetkovými a nepřímými. Snaží se zabezpečit pružnost rozpočtových příjmů k vývoji GDP, tzn. sledování vývojové linie GDP při růstu i poklesu produktu.
2. Spravedlnost zdanění - je zabezpečena přechodem od daní analytických k daním syntetickým a vytvořením nového přístupu k zdaňování podnikajících osob.
3. Podnikově hospodářský princip - vyjadřuje požadavek daňové neutrality.
4. Pružnost a činnost vybírání daní - sleduje tvorbu administrativně únosné struktury finančních

orgánů, které zajišťují výběr a kontrolu daní

5. Otvírání ekonomiky - snaha přizpůsobit daňový systém systémům tržně orientovaných ekonomik.
6. Psychologicko-finanční princip - snaha vytvořit systém, který odpovídá mentalitě národa.

Cíle šesti pilířů nové soustavy doplňují i snahy dosáhnout pokles daňové kvóty a také přesun daňového břemene z přímých daní na nepřímé.



3. Daně uplatňované v České republice

Zákon č. 512/1992 Sb. O soustavě daní taxativně vymezuje, které daně lze v ČR vybírat, tzn. že žádné jiné daně nelze aplikovat, a to ani v případě, že nesou jiný název, např. „poplatek“.

Tato zákonná norma postihuje:

- příjmy v peněžní i nepeněžní podobě plynoucí z činnosti či nakládání s majetkem
- spotřebu v konečné fázi
- majetek, a to jak nemovitý i movitý, tak i změnu jeho vlastnictví.

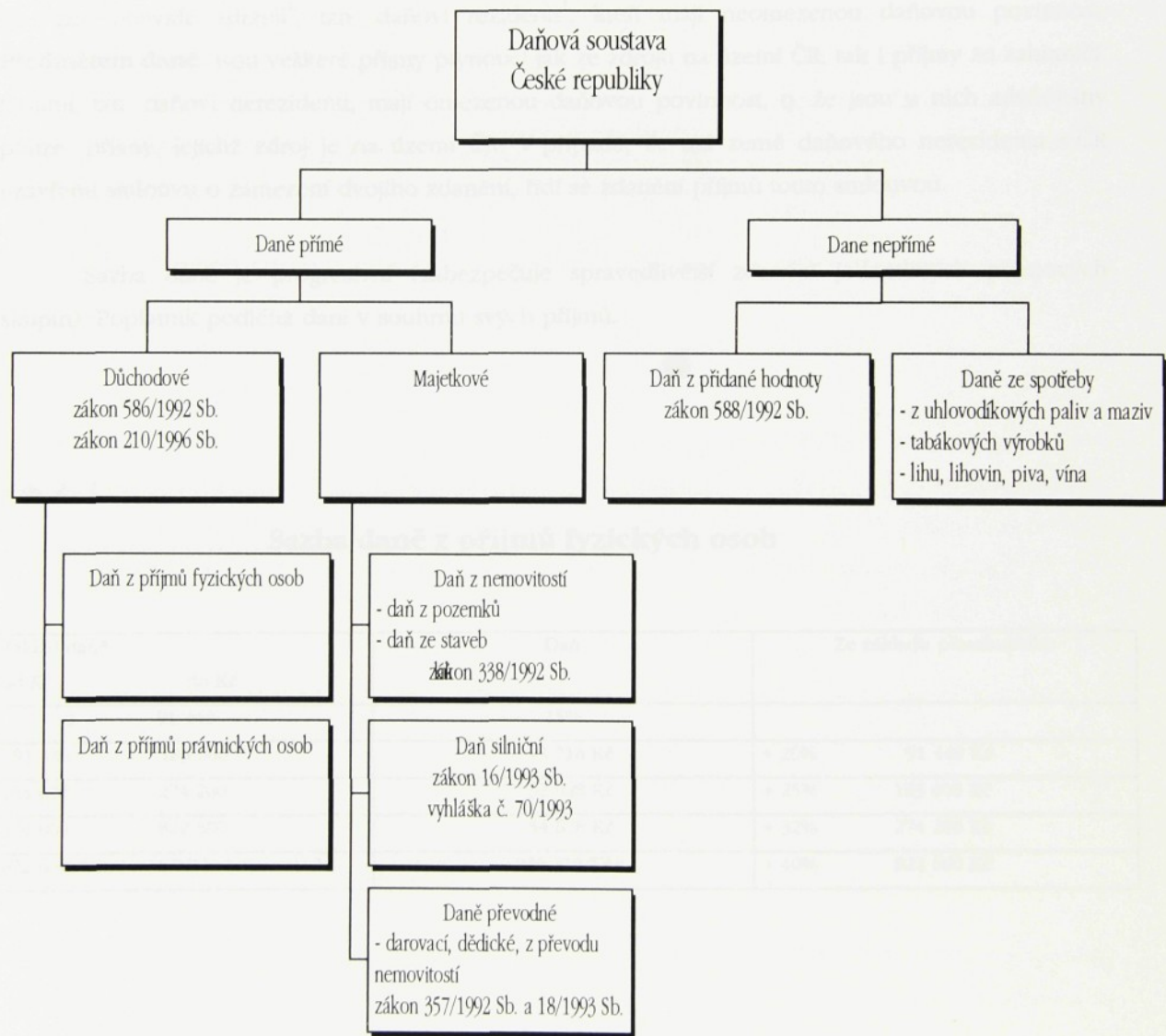


Schéma č. 1

3.1 Stručná charakteristika jednotlivých typů daní

3.1.1 Daně důchodové

Daň je upravena zákonem č.586 /1992 Sb., zák. č. 35/1993 Sb., 96/1993 Sb., 157 a 196/1993 Sb. a doplňovacím zákonem 210/1997 Sb. Doplňující zákon je důkazem neustálého vývoje ekonomického prostředí, pro které je nezbytné legislativu přizpůsobovat novým podmínkám.

3.1.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníky daně jsou všechny fyzické osoby, mající na našem území trvalé bydliště, či osoby, které se zde obvykle zdržují¹, tzn. daňoví rezidenti², kteří mají neomezenou daňovou povinnost. **Předmětem daně** jsou veškeré příjmy plynoucí jak ze zdrojů na území ČR, tak i příjmy ze zahraničí. Ostatní, tzn. daňoví nerezidenti, mají omezenou daňovou povinnost, tj. že jsou u nich zdaňovány pouze příjmy, jejichž zdroj je na území ČR. V případě, že má země daňového nerezidenta s ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, řídí se zdanění příjmů touto smlouvou.

Sazba daně je progresivní (zabezpečuje spravedlivější zdanění jednotlivých příjmových skupin). Poplatník podléhá dani v souhrnu svých příjmů.

Tab. č. 1

Sazba daně z příjmů fyzických osob

Základ daně		Daň	Ze základu přesahujícího	
od Kč	do Kč			
0	91 440	15%		
91 440	183 000	13 716 Kč	+ 20%	91 440 Kč
183 000	274 200	32 028 Kč	+ 25%	183 000 Kč
274 000	822 600	54 828 Kč	+ 32%	274 200 Kč
822 600	a více	230 316 Kč	+ 40%	822 600 Kč

¹ Osobou obvykle se zdržující (dle zák. č.586/92 Sb. §2 odst.4) je rozuměna osoba zdržující se na území ČR nejméně 183 dní bez trvalého bydliště na jejím území. Existují však tři výjimky, kdy osoba splňuje výše uvedené a není za ni považována: osoba na léčení, lektoři a studenti.

² Kritériem pro určení rezidentství je tzv. osobní daňová příslušnost. Více o určení daňového domicilu, viz. Kapitola 7.3

3.1.1.2 Daň z příjmů právnických osob³

Této dani podléhají všechny právnické osoby, resp. každá osoba, která není osobou fyzickou či veřejnou obchodní společností. **Předmětem daně** jsou veškeré příjmy z činnosti a z nakládání s majetkem. Po vypočtení základu daně, sníženého o **odpočitatelné položky** (viz. subkapitola 5.1.2), může ještě právnická osoba uplatnit odpočet **slevy** (viz. subkapitola 5.2.3). **Sazba daně** pro rok 1998 činí pro právnické osoby 35 % z upraveného daňového základu. Termín podání **daňového přiznání** je 31. březen následujícího období. Pro společnosti, které mají povinnost auditu či mají daňového poradce je termín prodloužen do 30. června následujícího roku.

3.1.2 Daň majetkové

Majetkové, nebo-li tzv. reálné, daně jsou v daňovém systému České republiky zastoupeny daní z nemovitostí, daní silniční, dědickou, darovací a daní z převodu nemovitostí. Na základě vlastnického nebo užívatelského vztahu k majetku vzniká povinnost platit tuto daň. Výnos z těchto daní není sice pro příjmy rozpočtů podstatný, ale přispívá k vyváženosti celého systému a k rovnoměrnějšímu rozložení daňového břemene na jednotlivé skupiny poplatníků.

3.1.2.1 Daň z nemovitostí

Zahrnuje v sobě dvě daně - Daň z pozemků a Daň ze staveb.

3.1.2.1.1 Daň z pozemků

Je ukládána na zemědělskou půdu, stavební a jiné pozemky. **Základ daně** je tvořen výměrou pozemku v m² (v případě zemědělské půdy násobeno průměrnou cenou půdy). **Sazba daně** je diferencovaná podle druhu půdy. U půdy zemědělské je pevná (resp. lineární). V případě stavebních pozemků dochází ještě k další diferenciaci daňové sazby dle velikosti obce, v níž se nachází.

3.1.2.1.2 Daň ze staveb

Základem daně je skutečně zastavěná plocha v m². Diferenciace pevné sazby je stanovena dle typu stavby a účelu jejího použití. **Sazba** se zvyšuje i s každým dalším nadzemním podlažím stavby. V případě obytných domů dochází ještě k další diferenciaci staveb a to v závislosti na velikosti lokality, tzn. obce, v níž se nachází.

3.1.2.2 Daň silniční

Poplatníky daně jsou majitelé motorových vozidel, která jsou používána k výdělečným aktivitám. **Sazba daně** je pevná, ale diferencovaná, u osobních automobilů dle zdvihového objemu motoru, u užitkových automobilů dle celkové hmotnosti vozidla a počtu náprav.

³ Od této daně je ze zákona osvobozena pouze Centrální banka České republiky.

3.1.2.3 Daň dědická a darovací⁴

Daň je vyměřována při bezúplatném převodu majetku jednorázově. **Sazba** daně je progresivní a diferencovaná dle míry blízkosti příbuzenského vztahu mezi nabývajícím a předávajícím. V případě dědické daně je sazba poloviční oproti dani darovací.

3.1.2.4 Daň z převodu nemovitosti

Jednorázová daň, která je vyměřována při bezúplatném převodu nemovitosti. **Sazba** této daně je jednotná.

3.1.3 Daně ze spotřeby

3.1.3.1 Daň z přidané hodnoty⁵

Předmětem jsou veškerá plnění v tuzemsku a zboží z dovozu. **Sazby** jsou 5% a 22%, **základ daně** tvoří nově přidaná hodnota na jednotlivých stupních výrobního či obchodního procesu, která musí být v každé této fázi vypočtena a odvedena. **Plátcem daně** rozumíme podnikatelský subjekt, který daň vypočte, vybere a odvede správci daně. **Poplatníkem** této daně je vždy spotřebitel, který ji zaplatí v celkové ceně komodity, na niž byla uvalena. Výhodou DPH je: zamezení kumulace daně z obratu, cenová neutralita a z hlediska konkurenceschopnosti vytvářet homogenní podmínky, dále také přímé propojení ceny spotřební a výrobní.

3.1.4 Spotřební daně

Dani podléhá pět komodit – uhlovodíková paliva a maziva, lih a lihoviny, pivo, víno a daň z tabákových výrobků. **Předmětem** daně je výroba a dovoz těchto komodit. Počet fyzických jednotek tvoří **základ daně**, na který je aplikována pevná, ale diferencovaná sazba podle typu statku.

3.1.5 Daň k ochraně životního prostředí

Přestože tuto daň zákon o soustavě daní zná, dosud v České republice nebyla uplatněna.

3.2 Ostatní položky daňového charakteru

V České republice existují i položky, které sice nejsou zařazeny do daňového systému, ale představují příjem státního rozpočtu.

⁴ 21. 5. 1998 Poslanecká sněmovna zrušila daň dědickou u přímých příbuzných, tzn. rodiče, prarodiče. Toto ustanovení nabývá platnosti do 30 dnů od data, kdy vstoupí v platnost.

⁵ Přechod na DPH byl jedním z nejzávažnějších a nejnáročnějších prvků daňové reformy, neboť šlo o zcela novou daň.

Jsou to:

- příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, které jsou považovány za tzv. zakuklenou daň.
- cla
- místní poplatky
- poplatek za užívání silnic

Tab. č. 2

Daňové určení jednotlivých daní

DPH	celý výnos	do státního rozpočtu
Spotřební daně	celý výnos	do státního rozpočtu
Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí	celý výnos	do státního rozpočtu
Daň z nemovitostí	celý výnos	do místního rozpočtu
Daň z příjmů FO – závislá činnost	30 %	do místního rozpočtu
	30 %	okresní rozpočet
	40 %	státní rozpočet
Daň z příjmů FO – OSVČ	celý výnos	do obecního rozpočtu
Daň z příjmů PO	80 %	státní rozpočet
	20 %	obecní rozpočty
Místní poplatky	celý výnos	do státního rozpočtu
Příspěvek na zdravotní pojištění	celý výnos	do fondů zdrav. poj.
Povinné příspěvky na sociální zabezpečení	celý výnos	do státního rozpočtu

4. Postavení daně z příjmů právnických osob v rámci daňového systému ČR

Po schématickém znázornění daňového systému České republiky je věnována větší pozornost pouze dani z příjmů právnických osob. Cílem je vymezit postavení této daně z hlediska její významnosti, jako zdroje příjmů státního rozpočtu v komparaci s ostatními druhy daní vybíraných v České republice.

Pro srovnání je využito základního daňového ukazatele, a to daňové kvóty (tzn. výnosu daně ku GDP), neboť tuto je možné využít při srovnání daňového zatížení i mezi zeměmi, reps. mezi jejich rezidenty. V tabulce jsou uvedeny i údaje o některých evropských zemích (mezi nimi jsou i evropské daňové ráje), se kterými je možné ČR srovnat.

Tab. č. 3

Zjednodušené¹⁾ srovnání základních ukazatelů vybraných zemí

ZEMĚ	DAŇOVÁ KVÓTA	1000/ GDP**	1100/ GDP	1200/ GDP	3000/ GDP	5000/ GDP	DPH sníž.	DPH zákl.	Fir. daně	β	Osob. daně ¹⁾
ČR	46,1	11,4	5,8	5,6	19,1	14,7	5	22	39	43,8	40
Slovensko	48,2	13,1	7,4	5,7	19,1	14,6	6	25	43	xxx	47
Maďarsko	44,1	6,6	5,6	1,0	14,2	16,7	12	25	xxx	xxx	40
V.Británie ²⁾	33,1	11,1	9,3	1,8	7,0	13,9	8	17,5	33	31,8	40
Španělsko ²⁾	35,0	10,4	8,3	2,1	14,1	9,3	4,7	16	34	34,6	56
Irsko ²⁾	35,9	14,4	11,1	3,3	6,1	14,1	2,5;12,5	21	39	35,8	48
Německo	39,5	11,8	10,6	1,2	15,3	10,9	7	15	45 n.30	47,2	56,97
Lucembursko ²⁾	44,1	16,5	10,1	6,4	12,8	12,1	3;6;12	15	37,4	34,2	51,25
Nizozemí	46,2	15,4	12,1	3,3	18,2	12,2	6	17,5	34	44,5	60
Švédsko ²⁾	49,9	20,5	18,5	2,0	13,9	14,1	12;21	25	28	45,7	56
Švýcarsko	35,1	10,8	8,7	2,1	11,9	5,3	2	6,5	39	xxx	42,44

Pramen: OECD Statistics, International Bureau Fiscal Dokumentation, IMF

Poznámky: ¹⁾ jednotlivé státy mohou mít v rámci své legislativní úpravy zvláštnosti, které mohou data zkreslovat, β daňové zatížení práce (tj. poměr mezi souhrnem daně z pracovních příjmů a všech příspěvků na sociální pojistné k hrubé mzdě); ¹⁾ uvedena nejvyšší sazba, ²⁾ existuje i nulová sazba DPH, ** daňová kvóta jednotlivých typů daní je členěna dle mezinárodní klasifikace OECD (1000 daň z důchodů, zisků a kapitálových výnosů, 1100 daň z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců, 1200 daň z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností, 3000 daň z mezd a pracovních sil, 5000 daně ze zboží a služeb).

Daň z příjmů právnických osob je pro český rozpočet významným zdrojem příjmů, který představuje 22,8% GDP (tzn. 62,7 mld. Kč). V komparaci s ostatními daněmi je třetím nejvýznamnějším zdrojem po dani z přidané hodnoty a dani z příjmů fyzických osob. A to i přesto, že v průběhu minulých pěti let poklesla výše sazby této daně o plných 14 procentních bodů.

Česká republika se pohybuje se světovým trendem, neboť i zde dochází k nárůstu významnosti nepřímého zdanění a zdanění fyzických osob a zároveň dochází k poklesu daňové

kvóty u osob právnických.

Ve srovnání s ostatními evropskými zeměmi se pohybuje Česká republika v pásmu vyšší daňové zátěže, ale lze říci, že je tento stav pro transformující se ekonomiky typický. Na druhé straně jsou i vyspělé ekonomiky, jako je například Švédsko, které má vysoké zatížení díky „štědrému“ sociálnímu programu. Zajímavý je i pohled na země, jež jsou považovány za daňové ráje – Lucembursko, Nizozemí, kde daňová kvóta rezidentů výrazně přesahuje 40%.

Tab. č. 4

Vývoj daňové kvóty v České republice

Rok	1994	1995	1996	1997
Složená DK*	42,3	41,3	40,3	38,3

*složená daňová kvóta ...podíl daní a poplatků daňového charakteru k GDP. Tato daňová kvóta se odlišuje od její výše uvedené v předcházející tabulce, důvodem je jiná konstrukce daňové kvóty v ČR a dle metodiky OECD.

5. Daň z příjmů právnických osob

5.1 Základ daně z příjmů právnických osob

Zástupným atributem základu daně je u právnických osob účtujících v soustavě podvojného účetnictví hospodářský výsledek⁶. Tento se pro potřeby zdanění upravuje.

Při stanovování daňového základu je nezbytné dodržet věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.

Schéma úpravy daně z příjmů právnických osob

HOSPODÁŘSKÝ VÝSLEDEK nezdaněný (výnosy – náklady)
Příjmy vyňaté z předmětu daně Osvobozené příjmy Příjmy tvořící samostatné daňové základy Úprava výnosů (dle ceny obvyklé) Úprava nákladů (dle ceny obvyklé) Účetní náklady, které nejsou daňově uznatelné Mimoučetní náklady daňově uznatelné
ZÁKLAD DANĚ
Odčitatelné položky – ztráta z podnikání, odčitatelná položka na reinvestice, dary na veřejně prospěšné účely
ZÁKLAD DANĚ ponížený o odčitatelné položky (zaokrouhlený na celé tisíce dolů)
Sazba daně
DAŇ
Slevy na dani - sleva na zaměstnance se změněnou pracovní schopností, 1/2 srážkové daně z dividend, sražené v minulém zdaňovacím období
CELKOVÁ DAŇOVÁ POVINNOST

Schéma č. 2

5.1.1 Úprava hospodářského výsledku

K získání základu daně je nezbytné hospodářský výsledek upravit o účetní položky, které jsou v něm zahrnuty a nemají být jeho součástí.

Příjmy vyňaté z předmětu daně, jimiž jsou především příjmy získané zděděním a darováním majetku.

⁶ Hospodářským výsledkem se rozumí rozdíl mezi výnosy a náklady (resp. příjmy a výdaji).

Příjmy osvobozené od daně právnických osob, kterými jsou například příjmy z ekologických aktivit, úroky z hypotečních zástavních listů, členské příspěvky, příjmy z regulovaného nájemného za byty.

Příjmy nezahrnuté do základu daně - jsou příjmy, které tvoří samostatný základ daně a podléhají tudíž jiným daním vybíraným srážkou u zdroje.

5.1.2 Položky odčitatelné

Právnická osoba je oprávněna uplatnit následující :

1. **Daňová ztráta** - poplatník může uplatnit ztrátu či její část z minulého vyměřovacího období v horizontu následujících sedmi zdaňovacích období.
2. **Reinvestiční odčitatelná položka**
 - 10 % vstupní ceny hmotného investičního majetku zařazeného do 1, 2, 3 skupiny. Výjimku tvoří letadla, která nejsou využívána dle koncese či provozovatelé leteckých škol. Dále se tato výjimka vztahuje na motocykly a automobily nepoužívané v silniční dopravě či u provozovatelů autoškol.
 - 15 % z ceny zařízení na čištění a úpravu vod 15 % z ceny třídících a úpravárenských zařízení na zhodnocení druhotných surovin.
 - 20 % vstupní ceny u zemědělských strojů.

(Uplatnění 2. ustanovení je podmíněno následujícím: poplatník musí být prvním vlastníkem daného majetku a nesmí jej nabýt darováním a využívá jej zcela k dosahování zdanitelných příjmů. Platí také, že tento majetek nesmí být více jak 183 dní mimo území našeho státu. Tuto odčitatelnou položku lze uplatnit nejdříve v roce uvedení do provozu. Odečítá se od základu daně sníženého o daňovou ztrátu. V případě spoluvlastnictví jsou výše uvedené částky uplatňovány v poměru vlastnických práv).

1. **Dary** - poplatník má nárok od základu daně, který je již snížen o daňovou ztrátu a reinvestiční položku, odečíst hodnotu poskytnutých darů, ať již obcím či jiným právnickým osobám, které však musí sídlit na území České republiky. Tyto dary musí být poskytnuty na veřejně prospěšné účely, tzn. vědu, výzkum, vzdělání či vývojové účely, kulturu, školství, podporu ochrany životní prostředí a další. Minimální hodnota jednotlivého daru je 2000 Kč a horní hranice činí 2% daňového základu.

Při uplatňování odčitatelných položek musí být dodržena **časová pravidla**, tzn. odčitatelné položky musí být uplatněny vždy v tomto pořadí: daňová ztráta, odčitatelná položka na reinvestice a dary na veřejně prospěšné účely, a to tak, že následující odčitatelná položka je již odčítána od sníženého základu o předchozí.

5.1.3 Slevy na dani

Právnícké osoby mají ze zákona možnost uplatnit od již vypočtené výše daně dva typy slev.

1. **Sleva na zaměstnance se zdravotním postižením** - Právnícká osoba zaměstnávající více jak 60 % zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a zároveň mající více jak 20 přepočtených zaměstnanců může navíc uplatnit relativní slevu a to tak, že použije poloviční sazbu daně z příjmů právníckých osob.
2. Daňový rezident, právnícká osoba, může od základní výše daně **odečíst polovinu daně** sražené zvláštní sazbou z dividend akciových společností a podílových listů nebo z podílů na zisku, z účastí na společnostech s ručením omezeným, účastí komanditistů na komanditních společnostech či obdobná plnění u členů družstva. Investiční společnosti pak mohou odečíst polovinu daně sražené z dividendových příjmů z podílových listů.

5.2 Cena obvyklá

Při stanovování hospodářského výsledku je také nezbytné zvážit, zda všechny položky, o nichž je účtováno jsou uplatněny ve správné výši, tzn. jsou-li správně oceněny. Pro jejich ocenění je nutné vždy vycházet z ceny obvyklé, tzn. ceny, jež je sjednána mezi nezávislými subjekty v běžných obchodních vztazích za stejných či obdobných podmínek (§23 odst.7, zákona 586/1992 Sb.). Pokud dojde ke zjištění rozdílu mezi použitou cenou a cenou obvyklou, je nezbytné daňový základ o tento rozdíl upravit. Důvodem je správné stanovení daňové povinnosti.

5.3 Zdroj příjmů

Daň z příjmů právníckých osob lze aplikovat pouze na příjmy (jimiž se rozumí peněžní či nepeněžní plnění, jež obdrží poplatník), jejichž zdroj je na území České republiky, a to i v případě poplatníků, kteří nemají na území ČR své sídlo, nebo těch, o nichž mluví mezinárodní smlouvy.

Za tyto příjmy lze považovat:

- a) příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny
- b) příjmy z činnosti závislé, konané na území ČR, palubách lodí či letadel, které jsou provozovány poplatníky s neomezenou daňovou povinností
- c) příjmy ze služeb (mimo stavebně montážních projektů), příjmy z obchodního, technického poradenství, řídicích a zprostředkovatelských činností
- d) příjmy z nemovitostí
- e) dále také příjmy z nezávislé činnosti, např. lékaře, inženýra, právníka, vědce, konané či zhodnocované na území České republiky
- f) příjmy z úhrad poplatníků, kteří mají sídlo na území ČR (tito mají daňovou povinnost jak na příjmy, jejichž zdroj je na našem území, tak na příjmy plynoucí ze zahraničí), dále i od stálých

provozoven⁷ poplatníků, kteří nemají na území ČR své sídlo (tyto mají však daňovou povinnost pouze na příjmy z území ČR):

- f1) platby za užití práv či předmětů průmyslového vlastnictví, tzv. licenčních poplatků, softwaru či know-how
- f2) náhrada za užití autorského práva či jiného jemu podobného
- f3) podíly na zisku, za něž jsou považovány i rozdíly mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou na trhu (§23 odst.7), vypořádací podíly a podíly na likvidačním zůstatku obchodní společnosti či družstva. Mezi příjmy jsou počítány i daňově neuznané náklady v podobě úroků za poskytnuté úvěry a půjčky (§25 odst.1 písm.w)⁸
- f4) jiné výnosy z poskytnutých úvěrů a půjček, z vkladů a vlastnictví cenných papírů
- f5) peněžní plnění z užívání či prodeje movité věci, které jsou majetkem stále provozovny
- f6) odměny členů statutárních orgánů společnosti

Příjmy stále provozovny, ať z tuzemska či ze zahraničí, jsou u jeho zřizovatele předmětem daně z příjmů v ČR. I přesto, že pro účely zdanění je považována stálá provozovna daňového nerezidenta za samostatný subjekt (nemá právní subjektivitu), zůstává zachováno, že poplatníkem je nerezident, a proto zdaňuje pouze příjmy z tuzemska.

5.4 Výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Při stanovování výše hospodářského výsledku, jak je uvedeno výše, je možné poplatníkem uplatnit pouze výdaje související s dosažením, zajištěním a udržením příjmu v prokazatelné výši, tzn. v ceně obvyklé nebo v ceně stanovené zvláštními předpisy. Znamená to také, že nelze uplatnit výdaje, jež není možné uspokojivě doložit.

Daňově uznatelný náklad musí:

1. se zdanitelnými příjmy souviset věcně i časově, tj. že není možné uplatnit náklady související s vyňatými či osvobozenými příjmy, neboť ty nejsou zahrnovány do základu daně. A také musí být vynaloženy v daném zdaňovacím období.
2. být nutný pro dosažení příjmu, tzn. jedná se o takový náklad, který je nezbytný vynaložit, aby byl dosažen příjem, tzn. hodnota darů nemůže být nutným daňovým nákladem. Jinak řečeno, pokud by nebyl náklad vynaložen, nedošlo by k realizování příjmu.

⁷ Stálou provozovnou se rozumí místo, kde dochází k výkonu činnosti (tzn. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje či staveniště) se znakem místní souvislosti, tzn. stupněm trvalosti na místě a časovým testem délky výkonu činnosti, tzn. alespoň 6 měsíců během kalendářního roku.

⁸ Více viz. Subkapitola 5.4.1

3. Náklad nesmí být jmenován jako neuznatelný (§ 25 zákona o dani z příjmů).

5.4.1 Úroky jako daňově uznatelný náklad

V této části je věnována širší pozornost úrokům, neboť změnou struktury financování společnosti je možné výrazně minimalizovat daňovou povinnost.

Dluhovou službu poplatníka vůči věřiteli, i se sídlem v zahraničí, kterou je nutné vynaložit na získání finančních prostředků, tzn. půjček či úvěrů, na nákup dluhopisů, vkladních listů, certifikátů nebo úroků plynoucích ze smenek, je možné daňově uplatnit pouze do určité výše.

Pokud úroky z výše uvedených institutů přesáhnou hranici stanovenou zákonem, jejich daňově uplatnitelná výše je přepočítávána.

- 1) Pokud je poskytovatelem úvěru, půjčky subjekt, který se buď přímo či nepřímo podílí⁹ na vedení, kontrole či jmění dlužníka, a poskytovaná částka přesáhne výši čtyřnásobku vlastního jmění (pokud je příjemcem banka či pojišťovna, jedná se o šestinásobek), pak úroky z převyšujících částky nelze daňově uznat.
- 2) Pokud bude úvěr či půjčka poskytována subjektem, který nemá sídlo na území České republiky, tzn. daňový nerezident a ani se neúčastní přímo či nepřímo na vedení, kontrole či jmění příjemce úvěru nebo půjčky, jejíž výše přesahuje desetinásobek vlastního jmění.

Daňově uznatelnými se stávají úroky stanovené rozdílem celkových úroků a úroků vynásobených koeficientem K (tj. tato výše úroků je daňově uznatelná).

Stanovení koeficientu K:

- a) pokud je poskytovatelem subjekt tuzemský nebo zahraniční, který je osobou spřízněnou, tzn. účastní se na vedení, kontrole či jmění, nebo jím je nespřízněná zahraniční osoba potom:

$$K = \frac{n_{1,2,3} \cdot SVJ}{PDSUP}$$

- b) pokud je poskytovatelem osoba spřízněná, a to jak tuzemské, tak zahraniční potom:

$$K = \frac{(n_{1,2} \cdot SVJ \cdot P_1) + (n_3 \cdot SVJ \cdot P_2)}{PDSUP}$$

Legenda:

K koeficient pro stanovení částky úroků uznané jako daňový náklad

n_1 =4, jestliže půjčku poskytuje osoba spřízněná

⁹ Účastí či podílem na vedení, kontrole nebo jmění se rozumí vlastnictví více než 25% podílu na základním jmění.

n_2 =6, když je poskytovatelem osoba spřízněná a příjemcem je banka, pojišťovna
 n_3 =10 (pro rok 1998), pokud je poskytovatelem osoba zahraniční-nespřízněná
SVJ stav vlastního jmění k prvnímu dni příslušného zdaňovacího období nebo vzniku. Pokud
dojde ke změně je brán průměrný stav základního jmění.

PDSUP průměr denních stavů úvěrů a půjček ve zdaňovacím období

$$P_1 = \frac{\text{PDSUP poskytnutých spřízněnými osobami}}{\text{PDSUP spřízněnými a zahraničními nespřízněnými o.}}$$

$$P_2 = 1 - P_1$$

Z tohoto ustanovení jsou vyjmuty některé instituce, jako je například Fond národního
majetku, Burza cenných papírů a také poplatníci daně z příjmů fyzických osob.

6. Mezinárodní zdanění z pohledu daně z příjmů právnických osob

Neustále rozvíjející se obchodní a finanční vztahy mezi českými a zahraničními subjekty s sebou přináší mnohé problémy a pro české rezidenty nové povinnosti plynoucí ze zákona o dani z příjmů.

Na problematiku mezinárodního zdanění je možné pohlížet ze dvou úhlů:

1. zdanění příjmů zahraničních subjektů, které dosáhly v ČR
2. zdanění příjmů tuzemských subjektů, a to příjmů celosvětových.

V této kapitole je věnována pozornost pouze prvnímu z nich, a to z pozice plátce, tzn. českého rezidenta.

Cílem je postihnout povinnost rezidenta, plynoucí ze zákona v souvislosti s povinností zahraničního subjektu, resp. offshore společnosti.

Technika výběru a stanovení daně je odlišná, než při zdaňování rezidentů. Plátcí¹⁰ v této souvislosti vystává povinnost srazit nebo zajistit daň. Současně s tím na něj přechází plná odpovědnost za daňovou povinnost poplatníka,¹¹ tzn. nerezidenta. Smyslem převodu této povinnosti je fakt, že zahraniční subjekt nemá v ČR žádnou „pevnou kotvu“ (mimo dosaženého příjmu), a proto při snaze zabránit daňové úniku je daň vybírána u zdroje.

Kroky při zdaňování příjmů zahraničních subjektů v ČR:

1. Určení plátce a poplatníka – plátem je rezident ČR a poplatníkem nerezident ČR, který tento stav musí prokázat dokladem o „daňovém domicilu“¹², který mu vystaví jeho správce daně (kritéria pro určení rezidenství viz. subkapitola 7.3)
2. Identifikace příjmu – přesná specifikace předmětu daně na základě skutečného obsahu kontraktu nebo prováděné činnosti. Tzn. určit zda se jedná o příjem z poskytované služby, užití práva atd. (§2 odst.7 zákona o správě daní a poplatků)
3. Podléhá tento příjem zdanění v České republice? – aplikace § 22 zákona 586/1992 Sb., dle kterého se stanoví, zda příjem podléhá či nikoli zdanění na území České republiky. Pokud příjem podléhá, má rezident povinnost provést srážku či zajištění daně (blíže viz. subkapitola 6.1, 6.2).
4. Modifikace dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění (pokud existuje) – v případě, že příjem podléhá zdanění je povinnen rezident uplatnit nejen zákon o dani z příjmů právnických osob, ale také přihlédnout a dle dané situace modifikovat daňovou povinnost nerezidenta, podle

¹⁰ Dle §6 odst. 3 zákona o správě daní: „Plátcem se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daň vybranou od poplatníků nebo je jím sražena.“

¹¹ Dle § 6 odst. 2 zákona o správě daní: „Poplatníkem je rozuměna osoba, jejíž majetek, příjmy či úkony podléhají dani.“

¹² Formulář, potvrzující daňový domicil českých rezidentů, viz. Příloha 3

příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

6.1 Daň vybíraná srážkou

Daň z příjmů, jenž mají zdroj na území ČR a plynou do ciziny, daňových nerezidentů, tj. osob sídlících mimo území ČR, je vybírána srážkou (je zde aplikována zvláštní sazba, pokud není uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění, která hovoří jinak), nebo dochází k srážení části příjmu za účelem zajištění daně.

Daň vybíraná srážkou v případě „bezesmluvního vztahu“, tzn. ČR nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění:

Tab. č. 5

Příjmy nerezidentů, které podléhají srážkové dani v ČR

Sazba srážkové daně	Druh příjmů dle §22
25%	Příjmy ze služeb s výjimkou stavebně montážních projektů, příjmů z obchodního, technického či jiného poradenství, řídicích a zprostředkovatelských činností poskytovaných na území ČR (odst.1 písm. c)
25%	Příjmy z nezávislé činnosti (architekta, lékaře atd.), či z osobně vykonávané činnosti na území ČR (odst.1 písm. f)
25%	Příjmy z licenčních poplatků, tzn. za užití průmyslového či kulturního práva, know-how, software
25%	Příjmy z podílů na zisku, vypořádacích podílech. Za podíl na zisku se rozumí i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou a také úroky neuznané dle §25, písm.w
25%	Příjmy z úroků plynoucích z poskytnutých úvěrů a půjček a držby cenných papírů, dividend
25%, 1%	Příjmy z užívání movité věci

Poznámka:

- 1%, pokud se jedná o nájemné z finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.

Plátce daně má povinnost provést srážku daně při výplatě, poukázání či připsání výše uvedených příjmů, a to nejpozději v den, kdy o závazku účtuje (rozdílné je to u dividendového příjmu, zde musí dojít ke srážce při její výplatě, nejpozději do 3 měsíců od skončení valné hromady, či od rozhodnutí o rozdělení hospodářského výsledku.).

Plátce daně je povinen oznámit a odvést sraženou daň příslušnému správci daně do konce následujícího měsíce od provedené srážky¹³. Za případné neprovedení srážky daně či její neodvedení odpovídá plátce. Plátce je také povinen, pokud o to poplatník požádá, vystavit "Potvrzení o zaplacení daně vybírané srážkou"¹⁴.

¹³ Formulář - „Oznámení plátce daně o dani z příjmu vybírané srážkou“, viz. Příloha č. 3

¹⁴ Formulář - „Potvrzení o zaplacení daně“, který je vystavován v ČR, viz. Příloha č. 3

Pokud existuje smlouva o zamezení dvojího zdanění může nastat situace:

1. předmět daně je dle smlouvy možné zdanit, ale není uvedena sazba – potom je aplikována výše ze zákona, tj. 25%
2. nebo je opět možné předmět zdanit a ve smlouvě je stanovena výše sazby, tzn. místo sazby 25% je aplikována nižší sazba 5, 10 nebo 15%, snížení sazby je provedeno automaticky
3. daný příjem je možné zdanit, ale sazba dle smlouvy je vyšší než v České republice – v tomto případě je sazba ponížena na sazbu zákonnou, tj. 25%
4. smlouva daný příjem neumožňuje zdanit – plátcí daně nevzniká povinnost srážky

6.2 Zajištění daně

V případě, že není daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby, jsou ji plátcí povinni zajistit daně a to při provedení úhrady poplatníků, nejpozději v den, kdy o závazku účtují.

Výše zajištění je odvislá od typu příjmu:

1. 10% z příjmů se zdroji na území ČR vyplácených poplatníkům, kteří nemají své sídlo na našem území:

Tab. č. 6

Druhy příjmů, kdy vzniká povinnost zajistit daň

Příjmy stálých provozoven
Příjmy z prodeje nemovitostí umístěných na území ČR a práv s nimi spojených
Příjmy z využívání nemovitostí
Příjmy z prodeje movitých věcí, jež jsou v obchodním majetku stále provozovny, majetkových práv s registrací v ČR, a příjmy z prodeje účastí či podílů na obchodních společnostech

2. 3% příjmu z prodeje cenných papírů emitovaných poplatníky se sídlem na území ČR, vyplácených osobám nesídlícím na území ČR.

Plátce je povinen oznámit zajištěnou daň správci daně (oznámení obsahuje jméno, sídlo poplatníka, výši zajištěné daně a druh příjmu). Tato ustanovení se nevztahují na platby za zboží či služby vyplácené nerezidentům.

7. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

S nárůstem počtu mezinárodních obchodních a finančních vztahů stále častěji dochází k tomu, že zisky jsou dosahovány mimo rezidentní jurisdikci. Tento stav s sebou přináší velké množství problémů v oblasti zdanění. V praktické rovině vznikají problémy při určení výše příjmů, výdajů společnosti, či její stále provozovny, vyplývající z obtížného získávání informací mimo vlastní území.

Dále je tu i problém snahy jednotlivých jurisdikcí zdanit příjmy, jež mají zdroj na jejich území. Z tohoto důvodu dochází ke střetu jednotlivých jurisdikcí a v mnoha případech je provedeno dvojí zdanění jednoho příjmu.

A právě odstranění těchto střetů je smyslem smluv o zamezení dvojího zdanění. To znamená, že pokud dojde ke kolizi odlišných daňově-právních systémů založených na rezidenci a zdroji (tzn. státu zdroje a státu, kde je příjemce rezidentem), je tato situace vyřešena na základě dohodnutých mechanismů. Tyto mechanismy, stanovují kritéria zdanění, rozdělení daně, poskytují právní jistotu, zabezpečují nediskriminaci a spolupráci daňových orgánů.

Nutné je zdůraznit, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oblasti přímých daní, tj. daní z příjmů, dividend, licenčních poplatků či majetku, neukládají žádnou novou daňovou povinnost, ale modifikují tuto na základě tuzemské právní normy o dani z příjmů (př. licenční poplatky podléhají srážkové dani 25%, ale pokud má ČR a daný stát uzavřenu smlouvu, může být aplikována nižší sazba 5%).

Principy, na nichž jsou založeny tyto smlouvy také umožňují z hlediska daňového plánování jejich efektivní využití při diverzifikaci investic. Tzn. podnikatelský subjekt umísťuje své investice do oblastí, s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění s cílem minimalizace daňové povinnosti.

OECD vydalo modelovou smlouvu, na jejímž základě členské státy tuto uzavírají. Příslušné smlouvy jsou zpravidla stejně strukturovány do jednotlivých článků, např. článek 4 pojednává o definici nerezidenta, či článek 12 o problematice licenčních poplatků. Důvodem je snažší orientace.

Samozřejmě, každý stát má právo uvést své výhrady k této modelové smlouvě, což učinila i Česká republika (výhrady k modelové smlouvě byly publikovány ve Finančním zpravodaji č.4/1996, čj. 251/15 082/96).

7.1 Metody pro zamezení dvojího zdanění

Existují tři základní metody, s jejichž pomocí dochází k vyloučení mezinárodního dvojího zdanění.

Metoda vynětí:

- a) *vynětí úplné* – podstata tkví v tom, že v zemi rezidenta se příjem, kterého je dosaženo v zahraničí, nebere v úvahu. Dále žádnou roli nehraje ani to, zda byl či nebyl vyjímán zahraniční příjem v zahraničí zdaněn (může tedy dojít k faktickému nezdanění). Daň splatná v ČR není výši daně zaplacené v zahraničí nijak ovlivněna.
- b) *vynětí s výhradou progrese* – do daňového základu není zahrnut příjem, který je vyjímán, ale pro výpočet daně se použije sazba daně z daňového pásma, které odpovídá souhrnu všech příjmů, tedy i těch zahraničních.

Metoda zápočtu:

- a) *zápočet plný* – do daňového základu rezidenta jsou zahrnuty jak příjmy z tuzemska, tak příjmy ze zahraničí. Z těchto celosvětových příjmů se vypočte daň, od níž se odečte celá částka daně zaplacená v zahraničí.
- b) *zápočet prostý* – do základu daně ve státě rezidenta jsou započítány tuzemské i zahraniční příjmy, z nichž je vypočtena daň. Od daně se poté odečte částka zaplacená v zahraničí maximálně, však do výše daně, jenž by přidala na zahraniční příjem v tuzemsku.

Metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů

Pokud dojde k tomu, že nelze v tuzemsku započítat celou výši daně zaplacené v zahraničí, není také ani možné nárokovat její odpočet v dalších zdaňovacích obdobích. Je však možné (pokud jde o prostý zápočet) částku zahraniční daně, která přesahuje uplatnitelný nárok v tuzemsku, zahrnout do nákladu v dalším zdaňovacím období, tzn. vykázat v dalším zdaňovacím období nižší daňový základ.

V České republice je prakticky uplatňována pouze metoda prostého zápočtu. Jeho aplikace je vždy podmíněna tím, že poplatník předloží doklad, potvrzený daňovým úřadem druhého státu nebo jiným subjektem k tomu pověřeným, o tom, že byla daň skutečně zaplacená. V případě, že poplatník nemá doklad vystavený zahraničním správcem včas, tzn. v době pro podání daňového přiznání, a důvodem je odlišnost začátku či délky zdaňovacího období, je možné uvést předpokládanou výši daně.

Pokud má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, pak je vždy způsob vyloučení dvojího zdanění určen smlouvou (ve většině případů jde o zápočet prostý či vynětí s progresí). K vyloučení dvojího zdanění, v případě neexistence smlouvy, je stanovena metoda prostého zápočtu.

7.2 Uplatnění nároku na osvobození či snížení daní dle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění

7.2.1 Nárok na osvobození či snížení české daně pro nerezidenty

Daňovému nerezidentovi, jenž má nárok na uplatnění osvobození či snížení čs. daně vyplývající ze smluv o zamezení dvojího zdanění, je tento přiznáván automaticky (výjimkou je Belgie), tj. že pokud

má nerezident sídlo v zemi, s níž uzavřela ČR dvojstrannou smlouvu, nemusí o přiznání nároku žádat.

Odpovědnost za správnou aplikaci jednotlivých ustanovení této smlouvy nesou čeští dlužníci. Pokud je příjem v ČR dle smlouvy osvobozen, provedou platbu do zahraničí bez srážky české daně. Jestliže má příjem takový charakter, že je možné uplatnit pouze snížení, tzn. je na něj aplikována minimální sazba, český dlužník, je povinen tuto částku srazit a odvést správci daně.

V případě, že má český dlužník pochybnost o sídle právnické osoby je povinen požádat tuto o předložení potvrzení svého daňového úřadu o jeho rezidentství. Toto vše musí provést dříve než provede úhradu do zahraničí.

7.3 Pravidla pro posuzování daňového domicilu pro právnické osoby

Tato pasáž je věnována určení daňového domicilu, neboť právě jeho určení je rozhodujícím kritériem toho, ve které zemi se stává subjekt daňovým residentem tzn. kde mu jsou zdaňovány jeho celosvětové příjmy. Pokud má tedy český rezident své příjmy v zahraničí a Česká republika má s daným státem uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, jeho příjmy jsou fakticky zdaněny v ČR. Ve smluvním státě jsou zcela vyňaty, nebo je na ně aplikována velmi nízká sazba.

Hlavním kritériem pro určení neomezené daňové povinnosti u právnické osoby je sídlo, tj. adresa, která je zapsána v Obchodním rejstříku. V některých případech se může stát, že je osoba považována za rezidenta ve dvou státech, a tím by mohlo dojít k dvojímu zdanění. Pokud ke stavu dvojí rezidence u právnické osoby dojde, řešení je snadné. Rozhodujícím kritériem je místo jejího skutečného vedení. Pokud nastanou pochybnosti, například, když je právnická osoba v jednom státě rezidentem z důvodu registrace a v druhé potom z titulu práva, dle kterého byla založena, tak potom se zjišťuje místo faktického řízení společnosti.

Když ani toto není dostačující, je nezbytné, aby vše bylo upraveno vzájemnou dohodou příslušných úřadů obou zemí.

Z výše uvedeného je zřejmé, že se zeměmi, jenž jsou považovány za "daňové oázy", nedochází k uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění v širším měřítku, neboť tyto lokality mají ve většině případů svou jurisdikci založenou na zdroji ("in rem"), čímž poskytují výhody daňovým nerezidentům. Pokud by ještě tyto země uzavíraly dohody o zamezení dvojího zdanění, a tím umožnily svým rezidentům i osvobození nebo alespoň snížení daně z příjmů, které mají zdroj na území smluvního státu, docházelo by k faktickému nezdanění příjmu.

8. Daňová optimalizace

Je naprosto pochopitelné, že každý daňový subjekt se snaží minimalizovat výši daně, kterou je povinen hradit. Minimalizace daňové povinnosti, tj. *daňový únik*, je racionálním chováním daňového subjektu, jehož smyslem a cílem je využívání všech dostupných legálních nástrojů ke snížení daňového základu (částku, o kterou příjmy z daného období přesáhnou prokazatelně vynaložené výdaje) na minimum. Na nižší daňový základ je aplikována daňová sazba a tím i snížení celkového daňového břemene.

Daňový únik má dvojí charakter, jednak k němu dochází v rámci platných zákonných norem, tzn. *legální únik* (daňové plánování – Tax planing), nebo dojde k překročení hranic zákona, tzn. *nelegální únik*.

8.1 Legální daňové úniky

Vytváření prostoru pro *legální daňové úniky*, tzn. v rámci zákonných norem je „záměrné“. Tj. podnikatelský subjekt se může rozhodnout zde výdaje uplatní ve skutečné výši, či jejich výši určí paušálně, možnost volby mezi lineárním či zrychleným odepisováním aj. Nebo vznikne „nezáměrné“, tzn. nedokonalou formulací zákona (příkladem jsou „bílé“ místa ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Irskem).

Pokud se v zákonných normách objeví nechtěný prostor pro krácení daňové povinnosti díky nepřesné či nevhodné formulaci, nebo daný problém není ošetřen vůbec, zpravidla dojde k přijetí novely příslušného zákona.

Využívání legálních daňových úniků k optimalizaci daňové povinnosti nezakládá trestní zodpovědnost, tzn. lze je beztrestně využívat.

8.1.1 Formy legálního krácení daně

Existuje celá řada forem legálních úniků, které je možné využít pro optimalizaci daňové povinnosti. Jejich využití závisí na rozhodnutí daného subjektu a také na tom, zda splňuje některá kritéria pro jejich použití.

Formy legálních úniků:

- atomizace firmy na několik menších jednotek, což jí umožňuje vyhnout se vyšší daňové povinnosti tím, že její zisk nevstupuje do zdanění jako celek, ale jako několik základů (podnikatelský subjekt se tedy vyhne progresi)
- naplnění podmínek pro osvobození příjmů od daně (půlroční časový test u akcií)
- provádění investic, na které jsou aplikovány výhodnější daňové sazby (státní dluhopisy, které do roku 1997 byly zcela od daně osvobozeny, vklady u peněžních ústavů, cenné papíry, akcie)
- tvorba rezerv na budoucí náklady, resp. odložená daňová povinnost, tzn. tvořením rezerv dochází k navyšování daňově uznatelných nákladů a tím k poklesu daňového základu, na nějž je následně

aplikována daňová sazba)

- *přesun sídla firmy (či zisku) do oblasti „daňových rájů“¹⁵, tzn. využívání lokalit s liberální jurisdikcí, kde jsou příjmy osvobozeny od daňové povinnosti zcela, nebo je na ně aplikována jen velmi nízká procentická daňová sazba*
- *využívání nedokonalé formulace smluv o zamezení dvojího zdanění*
- arbitráže, tzn. využití existence rozdílů v daňových sazbách v jednotlivých typech výroby, investování či jednotlivých zemích
- a další.

8.2 Nelegální daňové úniky

Na konci spektra způsobů daňové optimalizace stojí *nelegální daňový únik*. Tento je však již protiprávním chováním subjektu s cílem úmyslného, neoprávněného krácení daňové povinnosti, z něhož plyne trestní odpovědnost. Krácení daňové povinnosti je závažným trestným činem, o čemž svědčí i výše trestu, kterou je možné vyměřit za tento delikt. Pokud je pachatel prokázán úmyslné krácení daňové povinnosti, např. ve výši 40 000 Kč, může mu být odňata svoboda v rozpětí 6 měsíců až 3 let (dle trestního zákona). S nárůstem výše krácené povinnosti také narůstá výše trestu.

8.2.1 Formy nelegálních daňových úniků

- zatajení příjmů, tzn. podnikatelský subjekt nepřizná všechny své příjmy (se vstupem institutu daňového přiznání se tento prostor pro zatajování příjmů rozšířil)
- aplikace nižší sazby daně
- nadhodnocování nákladů, například za pomoci fiktivních dokladů či nadhodnocených cen
- nepřiznání zboží při dovozu
- prodej pašovaného zboží
- přelévání zisků mezi filiálkami
- a další

8.3 Optimalizace prostřednictvím daňových rájů

Daňové plánování („Tax Planing“) prostřednictvím využívání daňových oáz není ve své podstatě daňovým podvodem, a proto také není správně finanční postihování subjektů, jež je využívají, neboť neexistuje žádná právní norma, která by toto chování zakazovala.

Na druhé straně je pochopitelný i represivní postoj státu, neboť daně představují podstatnou část příjmu státního rozpočtu. Snaží se tedy za pomoci právních norem a správců daní o minimalizaci tohoto počínání. Proto je nezbytné si uvědomit, že každou transakci, kterou poplatník uskuteční a není schopen ji před správcem daně ekonomicky zdůvodnit, je nutné považovat za daňový podvod s následkem trestu.

¹⁵ Problematice „daňových rájů“ jsou věnovány kapitoly 10, 11.

8.3.1 Způsoby uskutečnění daňové optimalizace

Existuje několik metod, jak je daňová optimalizace prostřednictvím daňových oáz prováděna:

- navazování obchodních styků s offshore firmami tzn. transferové společnosti
- převody zisků, resp. zvětšování nákladů či snižování výnosů
- využívání daňových dohod
- převody zisků formou úroků, licencí a patentů
- převody formou pojistných premií
- placením provizí do zahraničí v oblastech mezinárodního obchodu

Základem pro optimalizaci daňové povinnosti je uskutečnění účetního případu.

Jím rozumíme:

„Účetní jednotka má povinnost účtovat o všech skutečnostech, které se týkají předmětu účetnictví. Účetní případy je povinná dokládat účetními doklady.“ *(dle zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.)*

Prakticky to znamená, že český podnikatel do své organizační struktury včlení offshore subjekt. Mezi oběma subjekty, dochází k čilým obchodním aktivitám (o těchto má povinnost účtovat), které znamenají pro českou firmu nové a stále rostoucí náklady (výplata provize, úroků, platby pojistného apod.).

Znamená to tedy, že optimalizace daňové povinnosti probíhá prostřednictvím poklesu daňového základu v důsledku navýšení nákladů.

9. Technika stanovení mezinárodní ceny obvyklé

S rozvojem mezinárodního obchodu je velmi důležité stanovení *převodních cen*, resp. ceny obvyklé pro daňové účely u podniků sdružených. Tyto ceny jsou aplikovány i správci daní na transakce s offshore společnostmi.

Převodními cenami se rozumí ceny, na jejichž základě dochází k převodu hmotného zboží, nehmotného majetku, či ceny, za které jsou poskytovány služby sdruženému podniku. Tzn. dva podniky jsou sdružené (dle zákona o dani z příjmů právnických osob se jedná o osoby spojené; odst. 7 §23), jestliže se jeden z nich účastní přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhého podniku¹⁶.

Členské státy OECD, jehož členem je i Česká republika, řeší otázku převodních cen na základě, tzv. *principu tržního odstupu*. Tohoto je využíváno pro úpravu cen s cílem, co nejvíce se přiblížit k cenám nezávislých obchodů, a to i v případě, že podnik nesleduje minimalizaci daně.

Pokud mezi sebou jednají podniky nezávislé, potom jsou podmínky jejich vzájemných obchodních a finančních vztahů (ať již se jedná o stanovení ceny zboží či zprostředkovatelské provize) určovány tržními silami, tzn. jsou nezávislé.

V podmínkách sjednaných podniky sdruženými, tzn. řízené transakce, však nemusí být vždy tržní síly reflektovány, a potom dochází ke zkreslení cen, daňové povinnosti sdružených podniků a tím i daňových výnosů dané jurisdikce.

9.1 Princip tržního odstupu

Princip tržního odstupu upravuje zisky sdružených podniků na základě podmínek obvyklých, které mezi sebou realizují podniky nezávislé za srovnatelných okolností, k sdruženým subjektům však přistupuje, jako k subjektům samostatným. Tím je dosaženo srovnatelného postavení mezi nezávislými a sdruženými podniky z daňového hlediska, a také zároveň zabraňuje vzniku konkurenční výhody některého ze zúčastněných subjektů. Stanovení srovnatelných podmínek pro oba typy podniků podporuje také rozvoj mezinárodního obchodu a investic.

Na druhé straně s jeho aplikací vyvstává i celá řada problémů zejména u transakcí, kde je obtížné získat informace o vztazích nezávislých. A to ať již z důvodu, že by se nikdy nezávislý podnik takové transakce nezúčastnil, či proto, že jsou tyto informace nedostupné (z důvodu důvěrnosti), nebo těžce interpretovatelné.

Překážkou v jeho aplikaci jsou i narůstající administrativní náklady, a to jak na straně

¹⁶ Na offshore společnosti je pohlíženo co nejpřísněji, a proto jsou správci daně považovány za podniky sdružené.

správce daně, tak i na straně poplatníka. Navíc aplikace tržního odstupu vyžaduje zkušenost úsudků nejen ze strany správců daně, ale i na straně poplatníka.

I přes výše uvedené problémy je uplatňování principu tržního odstupu považováno za efektivní a žádoucí, neboť s jeho pomocí je možné dosáhnout přiměřených daňových základů v jednotlivých jurisdikcích a zabránit dvojímu zdanění mezinárodních společností.

9.1.1 Aplikace tržního odstupu

Aplikace principu tržního odstupu vychází ze vzájemného srovnání realizovaných podmínek u transakcí řízených a nezávislých. Podmínkou kvalitního srovnání je srovnatelnost relevantních ekonomických charakteristik jednotlivých situací, za nichž jsou uskutečňovány nezávislé transakce.

Srovnatelností je rozuměna situace, kdy i při vzniku rozdílů nedochází k ovlivnění prověřované charakteristiky (např. ceny), nebo je možné tyto rozdíly odstranit. Pro určení stupně srovnatelnosti (potažmo definování úprav, které je nezbytné provést s cílem dosáhnout srovnatelnosti) je nezbytné dobře chápat, jakým způsobem nezávislé subjekty vyhodnocují podmínky potencionálních transakcí.

Nezávislé společnosti zvažují potencionální možnosti a zejména rozdíly z nich plynoucí, které by jakýmkoli způsobem ovlivnily cenu. Tzn. je uzavřen pouze takový obchod, který je nejvýhodnější a neexistuje k němu uspokojivá alternativa.

Pro určení stupně srovnatelnosti a následných úprav je nezbytné tedy porovnat jednotlivé charakteristiky, resp. vlastnosti (tj. typ majetku či služby, funkce vykonávané stranami, ekonomické okolnosti a podnikatelská strategie) transakcí či podniků, které ovlivňují podmínky, za nichž jsou realizovány obchodní transakce.

Metody, prostřednictvím nichž je možné aplikovat princip tržního odstupu, jsou podrobněji probrány v následující kapitole.

Vlastnosti ovlivňující srovnatelnost

- **Vlastnosti majetku, služby:** na volném trhu je cena ovlivněna specifickými vlastnostmi majetku (např. kvalita, spolehlivost, dostupnost či objem nabídky), služby (povaha, rozsah), dále pak formou transakce (licence, prodej), předpokládanými zisky atd., které částečně objasňují některé distorze v ceně. Podobnosti ve vlastnostech u převáděného majetku je možné využít pro určení srovnatelnosti řízené a nezávislé transakce.
- **Funkce a funkční analýza:** pro určení srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí je důležitá i identifikace funkcí, které plní sdružené či nezávislé subjekty, a to na základě funkční analýzy.

Jejím cílem je stanovit ekonomickou významnost, tzn. častost výskytu, hodnotu a odpovědnost, jež na sebe jednotlivé strany berou. Porovnávání funkcí u sdružených a nezávislých je vhodné zejména v oblastech jako je výzkum, reklama, marketing, doprava, financování či řízení. Pokud jsou u sdružených společností objeveny podstatné odchylky, je nezbytné tyto upravit dle funkcí, jež vykonává nezávislý podnik, se kterým je srovnávána. V úvahu musí být bráno i podstoupené riziko (tzn. vstupní náklady a kolísání cen; riziko spojené s investicí do majetku, stroje a vybavení; riziko investic do výzkumu a vývoje; finanční rizika; měnové riziko a další), neboť zvýšené riziko musí být na volném trhu kompenzováno vyššími očekávanými výnosy, ale výsledek může i nemusí být shodný s očekáváním. Tzn. řízené i nezávislé transakce musí probíhat za podobného rizika, jinak nejsou srovnatelné.

- **Smluvní podmínky:** definují podrobně rozdělení rizika, výnosu a odpovědnosti. Odráží se v nich i rozdílné cíle obou stran, ale i snaha dodržet sjednané podmínky, tzn. nesmí být změněny, pokud by to poškodilo jednu ze stran. U sdružených podniků nemusí vždy existovat rozdílnost cílů a z toho plynoucí snaha dodržovat stanovené podmínky.
- **Ekonomické okolnosti:** analýza ekonomických okolností vychází ze skutečnosti, že je nezbytné, aby řízené i neřízené transakce probíhaly na relevantním trhu, tzn. trh hodnocený z pohledu jeho geografického umístění, velikosti, rozsahu konkurence, dostupnosti, objemu nabídky a poptávky, kupní síly spotřebitelů, regulace trhu, nákladů na pracovní sílu a kapitál atd. Příčinou je skutečnost, že k cenovým distorzím v nezávislé ceně u totožných transakcí může docházet i na volném trhu právě z důvodu relevantního trhu.
- **Strategie podnikání:** při určení srovnatelnosti pro účely převodních cen je nezbytné zohlednit i podnikatelskou strategii sdružených podniků. Tato v sobě odráží mnoho aspektů, jako například výzkum, averzi vůči riziku, prognózu politického vývoje, a ostatní faktory související s běžným provozem společností. Právě specifika podnikatelské strategie mohou ovlivnit například cenu výrobku. Příkladem je snaha o průnik na trh, kdy subjekt dočasně účtuje nižší cenu za účelem získat větší tržní podíl, a zároveň s tím i poplatníkovi vzroste náklady (náklady reklamní akce či průzkum nové lokality). Výsledkem celé transakce je nižší zisk, než realizují srovnatelné subjekty na trhu. V dlouhodobém horizontu je předpokládán vyšší zisk. Pokud však sdružený podnik nerealizuje v dlouhodobém horizontu vyšší zisk a v této strategii je pokračováno (za hranici, kam by nepokračoval nezávislý podnik), může být tvrzení poplatníka (sdruženého subjektu) o nezbytnosti strategie zpochybněno.

Pokud na trh dopadají vládní opatření (cenová regulace, kontrola plateb licenčních poplatků, sektorové dotace či devizová omezení), je nezbytné i tyto intervence brát v potaz při určování převodních cen.

Sdružené podniky mají širší prostor pro uzavírání většího počtu druhů smluv a dohod

(i zvláštní povahy), neboť neexistují normální konflikty, jako u podniků nezávislých. Daňová správa by měla akceptovat strukturu skutečně provedené řízené transakce a pro kontrolu převodních cen aplikovat metody použité poplatníkem samozřejmě pouze v tom případě, pokud jsou odpovídající. Existují pouze dva případy, kdy je vysloveně daňové správě dovoleno ignorovat strukturu řízené transakce a správce daně má právo změnit strukturu transakce. A to v případě, že se odlišuje forma a podstata transakce, a také v situaci, kdy sdružený podnik uzavírá dohody (tzn. mohou být uzavírány za účelem minimalizace daňové povinnosti), které jsou v rozporu s obvykle uzavíranými dohodami v souladu s ekonomickou realitou.

9.2 Metody používané pro aplikaci principu tržního odstupu

„Jsou-li mezi dvěma podniky v jejich obchodních nebo finančních vztazích stanoveny nebo jim jsou uloženy podmínky, které se liší od těch, které by existovaly mezi nezávislými podniky, pak jakékoliv zisky, kterých by dosáhl jeden z podniků, kdyby nebylo těchto podmínek, mohou být zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny“.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový správce má možnost upravit pro daňové účely účetnictví, resp. zisky sdružených společností, pokud v důsledku „zvláštních“ vztahů mezi nimi došlo ke zkreslení. Cílem aplikace tržního odstupu je uvedení obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky, pokud došlo k distorzi, na vztahy „obvyklé“, resp. nezávislé.

Nejsnazší cestou aplikace principu tržního odstupu je použití následujících tradičních metod – metoda srovnatelné nezávislé ceny (tzn. metoda MSNC), metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky, jejichž princip je níže podrobněji objasněn. Použití těchto metod je nejlepší cestou, neboť dochází k přímému porovnání podmínek, které panují mezi sdruženými subjekty s podmínkami nezávislými. A pokud vznikne jakákoli odchylka ceny řízené transakce od ceny srovnatelné nezávislé transakce, tržní podmínky u sdruženého podniku je snadné vytvořit, a to pouhou záměnou ceny řízené za tržní.

Alternativou k těmto metodám jsou, tzv. transakční ziskové metody, které zkoumají zisky pramenící z určitých transakcí mezi sdruženými podniky. Principu tržního odstupu nejvíce odpovídají metody rozdělení zisku nebo transakční metody čistého rozpětí.

9.2.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Podstatou metody MSNC je srovnání účetních cen za majetek či poskytnutou službu v transakci řízené s cenou, jež je aplikována za srovnatelných podmínek nezávislými subjekty. Pokud je při srovnání zjištěna distorze mezi cenami, svědčí to o netržních podmínkách mezi sdruženými subjekty, které musí být napraveny využitím nových, resp. nezávislých cen.

Pokud je možné nalézt nezávislé transakce srovnatelné s transakcemi řízenými, tzn. transakce, které

splňují alespoň jednu ze dvou následujících podmínek, a to:

1. ani jeden ze zjištěných rozdílů (jsou-li nějaké zjištěny) mezi srovnávanými transakcemi neumožňuje podstatné ovlivnění ceny na otevřeném trhu nebo
2. je možné provést úpravu, a tím vyloučit podstatný vliv na cenu, potom se stává MSNC nejvhodnější metodou tržního odstupu.

Zohledněny musí být i širší podnikatelské funkce na cenu nejen srovnatelnost produktu.

9.2.2 Metody ceny při opětovném prodeji

Výchozí cenou pro tuto metodu je cena nakoupeného produktu od sdruženého podniku, za kterou prodává subjektu nezávislému. Tuto cenu, tzn. cenu při opětovném prodeji upravenou o částku prodejních a jiných nákladů, a přiměřený zisk, tzv. hrubé rozpětí, je možné považovat za tržní cenu převáděného majetku mezi spojenými subjekty. Výši cenového rozpětí je možné stanovit z cenového rozpětí u nakupovaného a prodáváného zboží ve srovnatelných nezávislých transakcích, nebo může být vztažena také k zprostředkovatelskému poplatku, vybíranému jako procento z prodejní ceny výrobku. Nepřesnosti v jeho výši mohou být způsobeny tím, že není použit relativně totožný majetek za srovnatelného rizika, poskytnutí výlučného práva pro prodejce, nebo uplynutí delšího časového horizontu. Poté je nutné brát v potaz další faktory jako změny trhu, měnových kurzů, nákladů aj. Při stanovení cenového rozpětí je také nezbytná i relevantnost účetnictví obou subjektů, tzn. je nezbytné zajistit, aby výpočet vycházel ze stejného typu náklad.

V této metodě je ponecháván větší prostor pro diferenciaci produktu při srovnávání podmínek u řízené a nezávislé transakce, tzn. je kladen větší důraz na ostatní charakteristiky srovnatelnosti (např. ekonomické podmínky, typ podnikatelské strategie), než na homogenitu produktu. Ceny výrobku tudíž ovlivňují srovnatelnost jen do té míry, v níž jsou navzájem substituty.

Příklad:

Spotřebitelé, i přesto že dvě distributorské firmy (jedna prodává gramofony a druhá CD přehrávače) vykonávají podobné funkce, nepovažují tyto dva produkty za blízké substituty, a proto zde zaniká důvod stanovení stejných cen.

V případě, že je nezávislá a řízená transakce srovnatelná ve všech uvedených charakteristikách či funkcích, a distorze se objevuje pouze na úrovni produktu, může tato metoda poskytnout vhodnější měřítko tržní ceny než metoda srovnatelné nezávislé ceny. Naopak je tato metoda zcela nevhodná, pokud je před opětovným prodejem produkt jakýmkoli způsobem zhodnocen.

Tato metoda má uplatnění zejména při poskytování marketingových služeb.

9.2.3 Metoda nákladů a přírážky

Pro metodu nákladů a přírážky jsou výchozí náklady realizované dodavatelem majetku nebo služby v řízené transakci na jeho převedení, respektive poskytnutí spojenému subjektu. Výši je možné stanovit i pomocí realizovaných nákladů plus přírážka subjektem nezávislým ve srovnatelných podmínkách (podmínky srovnatelné transakce: 1. zjištěné rozdíly nemohou podstatným způsobem ovlivnit náklady plus přírážku na volném trhu, 2. je možné provést úpravy, které rozdíly neutralizují). Jejich výše, přičtená ke stávajícím nákladům představuje tržní cenu.

Tato metoda vyžaduje opatrné zvážení rozdílů mezi výší a typy výdajů (provozní a neprovozní výdaje včetně finančních), které jsou propojeny s funkcemi vykonávanými stranami a podstoupenými riziky. Nezbytná je i konzistence účetnictví a shodný přístup k nákladům, jenž ovlivňují hrubou ziskovou přírážku u sdružených a nezávislých podniků.

9.3 Simultánní daňové kontroly a dokumentace

Sprolupráce jednotlivých daňových správ se neodehrává pouze na základě mechanismů dohodnutých ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ale jsou prováděny i tzv. simultánní daňové kontroly.

Simultánní daňové kontroly se historicky vyvinuly z kontrol podniků, které měly své transakce zastřeny pomocí daňových oáz.

Dnes jsou však široce využívaným nástrojem při řešení mezinárodních daňových otázek a jejich vyšetřování s cílem výměny jakýchkoli relevantních informací. Jsou efektivně využívány při stanovování daňové povinnosti sdružených podniků, pokud jsou sdíleny náklady a zisky rozděleny do více jurisdikcí. Zároveň snižují náklady poplatníků na dodržování právních předpisů o zamezení dvojího zdanění i zefektivnění celého šetření jednotlivých případů.

Pro stanovení správných převodních cen a již je jedno jakou metodou jsou stanoveny je nezbytná kvalitní dokumentace, kterou poplatník předkládá. I přesto, že důkazní břemeno leží na daňové správě, může dojít k tzv. přesunu důkazního břemene. To znamená, že daňový správce předloží úpravu a poplatník je povinen toto tvrzení vyvrátit. Pokud se mu to nepodaří, jsou brány jako správné převodní ceny navržené správcem. Navíc je podstatné, že poplatník i správce by se měli v dobré víře snažit prokázat, že použité ceny jsou správné.

10. „Daňové ráje“

„Jen dvě věci na světě jsou jisté: smrt a daň.“

B. Franklin

Motto napsané výše, dnes již nemusí být pravdou, neboť je snadné se daňové povinnosti vyhnout prostřednictvím daňových rájů, jako formy legálního daňového úniku.

Offshore v doslovném překladu znamená: „oddělené, vnější nebo pryč od konkrétní země, (v tomto případě ve smyslu pro daňové účely)“.

*Offshore lokalita, resp. daňový ráj*¹⁷ je tedy daňově zvýhodněná lokalita, kde je možné se legálním způsobem zcela či částečně vyhnout nejen daním z příjmů, ale i daním z převodu majetku, z kapitálu, dividend či dani z přidané hodnoty. Mimo to, tato území také poskytují diskrétnost, anonymitu vlastníků, ochranu aktiv a celou řadu dalších výhod, které je možné uplatnit.

Ve většině „daňových oáz“ však této liberální legislativě podléhají pouze, tzv. *non-resident company*, tj. mezinárodní společnosti, jež vlastní osoby bez trvalého pobytu v zemi registrace, obchodní transakce jsou řízeny většinou mimo území registrace, a také ve většině případů mají zakázány obchodní aktivity s rezidentními společnostmi. Důležité také je, aby příjmy této společnosti měly zdroj mimo tuto lokalitu. V opačném případě se na ně vztahuje stejný režim (mimo některé výjimky, které představují dokonalé daňové oázy, jako jsou Kajmanské ostrovy; zde neplatí daň ani rezidenti), jako na tzv. *resident company*, tj. společnosti místní, jejichž zisk plyne z tamních zdrojů.

Příkladem toho je ostrov Belize, kde jsou aplikovány vysoké daně pro rezidentní fyzické (5%-60%) a právnické osoby (45%), ale daňově osvobozené Mezinárodní obchodní společnosti dle ustanovení o IBC z roku 1990, jsou zcela ze zdanění vyňaty. Nebo na Kypru, kde jsou osoby progresivně zdaněny až do výše 60%, a normální kyperské společnosti platí daň 42.5% ze zisku. Zahraniční subjekty však platí pouze desetinu daní společností rezidentních, tj. 4,25%. Tuto skutečnost dokazuje i přehled uvedený v kapitole 4, kde jsou uvedeny i daňové kvóty evropských daňových oáz. Jejich výše potvrzuje, že zatížení rezidentů těchto „oáz“ není o mnoho odlišné od daňové kvóty v České republice.

Každá z offshore lokalit má svoje specifika, jež je možné využívat při realizaci mezinárodního daňového plánování. Tato specifika pramení z historických, politických, hospodářských a geografických aspektů dané lokality. Na nich také závisí přístup dané jurisdikce k zdaňování nerezidentních společností. Některé země, resp. jejich legislativa umožňují úplné vynětí či částečné snížení daňového břemene (Britské Panenské ostrovy, Kajmanské ostrovy, Bahamy, Bermudy). Existují i lokality, a to zejména na území Evropy (Lucembursko, Nizozemí či Lichtenštejnsko), které

¹⁷ Bližší informace o jednotlivých „offshore“ lokalitách v Atlase daňových rájů. Příloha číslo 1.

zvýhodňují pouze některé specifické typy společností, holdingové či obchodní. Tento handicap kompenzují velkým počtem uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění (Irsko), či nabízí dlouhou tradici bankovního tajemství (Švýcarsko).

Zorný úhel, pod kterým je pohlíženo na daňové ráje, se však velmi odlišuje. Jedni vidí za slovem daňový ráj pouze tropické pláže, luxusní vily, jachty a velké bohatství. V tom však netkví jejich smysl, ale na druhé straně je pravdou, že v minulosti využívaly offshore služby pouze nejbohatší a nejslavnější firmy a osoby na světě. Jiný pohled považuje offshore lokality za dobrý způsob praní špinavých peněz z ilegální činnosti. Avšak ani tento náhled není správný, i když není možné ho zcela vyloučit.

Většina subjektů využívá liberální legislativu těchto zemí se záměrem efektivněji podnikat v mezinárodním měřítku, tzn. minimalizovat svou daňovou povinnost, ochránit majetek či zjednodušit administrativu, tj. aplikací liberálního daňového systému na danou společnost sledují kvalitnější provádění mezinárodních obchodních či finančních transakcí.

10.1 Důvody zakládání "daňových oáz"

V současné době je evidováno více než 50 daňově výhodných lokalit na celém světě a k nejznámějším patří v Evropě Normandské ostrovy (The Channel Islands) - Isle of Man, Guernsey, Jersey; Švýcarsko, Lucembursko, Monako, Kypr, Lichtenštejnsko, Irsko, Gibraltar; v Karibiku Bahamy, Bermudy, Belize, britské Panenské ostrovy, Turks and Caicos Islands a dále Hongkong, Singapur, Vanuatu.¹⁸

K zavádění liberální legislativy a odstraňování byrokratických překážek přistupují země s velmi prostým cílem, a to přilákat zahraniční kapitál, který se sekundárně stává zdrojem zisků domácích společností poskytujících služby v oblasti zakládání a spravování offshore společností. Znamená to tedy, že s rozvojem terciální sféry samozřejmě roste i zaměstnanost, respektive roste i objem zdanitelných základů rezidentů dané lokality. V souvislosti s tím je zajímavé, i když ne nelogické, že ve většině daňových rájů to jsou právě rezidenti - fyzické osoby, které platí velmi vysoké daně (příklad: na Kypru podléhají fyzické osoby velmi progresivním sazbám, které dosahují výše 60% či vysoké zdanění evropských daňových rájů, viz. kapitola 4).

Na druhé straně si vlády offshore lokalit plně uvědomují „škodlivost“ daňové konkurence, kterou způsobují právě zaváděním liberálnějších daňových podmínek pro mezinárodní společnosti. Důkazem této skutečnosti je taxativní, striktní vymezení aktivit, které nesmí offshore společnosti na jejich území vykonávat (např. bankovní, pojišťovací činnost, nakupovat nemovitosti atd.). Také jim není dovoleno ve většině případů rozvíjet obchodní styky s rezidentními společnostmi.

¹⁸ Bližší informace o těchto lokalitách včetně podmínek pro formování společností v této lokalitě v příloze „Atlas daňových rájů“.

I přes uvedená negativa přináší „offshore průmysl“ rozvoj místního hospodářství, bankovního a informačního systému, infrastruktury a také vzrůstá životní úroveň obyvatel.

10.2 Kritéria pro výběr daňového ráje

Pokud se podnikatel rozhodne pro využití daňových oáz pro formování nové struktury, je postaven před problém volby vhodné lokality. Při rozhodování je vhodné zvážit následující faktory každé jurisdikce vzhledem ke svému záměru.

a) Poloha

Velké množství zemí, působících na trhu offshore služeb, je bývalými anglickými državami nacházejícími se na vzdálených atraktivních ostrovech s krásnou tropickou přírodou. Vzdálenost však dnes nehraje žádnou roli, neboť s rozvojem informačních technologií je možné formovat a také řídit společnost z kteréhokoli místa na světě. Proto lokalita formované společnosti nemá takovou váhu při výběru jurisdikce.

b) Právní systém

Podstatnější vliv má na rozhodování základ, z něhož vychází legislativa daňové oázy. Právní systém vychází v mnoha případech z anglického zvykového práva, na něž navazují speciální právní normy upravující prostředí ve prospěch offshore společností. Kvalitní právní rámec také zajišťuje stabilní podnikatelské prostředí, tzn. nedochází k častým legislativním změnám (př. offshore společnosti na Gibraltarů obdrží od vlády certifikát osvědčující osvobození od daňové povinnosti na 25 let).

Daňový režim

I mezi oázami však existuje odlišný přístup k daním z příjmů, kapitálu či dividend. Z pohledu daňového režimu je možné offshore lokality rozdělit na:

1. „absolutní ráje“, tzn. neexistují zde žádné přímé daně a příjmy veřejných rozpočtů pochází pouze z celních poplatků (Bahamy, Kajmanské ostrovy).
2. lokality, kde zdanění probíhá na principu zdroje, tzn. jsou zdaněny pouze příjmy z jejich území (Libérie, Panama, Hongkong)
3. lokality, kde pokud společnost splní určité podmínky, má nárok na snížení zákonné sazby (na Kypru podléhají mezinárodní společnosti dani, jejíž sazba představuje desetinu zákonné daně, a to 4,25%). Na druhé straně poskytují tyto země výhodu uzavřených smluv o zamezení dvojího zdanění (př. Kypr má uzavřenu tuto smlouvu s Bulharskem, Kanadou, Českou republikou (od roku 1981), Slovenskou republikou, Dánskem, Francií, Německem, Řeckem, Maďarskem, Irskem, Itálií, Kuvajtem, Norskem, Švédskem, Velkou Británií, USA, SNS, Jugoslávií, určité smlouvy jsou uzavřeny s Rakouskem, Belgií, Egyptem, Finskem, Indií a Mexikem).

Z tohoto hlediska záleží na cíli, jenž podnikatel sleduje. Musí se rozhodnout, zda chce plně

osvobození od daní, či je dostačující využití výhod, plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

Administrativní náročnost

V tomto případě však platí, že tam, kde jsou vybírány i nízké daně a ne daně paušální, vyžadují účetní závěrku i audit. Další požadavky se mohou týkat údajů o akcionářích, ředitelích atd. Z tohoto hlediska jsou výhodné opět karibské lokality, na druhé straně spektra stojí Kypr, Maďarsko či Švýcarsko.

Finanční náročnost

Významným kritériem je také cena formované společnosti za založení, vedení společnosti a také paušální poplatky státu. Více viz. subkapitola 10.4

Co poskytují daňové oázy

- snadné formování společnosti s minimálními náklady na její založení
- absence devizových omezení
- nejlépe nulové daňové sazby (maximálně 5%)
- zavedený bankovní systém
- perfektně fungující infrastrukturu a informační systém
- minimální administrativní povinnosti (neexistenci povinnosti vedení účetnictví, auditování závěrek atd.)
- zabezpečení bankovního tajemství
- poskytnutí anonymity a diskrétnosti
- nemožnost vyvlastnění majetku registrovaných zahraničních firem

Je téměř nemožné zabezpečit všechny uvedené podmínky v rámci jedné lokality. Na druhé straně je mylné se domnívat, jestliže některá „podmínka“ není splněna, že se již nejedná o daňový ráj. Z výše uvedených podmínek jasně vyplývají pro společnosti, které jsou formovány jako offshore v těchto lokalitách i výhody (tzn. např. nemusí vést účetnictví, nepodléhají žádným devizovým omezením a kontrole atd.)

10.3 Důvody pro využívání daňových oáz podnikatelskými subjekty

V obecné rovině je možné specifikovat čtyři následující výhody z využívání offshore společnosti:

1. Daňové úspory - (TAX-FREE)

Téměř většina „daňových oáz“ poskytuje plné osvobození od daní ze zisku, z kapitálových výnosů, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitostí, daně darovací a dědické. Pro podnikatelský subjekt to znamená vyhnutí se vysokým prohibitivním sazbám, které brání v rozvoji podnikání.

2. Diskrétnost

Offshore jurisdikce garantují také utajení vlastnictví offshore společnosti striktní právní normou, která klasifikuje jako trestný čin poskytnutí informací třetí straně včetně zahraničních vlád a finančních úřadů. Není tomu tak ale ve všech případech, neboť například bermudská jurisdikce vyžaduje informace o společnosti, závěrečnou zprávu a další informace uveřejněné v registru.

3. Minimální administrativní požadavky

Tato výhoda, poskytovaná v mnoha lokalitách, znamená snížení administrativní náročnosti. Offshore společnosti nejsou povinné vést účetnictví, předkládat daňové přiznání, nemusí mít audit atd.

4. Ochrana aktiv

Institut svěřenectví v mnoha offshore lokalitách zabezpečuje ochranu aktiv proti případným soudním vymáháním z třetí strany. Tímto lze prakticky zabránit konfiskaci a vyvlastnění majetku.

Kromě výše uvedených základních výhod mají mezinárodní subjekty také možnost využívat další pozitivní skutečnosti a služby, které daná jurisdikce poskytuje.

- profitování z politické stability země registrace pro dlouhodobý rozvoj podnikatelských aktivit
- výběr země pro trvalé usídlení (Monako)
- provádět registrace plavidel a letadel, s využitím nejen fiskálních výhod, ale i vyhnutí se např. teritoriálním omezením při plavbách pod vlajkou dané země
- založení vlastní banky pro co nejlepší využití finančních aktivit nadnárodních skupin
- provádět prostřednictvím "daňového ráje" přesuny kapitálu, poskytovat mezipodnikové půjčky
- provozovat mezinárodní bankovní služby, zakládat a řídit holdingové společnosti
- nakupovat jejich prostřednictvím reality kdekoli na světě
- výhodně zde registrovat patenty a licence
- možnost "nákupu" druhého pasu
- Mail drop služba (alternativní adresa používaná jako soukromá adresa nebo adresa sídla firmy. Nejedná se o PO BOX, ale o adresu se skutečným jménem. Orientační cena: od 400-1.000 USD/ročně + poplatky za poštovné).

10.4 *Ceny offshore společností*

Rozvoj informačních technologií, zejména internetu, umožnil snadnější zakládání a řízení těchto společností, čímž zapříčinil i značný pokles ceny u všech poskytovaných offshore služeb. Nižší pořizovací náklady zpřístupnily formování těchto společností i středním a menším společnostem.

Uvedeny jsou orientační ceny společnosti FND Consultants Brno, která se zabývá poskytováním offshore služeb.

Tab. č. 7

Ceník offshore společností*

Země	Zřizovací poplatek** (USD)	Roční poplatky (USD)
Bahamy	2,000	900
Belize	2,000	900
Kajmanské ostrovy	2,100	1,000
Kypr	2,700	1,000
Panama	1,200	550
Irsko	1,900	750
Delaware	1,100	550
Turks & Caicos	2,400	1,200
Vanuatu	1,500	850
Gibraltar	2,300	1,300

*Uvedeny jsou pouze ceny orientační

** Vyše zřizovacího poplatku obsahuje i poplatek za 1 rok

Poplatek za založení

Zahrnuje všechny potřebné úkony a služby spojené se založením společnosti: sepsání společenské smlouvy, registraci, vydání akcií na doručitele, razítko společnosti, poplatky vládě, registrované sídlo společnosti a místního zástupce na první rok, které vyžaduje legislativa dané jurisdikce.

Roční poplatky

Roční poplatek za spravování společnosti obsahuje: registrované sídlo společnosti, místní zástupce, poplatek místní vládě a udržování společnosti v souladu s veškerými místními předpisy a nařízeními.

Tab. č. 8

Doplňkové služby

Služba	Cena za rok (v USD)
nominovaný ředitel	250
nominovaný akcionář	150
plná moc	150-200
ověření dokumentů	150-250
mail-drop (adresa, tel. a fax číslo)**	400 - 1000

**Příklad: Hongkong: základní cena: \$600/rok, minimální vklad: \$50, jednorázový poplatek za založení \$30

10.5 Kdo využívá offshore společnosti

Dnešní „offshore business“ se rozrůstá do obrovských rozměrů, o čemž svědčí i fakt, že roste počet společností i jednotlivců, kteří tyto služby využívají. Roční nárůst počtu offshore společností přesahuje 130 tisíc ročně. O významu podnikání v rámci offshore zóny je možné ukázat i na příkladu kyperského hospodářství. Počet zaregistrovaných offshore společností přesahuje více než

27 tisíc (1996), přičemž asi 1200 z nich má na Kypru vlastní kancelář. Offshore podniky zaměstnávají přes 3500 cizinců a 2500 Kypřanů. Významnost dokumentuje i výše příjmů plynoucích z tohoto sektoru, které činí téměř 380 mil. USD ročně tj. zhruba 4 % HDP. Zájmy offshore společností hájí Kyperská asociace offshore podnikání (COEA), která sdružuje 114 firem.

Kdo využívá offshore lokality:

- společnosti zabývající se mezinárodním obchodem (export-import); výhodnou lokalitou pro ně jsou např. Kypr, Hongkong, Jersey, Panama
- subjekty zabývající se mezinárodním investováním (holdingy); vhodnou lokalitou je Lucembursko, Nizozemí, Lichtenštejnsko
- specialisté na volné noze, jako jsou konzultanti, designéři, spisovatelé, novináři a ostatní lidé, kteří pracují na kontraktní bázi (fyzické osoby); příznivé podmínky jsou v Monaku, Andoře
- pojišťovací, bankovní a trustové společnosti; vhodné podmínky jsou v Lucembursku, na Bahamách, Bermudách
- rejdařské společnosti; Panama, Libérie, Kypr

10.6 Postup při zakládání offshore společnosti – praktický příklad

Na následujících případech bude objasněna logika formování offshore společností a způsob jejich využívání pro dosažení daňové minimalizace.

1. KONZULTAČNÍ SPOLEČNOST

Výchozí situace:

Česká společnost CATIA Bohemia je společnost působící v oblasti poskytování konzultací a školení softwaru CATIA. Jejich klientelu tvořily firmy z celé Evropy, zejména z Německa, Rakouska, Ruska a Francie. Zisky společnosti a příjmy konzultantů (celosvětové), kteří jsou českými rezidenty, byly zdaněny dle zákona 586/1992 Sb. o dani z příjmů.

Cíl firmy CATIA Bohemia – snaha o minimalizaci daňové povinnosti. Společnost se snaží tuto situaci řešit tak, že se rozhodla kontaktovat firmu zabývající se mezinárodním plánováním a offshore službami.

Řešení – konzultanti dříve pracující pro firmu CATIA Bohemia budou v budoucnu pracovat pod zastřešením offshore společnosti, která je formována v lokalitě s nulovou daní (v tomto případě na Bahamách). Nově formovaná společnost je plně ve vlastnictví i pod kontrolou konzultantů. Vzhledem k tomu, že offshore společnost je formována v lokalitě s absolutní anonymitou, neexistuje žádné faktické spojení, které by na toto propojení ukazovalo.

Nově budou pracovní kontrakty uzavírány offshore společností, která umístila svoji kancelář

na Channel Islands (důvodem je její poloha v Evropě) a dále rozděluje zakázky konzultantům, kteří jsou jejími zaměstnanci. Konzultantům je vyplácena pouze část sumy, která je offshore společností účtována klientům, tzn. největší zisky se kumulují na účtech offshore společnosti.

Postup založení offshore společnosti

Offshore společnost je formována na Bahamách, a proto v dalším textu budou uvažovány podmínky pro její založení dle místní legislativy. Pro offshore společnosti platí zvláštní daňový status, tzn. osvobození od daní na 20 let, placen je pouze nízký poplatek 100-300 USD.

Základní charakteristiky International Business Company – IBC

Předmět činnosti je vymezen ve společenské smlouvě (Memorandum of Association) a jeho působnost je celosvětová).

Název společnosti může být v jakémkoliv jazyce a musí zahrnovat jednu z přípon Limited, Ltd., Corp., Corporation, Inc., Incorporated, S.A., GmbH.

Požadavky na Bahamské IBC jsou:

- společnost musí mít registrovanou adresu na Bahamách s registrovaným zástupcem, jenž musí být právnickou osobou
- musí mít minimálně jednoho ředitele a akcionáře
- společnost musí držet seznam ředitelů v registrovaném sídle. Jména a adresy ředitelů nejsou veřejně přístupné, ale musí být k dispozici pro Registry Office
- valné hromady společnosti mohou být vedeny v jakékoliv zemi. Není zde požadavek na každoroční generální valnou hromadu
- všechny vydané akcie musí být plně splacené. Mohou být emitovány v jakékoli měně.
- společnost musí držet seznam akcionářů v registrovaném sídle, avšak tato informace není veřejně přístupná.

„Memorandum of Association“ musí zahrnovat:

- jméno společnosti a registrovaná adresa na Bahamách
- jméno a adresa registrovaného zástupce
- základní jmění a měnu, ve které jsou vydány akcie
- druh akcií, počet akcií v registrované formě nebo na doručitele, a zdali tyto akcie mohou být vyměněny jedna za druhou

Praktické řešení:

1. Založení společnosti

Administrativní záležitosti vyřizuje pověřený místní agent (tzn. že není nutná osobní návštěva vlastníků), který po registraci zašle veškeré doklady vlastníkům.

Dokumenty:

- Certifikát o založení.
- Akciový certifikát.
- Memorandum a Articles of Association (společenská smlouva)
- Úvodní usnesení společnosti (zvolení ředitelů, přijetí razítka společnosti atd.).

Formovaná společnost má následující charakteristiky:

Jméno společnosti - CATIA Bahamas, Ltd.

Rozhodnutí o výši základního jmění - USD 5,000

Požadovaný typ akcií - na doručitele, tzn. vlastníkem je ten, kdo má akciový certifikát

Jména a adresy ředitelů - ty by měly být také vedeny v bahamské registrované kanceláři

Cena této formace je 2000 USD a v dalším roce činí správní poplatek 900 USD.

2. Sídlo společnosti

Na ostrově Sark (Channel Islands) založena kancelář a také Maildrop, tj. administrativní zázemí, poštovní adresa společnosti, kde je přijímána veškerá korespondence a také odesílána, telefonní číslo, které je možné nechat automaticky přesměrovat do Prahy, fax.

3. Bankovní konto

Nezbytné je i založení bankovního spojení, tj. konta, ke kterému jsou vystaveny bankovní karty.

Veškeré zisky společnosti CATIA Bahamas jsou soustředěny na bankovní účtě na Sarku a odtud jsou vypláceny konzultantům (tedy jejich část). Všechna korespondence musí být zasílána i odesílána na Sarku (prostřednictvím maildropu či sekretářky).

11. Využití offshore společností českými podnikateli v rámci českého daňového práva

V mezinárodní praxi je využívání offshore lokalit běžným a legálním (samozřejmě po dodržení stanovených pravidel) způsobem optimalizace daňové povinnosti. Na druhé straně se však vlády snaží tomuto počínání podnikatelských subjektů klást překážky, neboť dochází k „vyvážení daňových základů“, a tím klesají i příjmy do státních rozpočtů.

Stejný pohled na danou situaci zaujímá i Česká republika, resp. její finanční úřady, při řešení sporných otázek souvisejících s daňovými oázy.

11.1 *Zákonné prostředky omezující možnosti využívání daňových práv*

K zamezení daňového plánování prostřednictvím offshore oblastí je v České republice využíváno následujících:

1. **cena obvyklá** u závislých subjektů (dle § 23 zák. 586/1992 Sb.). Touto problematikou se zabývá kapitola 8. Technika stanovení ceny obvyklé, tj. převodní ceny mezi sdruženými subjekty. Metodu tržního odstupu je možné využít, neboť je na tyto společnosti pohlíženo jako na společnosti sdružené, a v případě účtování vysokých cen jsou považovány za neobvyklé.
2. **uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění** (seznam zemí, s nimiž ČR uzavřela smlouvu viz. Příloha č. 2). Bližší pozornost je věnována této problematice v kapitole 7.

Dále potom vybraná ustanovení zákona o dani z příjmů:

3. rozsáhlá **specifikace příjmů ze zdrojů v České republice** (§22 zákona 586/1992 Sb.) – vymezením příjmů, kterých dosahují nerezidenti na území České republiky (věnována kapitola 5.3).
4. **srážková daň** (§36 výše uvedeného zákona) – o povinnostech vyplývajících z tohoto ustanovení pojednává podrobně kapitola 6.2
5. **zajištění daně** (38 c téhož zákona) – podrobně pojednává kapitola 6.3
6. **podkapitalizace** (§25 odstavec w zákona 586/1992 Sb.)
7. **ustanovení o skrytém úkonu** (ekonomická podstata, tzn. zisk musí být smyslem transakcí)

V zahraničí jsou využívány i některé další metody, používané jako represivní nástroj daňového vystěhovalectví, a to např. tvorba speciálního režimu vůči těmto zemím, zdaňováním zisků „dcer“ v zemi sídla „matky“.

Nutné je také poznamenat, že využívání offshore společností sice není v České republice pojmem neznámým, ale není ani efektivně využíván. Drtivá většina těch, kteří oázy využívají se koncentrují na založení společností a navyšování nákladů. Zcela opomíjeny proto zůstávají i další velmi atraktivní formy, jako jsou offshore pojišťovny, patenty, licence, ochranné známky a další. Toto

je i jeden z důvodů, proč jsou s úspěšným koncem zpochybňovány transakce probíhající prostřednictvím daňových oáz.

11.2 Případová studie daňové optimalizace prostřednictvím daňového ráje

Na praktickém příkladu v kapitole 10.6 je uveden postup praktického založení offshore společnosti ve zvolené lokalitě.

V této kapitole je věnována pozornost praktickému využití offshore společnosti v rámci mezinárodního plánování konkrétní firmy. V závěru kapitoly jsou naznačeny i problémy, které mohou poplatníkovi v souvislosti s využíváním offshore společnosti nastat při daňové kontrole.

Jedním ze způsobů využití offshore společností je v oblasti mezinárodního obchodu (export, import), zprostředkování obchodních kontaktů a kontraktů.

Prakticky jde o začlenění offshore společnosti jako prostředníka do stávajících obchodních transakcí, tzn. offshore společnost nakupuje zboží v jedné zemi a následně toto zboží prodává do jiné země, při čemž profit z těchto transakcí je kumulován v offshore oáze.

Modelový příklad č.1:

Česká společnost "ROIN", s.r.o., vyvíjí své aktivity v oblasti exportu a importu stavebního materiálu. Před tím, než se rozhodla do své struktury začlenit offshore společnost TRADE NEVIS Ltd., vystupovala v roli prostředníka i agenta, za což inkasovala provizi ve výši 15% z ceny obchodu. Později tuto její aktivitu převzala právě offshore společnost. Firma TRADE NEVIS Ltd. se také účastní některých projektů české společnosti "MM", s.r.o., a to prostřednictvím poskytnutého úvěru, z něhož je povinna platit úrok 18% p. a.

A) Situace před využitím offshore společnosti

Do účetnictví firmy „ROIN“ byly zúčtovány následné operace:

- 1. „ROIN“, s.r.o., zprostředkovala prodej plastových oken do Německa. Obdržela zprostředkovatelskou provizi od výrobce oken (firma Golem) ve výši 50 000 Kč.
- 2. „ROIN“ dále nakupuje střešní krytinu za 300 000 Kč a dále ji prodává do Polska za 390 000 Kč.
- 3. „ROIN“ zprostředkuje výhodný obchod pro firmu SATRA a za ni si účtovala 30 000 Kč.

Tab. č. 9

Výsledovka „ROIN“

Účetní operace	Náklad	Výnos
1.		50 000
2.	300 000	390 000
3.		30 000
Celkem	300 000	470 000

Hospodářský výsledek (zjednodušeně), resp. základ daně představuje 170 000 Kč. Na tento je aplikována sazba 39%. Potom zisk po zdanění činí 103 700 Kč, tzn. daň činila 66 300Kč.

B) Po formování offshore společnosti

Firma TRADE Nevis přebrala všechny zahraniční aktivity společnosti „ROIN“ a také jí poskytovala úvěr. Účetní operace proběhnou následovně.

1. TRADE inkasuje provizi od Golemu za prodej oken do Německa (50 000 Kč).
2. „ROIN“ nakoupí střešní krytinu za 300 000 Kč a prodá ji firmě TRADE za 340 500 a tato ji prodá dále do Polska za 390 000 Kč.
3. TRADE zprostředkuje i obchod pro SATRU, za nějž inkasuje 30 000 Kč.
4. TRADE poskytne úvěr firmě „ROIN“, za nějž obdrží úrok ve výši 10 000 Kč, zde však dojde ke sražení 25% daně.

Tab. č. 10

Výsledovka „ROIN“

Účetní operace	Náklad	Výnos
1.		0
2.	300 000	340 500
3.		0
4.	10 000	
Celkem	310 000	340 500

Hospodářský výsledek je nyní 30 500Kč po zdanění 18 605 Kč, tzn. daň 11 895 Kč.
(znatelný pokles výše daně oproti minulému stavu 62 500 Kč)

Tab. č.11

Výsledovka TRADE Nevis

Účetní operace	Náklad	Výnos
1.		50 000
2.	340 500	390 000
3.		30 000
4.		7 500
Celkem	340 500	477500

Příjmy plynoucí společnosti TRADE NEVIS nejsou zdaněny, neboť jde o společnost formovanou v daňové oáze, kde příjmy mezinárodní společnosti se zdrojem mimo její území nepodléhají dani. Společnost TRADE Nevis dosáhla zisku 137 000 Kč.

Celkový zisk nové formace je 155 605 Kč. Od tohoto zisku je nezbytné odečíst náklady na

založení a správu offshore společnosti 1650 USD, tj. 56 925 Kč. Potom disponibilní zisk činí 98 680 Kč. Z výše uvedených výsledků plyne, že je pro společnost „ROIN“ velmi výhodné formovat offshore společnost, a to i přesto, že v prvním roce nedosahuje lepších výsledků, tzn. zisk je 103 700 Kč oproti 98 680 Kč (v prvním roce je i vyšší poplatek, v druhém roce již poplatek činí pouze 770 USD).

11.2.1 Daňový dopad případové studie

Nově formovaná struktura firmy „ROIN“ sice nedosáhla lepšího výsledku ve smyslu disponibilního zisku, než měla společnost „ROIN“ před svou rekonstrukcí, ale značně poklesla její daňová povinnost (dříve 66 300 Kč, po rekonstrukci 11 895 Kč).

Dále je nutné poznamenat, že vyplacené úplaty a provize zahraničním subjektům za zprostředkovací činnosti či jiné služby vykonávané **mimo** území ČR nejsou považovány za příjem se zdrojem na území ČR, a proto **nevzniká** ani povinnost firmě „ROIN“ srážkové daně ve výši 25% z vyplácených provizí.

I přesto, že za formaci firmy TRADE Nevis stojí právě majitel firmy "ROIN", s.r.o Česká republika, ve skutečnosti neexistuje žádná viditelná vazba vzájemného propojení obou firem. Tohoto stavu je dosaženo díky poskytování absolutní anonymity dle neviských zákonů.

Přesto správce daně na tuto formaci pohlíží jako na **osoby ekonomicky spojené**.

V souladu s §23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů je nezbytné účtovat náklady v cenách obvyklých. Pokud správce daně považuje ceny za nadhodnocené a poplatníkovi se nepodaří prokázat ekonomickou nezávislost daných subjektů, musí akceptovat ceny přiměřené resp., obvyklé. Následně je nutné i doměřit daň a penále.

Pozornost musí být také věnována úrokovým nákladům, které poplatník zahrne do daňově uznatelných, tzn. pokud suma půjček přesáhne stanovený limit několikanásobku základního jmění dle §25 písm. w (blíže viz. 5.4.1), nelze zahrnout do základu daně úroky v plné výši. Pokud je zjištěn rozdíl, tento musí být zahrnut do nákladů a při jeho výplatě mimo území České republiky musí být sražena na daň ve výši 25%.

Z výše uvedeného vyplývá, že ne vždy je formace offshore společnosti pro „mateřskou“ společnost výhodná, neboť doměření daně a penále může představovat podstatnou sumu. Toto však nejsou jediná rizika, která podnikatel podstupuje, další ztrátu může utrpět výběrem nevhodné lokality či tím, že správce společnosti z daňové oázy defrauduje majetek společnosti a uprchne.

Proto je nezbytné při výběru společnosti, která zprostředkovává založení společnosti, obezřetnost.

V případové studii není brán zřetel na všechny způsoby, jimiž je možné optimalizovat daňovou povinnost, neboť jejím cílem je pouze naznačit logiku využití daňových rážů.

Ostatní problémy, které mohou v souvislosti s jejich využíváním vyplynout, jsou naznačeny v následující kapitole.

11.3 Problémy spojené s ostatními způsoby daňové optimalizace

Optimalizace prostřednictvím:

A) licencí a průmyslových či kulturních práv

Nákup licencí a práv či náklady spojené s jejich užíváním s sebou ve většině případů přinášejí značné náklady, které znamenají opět nižší daňovou povinnost.

Důležité je však upozornit na to, že při pořízení licence (know-how), či jejím užívání, tzn. úhrada licenčních poplatků je poplatník při platbě mimo území České republiky povinen, ve smyslu §36 aplikovat zvláštní sazbu daně ve výši 25% (blíže viz. kapitola 6.1) na příjmy se zdrojem v ČR a daň srazit.

V případě licenčních poplatků, pokud má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění (Irsko) aplikovat sazbu nižší. Pokud tak poplatník neučiní, je samozřejmá jeho penalizace.

V souvislosti se srážkovou daní u licenčních poplatků je nutné upozornit na dvě zvláštnosti u sazeb z licencí k švýcarským rezidentům a nedokonalou formulaci smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Irskem.

1. Česko-švýcarská smlouva o zamezení dvojího zdanění říká, že stát zdroje má právo zdanění s tím, že výše daně nesmí přesáhnout 10% hrubé částky licenčního poplatku. Sazba srážkové daně je snížena v zemi zdroje na 5%. Důvodem tohoto speciálního systému je fakt, že příjmy z licenčních poplatků u nerezidentů nejsou ve Švýcarsku zdaněny vůbec.
2. „Bílé místo“ je také možné najít ve smlouvě s Irskou republikou, kdy nájemné z movitého majetku není definováno jako licenční poplatek.

Těchto dvou „zvláštností“ mohou podnikatelské subjekty využít pro minimalizaci své povinnosti.

Je také možné výhodně práva „prodat“ offshore společnosti. Poté offshore může uzavřít smlouvu o licenci či franchisingu s různými společnostmi. Příjmy z těchto práv plynou přes offshore společnost, čímž nedochází k jejich zdanění.

B) *nákup informací*

Rozumí se jím náročné a zároveň nákladné analýzy a průzkumy trhu. Výsledným efektem jsou opět vyšší náklady. Problémy však mohou poplatníkovi vyvstat v situaci, kdy jsou výsledky výzkumu či analýzy nevyhovující, a tudíž nedojde k uskutečnění záměru. V tomto případě je sporný pohled na celou situaci: Jde o zmařenou investici nebo daňový podvod?

Důležité je také to, že u nakoupených informací s využitelností delší než 1 rok při pořizovací ceně vyšší než 40 tisíc, není možné uplatnit náklad jednorázově, ale pouze formou odpisu, tzn. jedné osminy pořizovací ceny (spadá do 2. odpisové skupiny).

C) *podkapitalizace*

Jedním z prostředků, jak provést optimalizaci daňové povinnosti, je i přijímání úvěrů od offshore společností. Subjekt může pozměnit svoji kapitálovou skladbu a mít převahu cizího kapitálu (dluhopisy, půjčky, úvěry atd.) V zákoně o dani z příjmu existuje represivní opatření a to v § 25 písmena w (bližší informace viz. kapitola 5.4.1). Tyto neuznané náklady se stávají příjmem a českému rezidentu vzniká povinnost z této částky srazit 25% daň.

12. Závěr

„Daňové ráje“, jak vyplynulo z předchozích kapitol, jsou i pro české podnikatelské subjekty zcela legitimním nástrojem mezinárodního daňového plánování, neboť neexistuje žádná právní norma, která by výslovně toto chování zakazovala.

Poplatník jejich prostřednictvím může nejen optimalizovat svoji daňovou povinnost, ale má i možnost zabezpečit majetek proti případné ekonomické či politické nestabilitě v České republice. Výhodná je pro podnikatelské subjekty i nižší administrativní povinnost, než je tomu v „klasických daňových jurisdikcích“, resp. v ČR.

Je však nutné konstatovat, že Česká republika nemá zatím dostatečné zkušenosti s využíváním tohoto, ve světě již běžného a více než dvacet let využívaného, nástroje daňového plánování. O této skutečnosti svědčí množství chybných kroků na obou stranách, tj. na straně správců daně, resp. MF i na straně daňových poplatníků.

V této souvislosti je ale nutné uvést, že správci daně se snaží zaujmout k využívání offshore společností, i přes jejich legálnost, co „nejtvrdší“ postoj a na každý daňový doklad vystavený v „daňové oáze“ pohlížejí s velkou nedůvěrou. Snaží se prokázat fiktivnost plnění či zpochybnit jeho výši ve smyslu ceny obvyklé. I přesto je jejich postoj pochopitelný, neboť „přeléváním“ daňových základů jsou ohrožovány příjmy státního rozpočtu.

Z tohoto důvodu je nezbytná co nejvyšší obezřetnost a opatrnost subjektů využívajících „daňových rájů“ při dodržování omezující opatření plynoucí ze zákona o dani z příjmů právnických osob a dále zákona o správě daní a poplatků a stanovování ceny. V případě České republiky musí být poplatníky dodržována i omezení devizová.

Opomenutí sražení či zajištění daně z plateb vyplácených ve prospěch offshore společností, či špatně uplatněné odpisy při nákupu informací, nepřinesou poplatníkovi požadovaný efekt, ale pravý opak. Neboť pokud jsou tyto nesrovnalosti zjištěny při daňové kontrole, správce daně nejenže upraví daňový základ a doměří daň, ale navíc stanoví i penále. V krajním případě, pokud je prokázáno úmyslné krácení daňové povinnosti, může být poplatníkovi odňata i svoboda na několik let (dle trestního zákona).

A právě v rozporu s výše uvedeným postupem jsou některé nelogické a neproduktivní kroky Ministerstva financí ve smyslu „bílých“ míst, jimiž unikají státnímu rozpočtu nemalé příjmy.

Pro ilustraci lze uvést následující dva příklady. Prvním z nich je již dříve zmíněná smlouva o zamezení dvojího zdanění s Irskou republikou, ve které není nájemné z finančního pronájmu definováno jako licenční poplatek. Z této skutečnosti plynou dvě negativní skutečnosti. Jednak mají české leasingové společnosti tendenci přesouvat svá sídla do Irska, a za druhé vládní úředníci

ochudili státní rozpočet o 1% z leasingových splátek, které jsou v ostatních případech nájemci povinni srážet v jeho prospěch. Dalším „bílým místem“ je i ustanovení, které umožňuje uplatnit vynětí ze zdanění v případě příjmů ze závislé činnosti dosažených v zahraničí.

Právě odstraňováním legislativních chyb by měla začínat snaha státu omezovat odchod právnických osob do „daňových oáz“ a nikoli až represivním zásahem finančních úřadů. Je nelogické, když subjekt využije výše uvedených „bílých míst“, a teprve až při daňové kontrole začne správce hledat způsob, kterým by zabránil daňovému úniku.

Problematika „daňových rájů“ je bezesporu natolik závažná, že jí bude i v budoucnu zcela určitě věnována zvýšená pozornost i ze strany politiků. Pokud by se podařilo odstranit „bílá místa“, vzrostly by i příjmy státního rozpočtu.

Seznam literatury:

- [1] GEBAROWSKÝ, J.; KUNEŠOVÁ – SKÁLOVÁ, J.: Daňový poradce pro podnikatele 98, LINDE Praha 1998
- [2] KUBÁTOVÁ, K.: Daňová politika, CODEX Praha 1996
- [3] KUBÁTOVÁ, K.: Moderní průvodce daňovým systémem, Praha 1996
- [4] SVÁTKOVÁ, S.: Bakalářské minimum z daní, TRIZONIA 1994
- [5] VELO, L.: Daňové ráje světa, REBO Productions, Horní Jiřetín 1997
- [6] WOTAVA, M.: Daňové ráje, British Royal Crown Trust 1997
- [7] Finanční zpravodaj 10/1997: Směrnice pro mezinárodní stanovení převodních cen
- [8] Metodický pokyn MF ČR č. D-90: K postupu při zjišťování daňového domicilu
- [9] Metodický pokyn MF ČR č. D-21: Pro uplatňování nároků na osvobození od daní nebo na snížení daní podle mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění
- [10] Metodický pokyn MF ČR č. D-91: Postup při zdaňování subjektů se sídlem či bydlištěm v cizině a výklad ke zdaňování zahraničních subjektů z příjmů, tzv. licenční poplatky
- [11] Sdělení MF ČR 163/1996: Smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi Českou republikou a Irskem
- [12] Zákon o dani z příjmů č. 586/1992 Sb. a 210/1997 Sb.
- [13] Zákon o správě daní a poplatků č. 387/1992 Sb.
- [14] Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.
- [15] Gardner, P.; Scott, E.; Rohan, M. S.: Zeměpis světa, Columbus 94

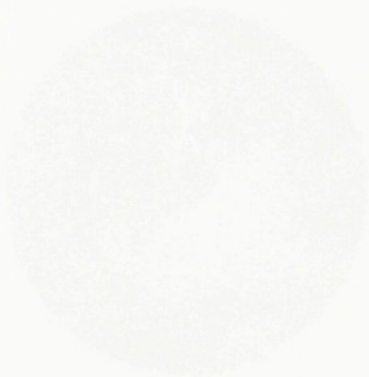
Seznam příloh:

Příloha č.1 - Atlas daňových rájů

Příloha č. 2 - Formuláře

Příloha č. 3 - Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění

Příloha č. 1: "Atlas daňových rájů"



Atlas daňových rájů

Seznam daňových rájů – Evropa, Karibské moře, Asie, Oceánie, Ameriky, Austrálie, Afrika

Evropa

Gibraltar

Vápencový hřbet na jihu Pyrenejského poloostrova získal jméno z arabského „Gibel Al Tariq“, Táríkova hora, pojmenované po maurském emírovi, který se Gibraltar zmocnil v roce 711 a muslimským územím zůstalo až do 15. století. Toto území dobyli Britové v 18. století a na počátku 19. století zde vybudovali vojenskou základnu. Španělsko usilovalo o návrat, ale občané v referendu rozhodli, že si přejí zůstat pod britskou správou, kterou zde zastupuje guvernér. Má svou vlajku i ústavu. Gibraltar se nachází na jižním cípu Pyrenejského poloostrova, z níž vyplývá velmi dobrá strategická poloha na spojnici Atlantického oceánu a Středozemního moře. Umožňuje mu také velmi dobré spojení s celým světem.

Podmínky pro formování offshore společností:

Nezávislý právní systém je založen na anglickém zvykovém právu s určitými specifiky.

Místní právo uznává tyto typy společností:

Osvobozené společnosti platí pouze paušální poplatek 225 liber ročně a jsou tudíž plně osvobozeny od placení daní z příjmu, z kapitálových výnosů a z dividend po dobu 20 let. Pro vznik takové to společnosti je nutné dodržet následující podmínky:

- žádný občan Gibraltar nesmí držet akcie či mít jiné zájmy v této společnosti
- nesmí provádět transakce s místními společnostmi
- minimální kapitál za upsané akcie musí být £ 100 či ekvivalent této sumy v jiné měně
- musí vydávat akcie na doručitele a jejich převod je možný pouze se souhlasem tajemníka pro rozvoj a finance.

Daně

Daň z příjmu je odváděna pouze místními rezidenty, popřípadě nerezidenty, ale v tomto případě jen z příjmů, jejichž zdroj je na jeho území. Výše sazby je 20 – 25 %. Společnost s omezením je typem společnosti, kdy je dohadována výše daně ve výši 2 – 18% z příjmu. Podmínky jejího založení jsou obdobné jako u společnosti osvobozené, jen výše částky za akcie deponované u vlády je £ 1000 či ekvivalent v jiné měně. Dále je nutné uhradit poplatek za vystavený certifikát potvrzující vynětí z daňové povinnosti s platností na 25 let ve výši £ 250.

Co nabízí pro offshore společnosti

- osvobození od daní
- sociální stabilita
- dobrý dohled finančních služeb
- moderní legislativa pro aktivity mimo Gibraltar
- neexistuje kontrola výměny peněz
- členství v Evropské Unii
- dobře rozvinutá infrastruktura

Irsko

Smaragdový ostrov, jak je někdy Irsko nazýváno, díky své zelené krajině. Je zde oceánské podnebí ovlivněné působením Golského proudu s četnými srážkami. Irsko bylo vždy místem nepokojů, zvratů, náboženských konfliktů a bojů za nezávislost, kterou získalo v roce 1922. První zprávy o něm se však objevily již 8000 př. n. l. a již v 5. století byli obyvatelé křesťanské víry. Proto také došlo později k silné roztržce mezi nimi a Jindřichem VIII., který měl neshody s Vatikánem. Někteří Irové odešli do Evropy a na jejich půdě se usadili protestanti z popudu Jakuba I. Následovaly kruté boje

s množstvím obětí na obou stranách. Tento rozpor trvá do dnešních dnů. V roce 1937 byla vyhlášena nová ústava a také se přejmenovalo na Eire. V roce 1949 vyhlásilo úplnou nezávislou republiku.

Parlament – Dail Eireann, má 168 poslanců volených tzv. duálním systémem. Druhá komora senát – Seanat Eireann, jeho členy jsou zástupci různých zájmových skupin. Člen EU.



Podmínky pro formování offshore společnosti

Právní systém uznává veřejné akciové společnosti, soukromé akciové společnosti, soukromé společnosti bez omezeného ručení. Soukromé akciové společnosti nesmí vydávat akcie na doručitele. Daň ze společností je placena všemi společnostmi sídlícími v Irsku ve výši 40% ze všech příjmů i kapitálových výnosů. Toto se nevztahuje na non-residenty tzn. společnosti nesídlící v Irsku.

Společnosti dále mají:

- povinnost vést účetnictví
- povinnost mít registrovanou kancelář v Irsku
- minimální počet ředitelů 2 a musí se jednat o fyzické osoby
- první valná hromada se musí konat nejpozději za 18 měsíců po registraci a další v intervalech nepřesahujících 15 měsíců
- povinnost vedení rejstříku členů, ředitelů a tajemníků

Co nabízí nerezidentům:

- dlouhodobou ekonomickou stabilitu
- dobrý dopravní a komunikační systém
- profesionální a obchodní infrastrukturu
- nulovou daň pro non-residenty
- dobré bankovníctví jak domácí tak zahraniční
- utajení skutečných vlastníků
- členství v EU

Hlavní město: Dublin

Měna: 1 irská libra=100 nových pencí

GDP na obyvatele: 12 900 \$

Obyvatelstvo: 3,5 miliónu

Úřední jazyk: irština, angličtina

Rozloha: 70 285 km²

Struktura GDP: služby 53%, finanční služby 28%, zemědělství a rybolov 10%, průmysl 31%

Doprava: Letecké spojení se všemi evropskými významnými letišti tak i Karibskou oblastí, USA. Na vysoké úrovni je i lodní doprava

Kypr

Ostrov ležící ve východní části Středozemního moře má své počátky ve starověku. Nejprve byl pod nadvládou Egypta, později kolonizován Řeky a v roce 333 př.n.l. se stal součástí říše Alexandra Velikého. Ve 4. století byl součástí Římské říše a v 5. století Říše byzantské a později ještě ovládán Araby. Kyperské království vzniklo v letech 1191-1498 po jeho dobytí králem Richardem Lví Srdce. Od roku 1878 byl okupován Velkou Británií, k níž byl připojen během 1.světové války. Odpor proti nadvládě vyvrcholil v roce 1960 a o čtrnáct let později vojenským pučem byl ostrov rozdělen na dvě části – řeckou a tureckou.



Kyperská republika má jednokomorový parlament a v jejím čele stojí prezident. Ostrov je rozdělen na dva celky – Severokyperskou tureckou republiku (vyhlášena v roce 1983, nedosáhla však mezinárodního uznání) a Kyperská republika. Člen OECD a přidružená země EU.

Podmínky pro formování offshore společnosti

Právní systém Kyperské republiky je postaven a anglickém zvykovém právu. Vládá začala již v roce 1976 zavádět řadu výhod včetně daňových pro zahraniční podnikatelské subjekty. V roce 1992 schválila vláda zákon o fondech, který umožňuje veškeré výhody osobám bez trvalého pobytu, což posílilo jeho ambice stát se obchodním a finančním centrem. Mimo to, že na Kypru sídlí pobočky věhlasných bankovních ústavů, rozvinulo se zde i mezinárodní námořnické centrum. Rejdařské společnosti mají veškeré zisky včetně dividend zcela osvobozeny od daně (důkazem tohoto jsou i české námořní lodě

Daně

Na Kypru jsou daně z příjmu placeny jak osobami tak společnostmi. Osoby jsou progresivně daněny až do výše 60% a kyperské společnosti platí daň ve výši 42.5% ze zisku. Společnosti registrované na Kypru, s příjmy pocházejícími ze zahraničí, vlastněné zahraničními osobami nebo společnostmi jsou klasifikovány jako offshore společnosti. Na tyto společnosti je aplikována sazba daně ve výši jedné desetiny kyperských daní (4.25%). Jestliže tato společnost nemá kancelář na Kypru a není odtud řízena je úplně osvobozena od daní z příjmů. Dividendy, které obdrží akcionáři z offshore společností, nejsou předmětem dalšího danění.

Kypr má uzavřeny smlouvy o zamezení dvojího zdanění s těmito zeměmi: Bulharsko, Kanada, Česká republika (od roku 1981), Slovenská republika, Dánsko, Francie, Německo, Řecko, Maďarsko, Irsko, Itálie, Kuvajt, Norsko, Švédsko, Velká Británie, USA, SNS, Jugoslávie.

Co nabízí pro offshore společnosti:

- smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- nízké danění společností
- ekonomickou stabilitu
- dobře zavedený bankovní systém
- dobrou úroveň komunikací
- přísné utajení informací
- vhodnou obchodní a profesionální infrastrukturu

Hlavní město: Nikósia

Měna: 1 kyperská libra (Sw F) = 100 milů,
v turecké zóně turecká libra (TRL)

GDP na obyvatele: 10 700 \$

Obyvatelstvo: řecká část 592 tisíc, turecká část 180 tisíc

Úřední jazyk: řečtina, turečtina

Rozloha: 9251 km²

Struktura GDP: služby 68%, průmysl 16%, zemědělství 6%

Lichtenštejnsko

Původními obyvateli lichtenštejnského knížectví byli Keltové a Teutoni kolonizovaní Římany. Již v roce 1342 bylo založeno hrabství Vaduz, které v období 1699-1712 koupil kníže Hans-Adam Lichtenstein. V roce 1719 ho císař Karel V. spolu s hrabstvím Schellenberg povýšil na Knížectví lichtenštejnské jako součást Svaté říše římské. 1866 získalo samostatnost a v roce 1914 vyhlásilo neutralitu. Dle ústavy z roku 1921 v čele konstituční monarchie stojí kníže, jehož trůn je dědičný v mužské linii. Legislativní moc je v rukou patnáctičlenného jednokomorového Zemského sněmu s funkčním obdobím pěti let. Poslanci jsou voleni přímými volbami. Vláda jmenovaná knížetem na šest let je mocí výkonnou.



Podmínky pro formování offshore společností

Lichtenštejnsko převzalo právní systém od Švýcarska v roce 1924. Bankovní systém a ochrana bankovních informací jsou věrnou kopií švýcarského systému, ale banky v knížectví nejsou signatáři dohody o povinné péči, ani AIMP (švýcarský zákon o mezinárodní pomoci v trestněprávních záležitostech.), ale řídí se ustanoveními Evropské dohody o spolupráci v této oblasti. Lichtenštejnské banky jsou aktivními členy Švýcarské bankovní asociace. Jejich postup je však vůči klientům opatrnější a formálnější.

Charakteristiky společnosti

Identita klienta musí být při zakládání organizace typu Anstalt (ústav je právnickou osobou, ale není společností), jehož předmětem jsou zejména finanční aktivity a svěřenectví známa. Svěřenectví je posuzováno jako Anstalt (ústav) a jeho zisky podléhají dani 0,1 %, je-li kapitál v rozsahu 5–10 mil. CHF, minimálně však 1000 CH.

Co nabízí offshore společností:

- politickou, ekonomickou stabilitu
- strategickou pozici ve středu Evropy
- daňové úlevy
- vysokou úroveň bankovních služeb
- členství knížectví v OCED, EFTA a Spojených národech

Hlavní město: Vaduz**Měna:** 1 švýcarský frank = 100 centimů (Centrální banka Lichtenšteinska má právo vydávat bankovky, ale nikdy tohoto práva nevyužila)**GDP na obyvatele:** 36 700\$**Obyvatelstvo:** 31 000**Úřední jazyk:** němčina**Rozloha:** 160 km²**Struktura GDP:** služby 55,5%, průmysl 35%, zemědělství 2,3%**Geografická poloha:** Lichtenštejnské knížectví leží mezi jihozápadním Rakouskem a severovýchodním Švýcarskem.**Normandské ostrovy**

Normandské ostrovy jsou situovány v Lamanšském průlivu a jsou tvořeny několika ostrovy - Jersey, Guernsey, Alderney, Sark a malé útesy. Ostrov Sark jinak přezdívaný „Ostrov ředitelů“ má velmi liberální jurisdikci a neexistují zde daně v žádné formě.

Jersey

Jersey původně patřil k Normandii, ale po vypuknutí sporu mezi Karlem II. a Cronwellem se zástupce koruny rozhodl i nadále zůstat pod ochrannou britské koruny. Ostrov je britským majetkem, ale parlament nikdy nezasahoval do vnitřních věcí, pouze se zajímal o věci zahraniční politiky. Jersey je spravován parlamentem, který je tvořen volenými zástupci a v jejich čele stojí Bailiff (správce), který je do své funkce jmenován britskou korunou.

Podmínky pro offshore společnosti:

Nejvyšší uvalovaná daň na Jersey je daň z příjmu a v současné době dosahuje výše 20% pro osoby a společnosti se sídlem na Jersey. Od 1. 1. 1989 jsou zcela zproštěny daně společnosti, které jsou registrovány na ostrově, ale nemají tu sídlo.

Musí však splňovat následující podmínky:

- ve společnosti nesmí být žádný podílník s trvalým pobytem na ostrově
- skutečný vlastník musí sdělit svoji identitu
- společnost musí provozovat svoji činnost mimo ostrov
- uhradit poplatek za licenci 500 liber ročně
- musí udržovat registrovanou kancelář

Hlavní město: Saint-Hélier, důležitý přístav i hospodářské středisko**Měna:** 1 libra šterlinků = 100 pencí, 1 libra vydávaná státem Jersey (platná pouze na jeho území)**Obyvatelstvo:** 85 000**Úřední jazyk:** francouzština**Hospodářství:** Základem je zemědělství a lehký průmysl. Za hlavní zdroj příjmů jsou však považovány právě příjmy ze zdanění zahraničních investorů.

Společnost bez trvalého sídla nemá povinnost vést účetnictví.

Guernsey

Podobně jako Jersey mají i tyto tři ostrovy zvláštní statut respektovaný britským právem. V čele stojí britská královna zastupovaná guvernérem. Zvláštností je, že zde neexistují žádné politické strany a šedesátičlenný parlament je tvořen nezávislými poslanci.

Podmínky pro offshore společnosti:

Společnost formující se na Guernsey si musí nejprve vyžádat souhlas s registrací od Komise finančních služeb. Informace o sídle a údaje o členech správní rady je nutné předkládat rejstříku. Společnosti smí vydávat akcie na jméno, prioritní akcie, umořitelné i neumořitelné akcie a akcie

s nimiž jsou, ale nemusí být svázáno hlasovací právo. Společnosti mají také povinnost podávat každoročně daňové přiznání, ale na druhé straně zde však chybí represní nástroj při opožděném podání.

Co nabízí offshore společností:

- politickou a ekonomickou stabilitu
- výborný bankovní systém
- osvobození od daní
- strategicky výhodnou pozici vůči Evropě

Hlavní město: Sant-Peter-Port

Měna: 1 libra šterlinků = 100 pencí, 1 libra vydávaná zákonodárnou mocí ostrova Guernsey

Obyvatelstvo: 58 000

Úřední jazyk: francouzština

Rozloha: 60 km²

Struktura GDP: služby 85%

Geografická poloha: Guernsey leží severozápadně od ostrova Jersey v Lamanšském průlivu. Je také součástí Bailiwick of Guernsey spolu s ostrovy Alderney a Sark.

Švýcarsko

O počátcích švýcarské státnosti je možné hovořit již v roce 1291 spolu s boji proti Habsburkům. Helvetská republika vznikla v letech 1798-1803 a o dvanáct let později vyhlásilo „věčnou neutralitu“.



V roce 1848 byla vyhlášena nová ústava a vznikl spolkový stát. Švýcarsko je uznávanou demokracií se silnými tradicemi a významným postavením v mezinárodním politickém světě. Sídlo zde nacházejí i důležité mezinárodní instituce. Má strategicky výhodnou polohu ve střední Evropě v sousedství Rakouska, Francie, Itálie, Německa a Lichtenštejnska. Na jeho celém území převládá horský ráz krajiny. Federalistické uspořádání umožňuje vládním institucím v jednotlivých kantonech rozhodovat o vnitřních záležitostech. Zákonodárná moc je v rukou dvoukomorového Federálního shromáždění, jež sídlí v Bernu.

Podmínky pro formování offshore společností

Švýcarsko je možné považovat za daňový ráj v tom smyslu, že tu jsou daně nižší než v ostatních jurisdikcích. Díky federativnímu zřízení se i daňový systém dělí na tři úrovně: federální, kantonální a komunální. Oblast uzavírání smluv o daňových úlevách spadá pod federální kompetence, ale formy zdanění jsou již v plné moci nižších správních celků. Dopad některých daní (daň z dividend) je zmírňován tím, že s její výší daň klesá. Švýcarsko má také uzavřen velký počet smluv o zamezení dvojího zdanění.

Co nabízí offshore společností:

- politickou i ekonomickou stabilitu
- perfektní bankovní systém, striktně dodržované bankovní tajemství
- neexistenci devizové kontroly
- kvalitní infrastrukturu

Hlavní město: Bern

Měna: 1 švýcarský frank = 100 centimů

Obyvatelstvo: 7,05 miliónu

Úřední jazyk: němčina, francouzština, italština

Rozloha: 41 293 km²

GDP na obyvatele: 34 600 \$

Struktura GDP: služby (doprava a obchod) 62,5%, finančníctví 18,2%

Maďarsko

Od 4. století pronikaly na jeho území kmeny Hunů a Langobardů a později i Slovanů a ještě později toto území ovládly maďarské kmeny (r. 896), které si dodnes uchovaly národní identitu. Po první světové válce získalo nezávislost, avšak po roce 1956 bylo okupováno ruskými vojsky, které odešly až v roce 1990. O čtyři roky později se stalo přidruženým státem EU.



Podmínky pro formování společnosti

Daně

Pro mezinárodní obchod jsou v Maďarsku registrovány offshore společnosti s ručením omezeným (KFT-zkratka, která musí být obsažena v názvu společnosti) či akciové společnosti (RT). Za registraci jim je účtován poplatek 800 HUF (5,5 \$). Na jejich zisky jsou aplikovány minimální daně a to ze zisku 2,7% a 3,25% z dividend.

Charakteristiky společnosti

Při zakládání společnosti KFT je nutné předložit Rejstříkovému soudu pro regionální společnosti následující dokumenty: stanovy, podpisové vzory členů správní rady, bankovní osvědčení o složení kapitálu v hotovosti (a to minimálně 1/2). Základní jmění u společností KFT je minimálně 1 milion HUF (tzn. cca 7000\$), tyto společnosti neemitují akcie, ale jsou u nich vydávány podílové listy a u společností RT 10 milionů (tzn. cca 10 000\$) a emitují akcie na jméno i doručitele (tyto však jen pro osoby, které nemají trvalé sídlo v Maďarsku). Tyto společnosti dále nesmějí na území Maďarska provozovat následující činnosti – bankovní, pojišťovnické služby, přijímání vkladů, spravovat fondy, poskytovat leasing a další. Rozsah činnosti společnosti je ustanoven v zakládací listině a při jejich změně musí informovat Rejstříkový soud. Společnosti musí vést účetnictví a předkládat rozvahu k poslednímu květnu.

Co nabízí offshore společností:

- nízké daně
- rozsáhlou sítí smluv o zamezení dvojího zdanění (uzavřena i s ČR)
- akcie na doručitele
- infrastrukturu a poměrně kvalitní bankovní systém

Hlavní město: Budapešť

Měna: 1 forint = 100 fillerů (od roku 1996 volně směnitelný)

GDP na obyvatele: 3 775 \$

Obyvatelstvo: 10,2 miliónů

Úřední jazyk: maďarština

Rozloha: 93 031 km²

Struktura GDP: služby (doprava a obchod) 57%, finanční 22%, zemědělství 8%

Monako

Malá nezávislá enkláva ležící na Azurovém pobřeží Francie mezi Nice a Itálií, v které již od roku 1297 až do 1792 vládla janovská knížata z rodu Grimaldi. 1793 lid vyhlásil v knížectví republiku a ochranu nad ní převzala Francie. Na Vídeňském kongresu roku 1815 získalo nezávislost a tu potvrdila i smlouva z roku 1918 s Francií o trvalé autonomii. V roce 1962 po výrazných neshodách ohledně daní s Francií, vyhlásil kníže Rainier III. novou ústavu, podle níž se o moc zákonnou i o vládu dělí monarcha s osmnáctičlennou Národní radou a vládní radou.



Podmínky pro formování společnosti

Jeho strategická poloha ho téměř předurčuje k postavení finančního a mezinárodního obchodního centra, které se neustále rozvíjí.

Nabízí zejména průmyslový výzkum, zřízení ústředí, poboček společnosti nebo reprezentace. Další výhodou je i to, že není členem EU a proto není vázán jejími směrnici. Spolupráci navázalo pouze

v oblasti cel a DPH. S Francií má ještě dohodu o bankovníctví.

Charakteristiky společnosti

Úřady výrazně podporují zakládání mezinárodních společností, které mohou být typu – obchodní společnost, obchodní podnik (právnícká či fyzická osoba s ručením omezeným nebo akciová společnost s ručením omezeným), reprezentace či pobočky.

Daně

První dva roky má společnost daňové prázdny a následující tři roky aplikuje nižší sazbu. Po uplynutí této doby je na jejích zisk (alespoň na 25% transakcí provedených mimo jeho území) uvalena daň se sazbou 33,33%. Dividendy jsou od daně zcela osvobozeny. Fyzické osoby jsou ze zdanění vyjmuty úplně.

Hlavní město: Monaco

Měna: 1 frank = 100 centimů

GDP na obyvatele: 16 200 \$

Obyvatelstvo: 31 000

Úřední jazyk: francouzština

Rozloha: 1,95 km²

Struktura GDP: služby 73%, průmysl 27%

Nizozemí

Nizozemí je krajinou větrných mlýnů a květin, které bylo již v 1. století př. n. l. osídleno keltskými a germánskými kmeny, ale již v století 5. se dostalo pod nadvládu germánských Franků, kteří vytvořili



království mezi Rýnem a Loirou. Po smrti nejvýznamnějšího franckého panovníka Karla I. Velikého se stává Nizozemí součástí Německo-římské říše. V 15. století Filip II., katolík, si umínil, že v Nizozemí zničí vše protestantské, což vyvolalo velkou nevoli. Vzpoureu proti němu vedl princ Vilém Oranžský Mlčenlivý (1533–84). V roce 1581 vyhlásilo nezávislost na Španělsku. Nizozemci se svými flotilami dobyli celou řadu zámořských území. V roce 1794 obsadil Nizozemí Napoleon na jeho trůn dosadil mladšího bratra Louise Bonaparta. Po jeho porážce se vrátil trůn zpět Vilému Oranžskému. Za první světové války zůstalo neutrální. Nizozemí je převážně nížinným územím, získaným vysoušením moře. Velmi dobře kontroluje přístup k Severnímu moři.

Podmínky pro formování společnosti

Daňová politika státu a schopnost reagovat na finanční novinky do Nizozemí přitahuje stále nové investory. Není možné ji považovat za typický daňový ráj, ale za oblast s velmi příhodnými daňovými sazbami. Nizozemská legislativa se snaží, aby byla podporována konkurenceschopnost jejích podniků.

Charakteristiky společnosti

Dle zákona jsou nejčastěji formovány dva typy společností – "naamloze vennootschap" (NV- je omezena ručením akcií se stanoveným minimálním kapitálem 100 000 guldenů, při zvýšení kapitálu uvalována daň se sazbou 1%, to platí i pro BV) a "besloten vennootschap" (BV- akcionáři ručí do zaručené výše, emitují pouze akcie na jméno, minimální kapitál 40 000 guldenů).

Daně

Na dividendy akcionářů rezidentů se nevztahuje žádná daň, ale v případě jejich výplaty mimo území je sazba 25%. Existuje velké množství individuálních výsad pro holdingové společnosti (umožňuje uplatnění participačního zproštění, které se týká podílů zahraniční pobočky v rukou nizozemských podniků), pro finanční aktivity, licenční společnosti (sazba daně je 7%, pokud nedosahují licenční poplatky 2 milióny guldenů, s jeho nárůstem roste i sazba), výsada pro náklady stanovené procentem či poplatkem (výhodný pro nadnárodní společnosti, které pomocí svých nizozemských

poboček provádějí pomocnou činnost, jež je přípravnou pro hlavní podnikatelskou činnost).

Hlavní město: Amsterdam

Měna: 1 nizozemský gulden = 100 centů

Obyvatelstvo: 15,5 miliónů

Úřední jazyk: holandština

Rozloha: 41 863 km²

GDP na obyvatele: 20 240 \$

Struktura GDP: služby 63,7% (finanční 20%), zemědělství 4,2%, průmysl 22,5%

Karibská oblast

Bahamy

Španělé brzy po objevení Baham Kryštofem Kolumbem vyhubili domorodé obyvatelstvo (Aravaky). V roce 1629 zde vznikla první britská osada a až 1969 dostalo toto souostroví autonomii a o 4 roky později úplnou nezávislost. Bahamy jsou konstituční monarchií s dvoukomorovým parlamentem. Britského panovníka tu zastupuje guvernér. Trvalejší prosperitu zajistil až v 50. letech turismus. Bahamské právo je založeno na anglickém zvykovém právu.



Podmínky pro formování společnosti

Vláda podporuje investiční prostředí a zabezpečuje – kvalitní právní prostředí, neexistenci vyvlastnění majetku, stabilní makroprostředí (stabilní kurz, fiskální politiku), základní veřejné služby, školství, zdravotní péči, infrastrukturu. Angažuje se i při podpoře Baham, jako finančního a investičního centra (osvobození materiálu a zařízení od celních poplatků, od daní z nemovitostí). Zahraniční subjekty zde také mohou získat pozemky či si mohou pronajímat prostory.

Daně

Bahamská vláda se angažuje v rozvíjení svobodného prostředí pro podnikání a díky daňově liberálnímu systému, který zaručuje dvacetiletou výjimku z daní, se staly předním centrem, kde se rozvíjí offshore průmysl. Přesto si vláda ponechává roli regulátora a zabezpečuje průhlednost, čestnost jednání. Bankovní a finanční služby zahrnují ochranu aktiv, Privat Banking a komerční bankovníctví, kapitálové pojištění, vzájemné fondy, zakládání a administrativu trustů, atd. V Nassau má zastoupení přibližně 400 bank (Barclays Bank, Royal Bank of Canada, Citibank, Lloyds Bank Intl., Bank of Nova Scotia Trust Co.). Nebyly ani uzavřeny žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Charakteristiky společnosti

Mezinárodní společnosti jsou zde formovány dle zákona z roku 1989 s tím, že jejich činnost nesmí být provozována na území Baham a nesmí být ani z oblasti bankovníctví, pojišťovnictví a nesmí mít podobu trustu. Při registraci musí udat jméno a činnost společnosti, adresu registrované kanceláře a agenta, počet akcií, hodnotu kapitálu. Společnost dále musí mít alespoň jednoho jmenovaného ředitele a akcionáře. Zákon dále nestanovuje požadavek na minimální kapitál, ale běžně jsou zakládány společnosti s kapitálem \$5000 a z jeho výše je také stanovován paušální poplatek v tomto případě \$100 (u kapitálu nad \$500 je to \$300). Registrace společnosti trvá 24 hodin. Název společnosti může být v jakémkoli jazyce. Název musí zahrnovat příponu Limited, Ltd., Corp., Corporation, Inc., Incorporated, S.A., GmbH.

Co nabízí offshore společností:

- liberální daňový systém
- téměř okamžitou dostupnost společnosti
- zaručení anonymity
- neexistenci účetní povinnosti,
- získání občanství (vázáno na investování na Bahamách, nákup nemovitosti v hodnotě vyšší než \$250.000).

Hlavní město: Nassau na ostrově New Providence

Měna: 1 bahamský dolar = 100 centů

Obyvatelstvo: 270 000

Úřední jazyk: angličtina

Rozloha: 13 939 km² (tvořeno 700 ostrovy)

GDP na obyvatele: 12 000 \$

Struktura GDP: služby 82%, průmysl 11%, zemědělství 3%

Doprava: perfektní letecké spojení s letišti v USA i charterové lety s Evropou.

Bermudy

Jsou poloautonomní britskou kolonií na korálových ostrůvcích v západním Atlantiku, kde v roce 1609 přistála posádka ztroskotané anglické lodi a o 3 roky později se již stala kolonií. Jsou zde umístěny letecké a námořní základny Velké Británie a USA. Britskou královnu zastupuje guvernér, který také jmenuje jedenáctičlenný senát. Druhá komora, poslanecká sněmovna, je volena přímo.

Podmínky pro formování společnosti

Díky své fiskální politice, vládním iniciativám, zeměpisné poloze, moderním informačním systémům a vysokému životnímu standardu přilákal tento karibský ostrov množství firem.

Kvalitní bankovní systém – zabezpečují jej tři bankovní ústavy Bank of Bermuda, N.T. Butterfield & Son a Bermuda Commercial Bank, které patří soukromým vlastníkům (tyto mají řadu poboček na Kajmanských ostrovech, Hongkongu, Lucemburku a dalších místech světa), si získává stále větší světový ohlas. Bermudy přitahují stále více investičních fondů.

Charakteristiky společnosti

Na Bermudách je možné formovat offshore společnost zakládanou zejména pro investiční nebo obchodní účely dle Zákona o společnostech (1981). Společnosti nesmí provozovat svoji činnost na Bermudách v oboru pojišťovnictví, bankovníctví správy fondů, poskytování investičního poradenství pokud k těmto nebyla vydána licence a nesmí zde vlastnit ani nemovitosti.

Zakládané společnosti mají následující charakteristiky – nejméně 3 akcionáře, emitované akcie na jméno (na doručitele nejsou povoleny), povinnost konat valné hromady, sestavovat roční účetní uzávěrku (ta musí být registrována v rejstříku), uchovávat dokumenty na Bermudách. Při registraci musí poskytnout registru úplné informace (název společnosti, adresa sídla, jména, adresy a národnost členů správní rady, informace o kapitálu a akciích, bankovní reference). Zákon stanovuje výši minimálního základního kapitálu na \$12 000 (či jeho ekvivalent v jiné měně) a od jeho výše se potom odvíjí výše daně (v tomto případě je to \$1680, maximální „daň“ je pak \$25 000, což odpovídá kapitálu \$500 mil.).

Daně

Na Bermudách jsou tyto společnosti vyňaty ze zdanění.

Co nabízí offshore společností:

- liberální jurisdikci a vyjmutí z daňové povinnosti
- atraktivní polohu a image
- zavedený bankovní systém
- perfektní dopravní spojení

Hlavní město: Hamilton

Měna: 1 bermudský dolar = 1 americký dolar

Obyvatelstvo: (60% černoši)

Úřední jazyk: angličtina

Rozloha: 53,5 km²

Struktura GDP: cestovní ruch, finanční služby

Belize (dříve Britský Honduras)

V minulosti tato země byla součástí starobylé Mayské říše a dodnes zde zůstaly kamenné památky ukryté v pralese. Byla velmi dobře, až do 17. století, chráněna před kolonizátory. Postupně bylo domorodé obyvatelstvo vyhubeno a na třtinových plantážích pracovali dovezení otroci z Afriky. Nezávislý stát Belize vznikl v roce 1981, přesto však zde má Británie své vojsko. Je členem OSN. Belize má tropické podnebí, krásnou přírodu. Na severu sousedí s Mexikem na jihu potom s Guatemalou. Má dlouhou historii stability a demokracie. Kabinet pod vedením ministerského předsedy určuje politiku vlády. Právní systém vychází z anglického práva.



Podmínky pro formování mezinárodních společností

Ačkoliv v Belize jsou vysoké daně pro rezidentní fyzické (5%-60%) a právnické osoby (45%), nyní je nabízena možnost daňově osvobozené Mezinárodní obchodní společnosti dle ustanovení o IBC z roku 1990.

Založení offshore společnosti (IBC)

Společnost nemůže podnikat s rezidenty Belize. Dále nesmí vlastnit nemovitosti v Belize a také nemůže být bankou nebo pojišťovací společností.

Musí mít registrovaného zástupce a adresu, minimálně jednoho ředitele a akcionáře. Vydané akcie musí být plně splacené penězi nebo musí být podloženy osobním majetkem, nemovitostmi, závaznými dluhopisy atd.

Je požadováno udržovat seznam akcionářů v místě registrované adresy nebo v místě registrovaného agenta. Naopak neexistuje povinnost auditu nebo jakékoli roční zprávy. Jméno společnosti musí zahrnovat příponu Limited, Ltd., Corporation, Incorporated, Society Anonyme nebo Sociedade Anonima.

Ředitelé jsou odpovědní za udržování firemní agendy se jmény a adresami ředitelů, ale tato agenda může být uložena na jakémkoli místě světa. Agenda není k dispozici veřejnosti. Schůze ředitelů nebo valná hromada může být vedena jak v Belize tak v jiné zemi. Ředitelé, akcionáři musí být přítomni osobně, telefonem nebo jsou zastupováni zástupcem.

Obvyklé základní jmění IBC je 50.000 USD, v tomto případě je vládní poplatek 100 USD. Jestliže je základní kapitál větší musí společnost zaplatit jednorázový poplatek 1.000 USD a roční vládní poplatek 1.000 USD.

Co nabízí offshore společností:

- nepatrné daňové břemeno
- neexistence devizové kontroly
- nízké poplatky a odpovědnou registraci
- perfektní bankovní a informační systém
- anonymitu

Hlavní město: Belmopan

Měna: belizský dolar s kurzem na USD 1:1

Jazyk: angličtina

Počet obyvatel: 190 000

Rozloha: 22 965 km²

GDP na obyvatele: 1925 \$

Struktura GDP: služby 53,5%, zemědělství 20%, průmysl 20%

Doprava: dobrá silniční síť, chybí železnice

Kajmanské ostrovy

Kajmanské ostrovy, podobně jako Bermudy, objevil Kryštof Kolumbus (1503) a v roce 1670 byly postoupeny Británii, leží severozápadně od Jamajky v Karibském moři. Sto let (1863-1963) byly v područí Jamajky. Správa je v rukou guvernéra, který je zároveň i předsedou Zákonnodárného shromáždění. Mají velmi příhodné teplé podnebí, které ročně přitahuje více než 65 000 turistů.



Podmínky pro formování společnosti

Kajmanské ostrovy jsou daňovým rájem v pravém slova smyslu, neboť zde neexistují daně přímé ani pro rezidenty a místní společnosti. Vláda vytvořila prostředí zejména pro formování investičních fondů.

Charakteristiky společnosti

Společnosti jsou zakládány ze zákona o společnostech na Kajmanských ostrovech (1960), který je neustále novelizován.

Jsou zde tři druhy společností: „ordinary non-resident“ (obyčejná pro nerezidenty), „ordinary resident“ (obyčejná pro rezidenty) a „exempt“ (osvobozená) společnost. Společnosti ručí buď výší svého základního jmění, zárukou nebo neomezeným ručením. Exempt společnosti jsou výhradně využívány nerezidenty pro účely mezinárodního daňového plánování.

Osvobozené společnosti (Exempt), které většinou sídlí mimo ostrovy, nemusí mít sídlo na ostrovech, komerční aktivity musí být provozovány mimo území a mají povinnost sdělit identitu akcionářů. Dále není nevyžadováno konání valných hromad, ale musí být ohlašována účetní uzávěrka. Společnost obdrží garanci o daňovém osvobození s 20-ti letou platností. Osvobozené společnosti jsou normálně zakládány se základním jměním 900.000 USD nebo ekvivalentem v jiné měně. Toto je maximální základní jmění s minimálním vládním poplatkem. Akcie mohou být s nominální hodnotou, bez nominální hodnoty nebo na doručitele. Akcie na doručitele musí být plně splacený.

Investiční fondy: Kajmanské ostrovy mají v tomto oboru nejvýhodnější legislativu, která umožňuje celou řadu typů fondů (komanditní fondy - garanční fondy, měnové fondy; debetní fondy - fondy

blokováných hypotéčních jistot; ekvitní fondy – fondy drahých kovů a další), které mohou mít podobu společnosti s ručením omezeným (její výhody - snadnost založení, není stanoven min. kapitál, který může být vyjádřen v jakékoli měně, mohou fúzovat s ostatními fondy), otevřené IF a komanditní společnosti (její výhody má neomezené trvání, omezené ručení a volně může převádět podíly, společnost musí v názvu obsahovat Limited Partnership či LP a musí při registraci zaplatit daň ve výši 850 kajmanských dolarů).

Co nabízí offshore společnostem:

- zavedený bankovní systém
- neexistenci informační povinnosti
- anonymita a diskretnost
- okamžitá dostupnost

Hlavní město: Georgetown

Měna: 1 libra šterlinků = 100 pencí

Obyvatelstvo: 28 000

Úřední jazyk: angličtina

Rozloha: 260 km² (tvoří je 3 ostrovy)

Struktura GDP: turistický ruch, finanční služby

Britské Panenské ostrovy

Tortola, Anegada, Virgin Gorda, Jost Van Dyke a dalších více než 30 korálových ostrůvků tvoří britskou kolonii v Karibském moři – Panenské ostrovy s velmi členitým povrchem. Původní obyvatelé Aravakové byli vytlačeni Kariby a ti posléze vyhubeni Španěly, pro něž ostrovy objevil Kolumbus. Až do roku 1956 byly součástí kolonie Závětrné ostrovy a od roku 1967 mají vnitřní samosprávu s volenou radou, jíž předsedá jmenovaný guvernér.

Podmínky pro formování společností

Zákonná norma, která umožňuje formování offshore společností, byla přijata až v roce 1984 a díky vysoké legislativní flexibilitě je schopná konkurence s ostatními lokalitami. Vzhledem k tomu, že jde o závislé území Velké Británie, tak se i na ně vztahují smlouvy o zamezení dvojího zdanění tzn. se Švýcarskem a Japonskem.

Charakteristiky mezinárodních obchodních společností

Formovaná společnost musí mít alespoň 1 akcionáře. Mohou být emitovány akcie na jméno i doručitele. Místo konání valných hromad je libovolné. Nemají povinnost vykazovat roční účetní uzávěrku či sdělovat jména vlastníků. Musí však najmout zástupce a sídlo na Britských Panenských ostrovech.

Daně

Společnosti jsou osvobozeny od daňové povinnosti a musí zaplatit pouze roční poplatek \$300 pokud má kapitál do výše \$50 000 (bez kapitálu platí potom \$350).

Co nabízí offshore společnostem:

- nulové sazby pro offshore objekty
- anonymitu a diskretnost
- možnosti fúzí, ochranu majetku
- snadná a rychlá dostupnost společnosti
- minimum byrokracie
- inovace, flexibilita
- smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Hlavní město: Road Town

Měna: 1 americký dolar

Obyvatelstvo: 14 000

Úřední jazyk: angličtina

Rozloha: 100 km²

Struktura GDP: služby finanční a turistické

Ostrovy Turks and Caicos

Obyvateli těchto ostrovů jsou potomci bývalých otroků. Ostrovy jsou pod správou Britů. Právní systém je na základě anglického všeobecného práva s místními úpravami. Ostrovy jsou řízeny Výkonnou radou ministrů jmenovanou legislativní radou se zvolenými členy, která je vedena Britem jmenovaným guvernérem. Ostrovy jsou britskou královskou kolonií, ale Británie zde má zodpovědnost za jejich obranu a zahraniční politiku.

Na třicet ostrovů tvořících toto souostroví porostlé křovinami má podnebí s nízkými srážkami. Hospodářství je vystavěno na rybolovu a turistickém ruchu a samozřejmě na offshore službách.

Podmínky pro formování mezinárodních společností

Jedním ze základů úspěchu, kterým se T&C staly úspěšným offshore centrem, je Nařízení o společnostech (1981), které je velmi flexibilní a poskytuje široké možnosti pro firmy osvobozené od daně. Valná hromada nemusí být konaná na ostrovech, údaje o majiteli a ředitelích nemusí být uvedeny v registru, čímž je zajištěna anonymita.

Daně

Ostrovy T&C jsou kompletní daňovou oázou. Nejsou zde žádné přímé daně tzn. daň z příjmu, daň právnických osob, daň z kapitálového přírůstku či výnosu, daň ze zisku, darovací daň či dědická daň. Osvobozená společnost dostane certifikát garantující, že společnost bude osvobozena na dobu 20 let od veškerých forem daní, které plynou z její činnosti a z jejích vlastních akcí.

Charakteristiky společnosti

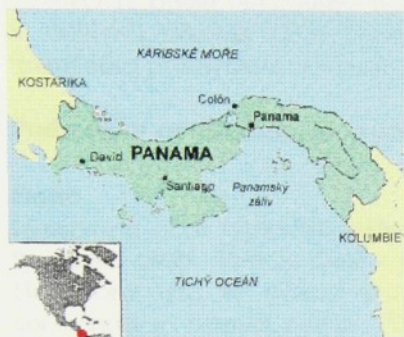
Je požadován minimálně jeden ředitel (není nutné uvádět do registru jeho indicie). Není zde žádný požadavek na vedení účetnictví či na detailní roční závěrku. Každá společnost musí vyplnit krátké potvrzení dokládající, že obchodovala mimo území ostrova a že splnila veškeré statutární požadavky. Dle místního obchodního práva společnost musí udržovat stále registrovanou adresu na T&C a musí také mít místního zástupce.

Hlavní město: Cockburn Town**Obyvatelstvo:** 13 000**Úřední jazyk:** angličtina

Střední Amerika

Panama

Panamská šíje, která má tvar protáhlého „S“, byla již od roku 1501 britským doméniem a až teprve po 300 letech nadvlády (1821) získala svobodu. 1849 iniciovaly USA výstavbu panamského průplavu, aby se tak umožnilo lepší spojení východu a západu USA. V roce 1903 pomohly USA Panamě získat nezávislost na Kolumbii výměnou za kontrolu průplavu.



Podmínky pro formování společnosti

V této lokalitě je prakticky nemožné zabezpečit rozsáhlejší anonymitu, neboť Panama je zemí civilního práva, a proto musí společnosti uvádět jméno, bydliště všech zakladatelů, důvod jejího založení, typ akcií, jejich počet, korporační kapitál (jehož minimální výše není stanovena, ale od jeho výše je odvozena i registrační daň), číslo společnosti, jména a adresy ředitelů.

Registrovaný agent v ustanovující listině musí být příslušníkem Panamy. V Panamě, přesněji v Colónu je druhá největší celní zóna na světě, kde probíhající operace a transakce se zbožím, které podléhá zvláštní daním. Reexport do zemí třetího světa a import z ostatních zemí je vyňat z exportních a importních daní Panamy.

Co nabízí pro offshore společnosti:

- fungující infrastrukturu
- nulové sazby na příjmy, jež mají zdroj mimo jeho území
- rychlost při registraci firmy
- kvalitní bankovní systém

Hlavní město: Panama

Měna: 1 balboa = 100 centů

Obyvatelstvo: 2,7 miliónu

Úřední jazyk: španělština

Státní zřízení: pluralitní prezidentská republika s jednokomorovým parlamentem

Rozloha: 75 600 km²

GDP na obyvatele: 2 375 \$

Struktura GDP: služby 70,7% (z toho 15% finanční), průmysl 13,5%, zemědělství 11%

Asie

Hongkong

Toto významné finanční a obchodní centrum, vrácené v roce 1997 po 99 letech Británii komunistické Číně, se rozkládá na poloostrově Kowloon, dále ostrově Hongkong, Lan Tao a dalších 230 malých ostrůvcích. Britští obchodníci sem připluli poprvé v roce 1821. Po ukončení „Opiové války“ (1839-40 a 1856-60) předala Čína Hongkong Britům. Strategicky výhodná poloha umožnila koncentraci finančního průmyslu a obchodu.

Podmínky pro formování společnosti

Daně

Hongkong není typickým daňovým rájem, neboť se zde platí daň ze zisku jak právnických tak fyzických osob. Princip daně z příjmu je však takový, že se vztahuje pouze na zisk, jehož zdrojem je Hongkong tzn. že pokud sem společnost převede svoje zisky realizované mimo jeho území, společnost je nemusí zdanit. Příjmy hongkongských společností podléhají dani ve výši maximálně 16,5% a fyzické osoby 15%.

Charakteristiky společnosti

Soukromé společnosti formované v Hongkongu mají většinou podobu akciové společnosti s neomezeným ručením. Společnost musí mít alespoň 2 akcionáře a maximálně však 50, registrovanou kancelář s adresou v Hongkongu, která musí být zanesena v rejstříku. Společnosti mají zakázáno veřejně upisovat akcie či dlužní úpisy veřejnosti. Další povinností je konání výročních zasedání a vedení účetnictví.

Co nabízí offshore společnostem:

- osvobození od daní z příjmů ze zahraničních zdrojů
- kvalitní zákony
- ekonomickou stabilitu
- dobrou infrastrukturu, komunikaci a dopravu
- kvalitní mezinárodní bankovní systém
- pružné založení společnosti
- neexistující devizová omezení

Hlavní město: Victoria
Měna: 1 hongkongský dolar
Obyvatelstvo: 6 miliónů
Úřední jazyk: čínština, angličtina
Rozloha: 1071km²
Struktura GDP: finanční služby 60%

Singapur

Singapur, jedno z nejhustěji obydlených míst světa, založil v roce 1819 Sir Thoma Stamford Raffles a již roku 1867 byla britskou korunní kolonií. O téměř 100 let později byl přijat do Malajské federace a v roce 1965 vyhlásil samostatnost. Hlavou státu je prezident a zákonodárná moc je v rukou parlamentu.



Podmínky pro formování společnosti

Daně

Společnost registrovaná v Singapuru, kdy jeho management nemá trvalý pobyt v Hongkongu, je považována za nerezidenta. Na její trvalý pobyt v Hongkongu, je považována za nerezidenta. Pokud by zisky je tudíž aplikována sazba 0% v případě příjmů, jejichž zdroj je mimo jeho území. Pokud by členové vedení měli trvalý pobyt v Singapuru, potom je firma považována za rezidenta. Korporativní daň rezidentů činí 30%. Pokud nerezidenti realizují zisk na jeho území i na něj se poté vztahuje korporativní daň. Významné je i to, že pokud chce firma využívat výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění musí být rezidentem.

Charakteristiky společnosti

V Singapuru je možné zakládat akciové společnosti, které musí mít nejméně 2 akcionáře. Dále mají povinnost vést účetnictví, mít registrovanou kancelář a minimálně jednoho ředitele, jímž musí být rezident.

Co nabízí offshore společností:

- kvalitní legislativu
- zavedený bankovní systém a finanční služby
- kvalitní infrastrukturu
- dostupnost kapitálových trhů
- nulové zdanění příjmů pocházejících ze zdrojů mimo jeho území

Hlavní město: Singapur

Měna: 1 singapurský dolar = 100 centů

Obyvatelstvo: 3,1 miliónu

Úřední jazyk: čínština, malajština, tamilština, angličtina

Rozloha: 639 km²

GDP na obyvatele: 19 100 \$

Struktura GDP: služby 63,3% (z toho finanční 30%), průmysl 30%

Oceánie

Cookovy ostrovy

Ostrovy jsou nositeli jména svého objevitele Jamese Cooka (1773). V roce 1901 se staly součástí Nového Zélandu a o 65 let později nabyly formálně samostatnost.

Podmínky pro formování společnosti

Daně

Offshore společnosti formované v této lokalitě jsou osvobozeny od všech daní. Mají také jistotu, že jejich majetek nemůže být vyvlastněn. Bankovní systém podléhá velmi přísným pravidlům a velká pozornost je věnována i legislativě týkající se institutu svěřenectví.

Charakteristiky společnosti

Mezinárodní společnosti registrované v této lokalitě mají formu akciových společností a nesmí mít mezi akcionáři daňové rezidenty. Zákon také nestanoví žádné požadavky na počáteční kapitál. Mohou vyvíjet jakékoli aktivity mimo činnosti v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví, na které je nutné získat licenci.

Co nabízí pro offshore společnosti:

- vyjmutí z daňové povinnosti
- ekonomickou a politickou stabilitu
- propracovanou legislativu
- kvalitní domácí i zahraniční bankovní systém
- vynikající komunikaci a infrastrukturu

Hlavní město: Avarua

Měna: 1 novozélandský dolar

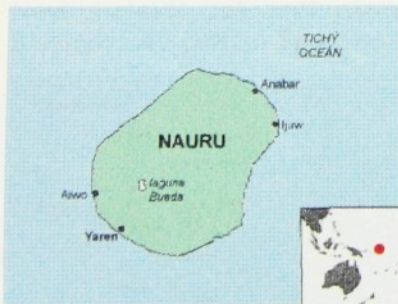
Obyvatelstvo: 18 000 (Polynézané, Maoři)

Úřední jazyk: angličtina, maorština

Rozloha: 234 km² (tvořen skupinou 15 ostrovů)

Nauru

Republika Nauru, malý stát rozkládající se na korálovém útesu v Tichomoří, jehož povrch je porostlý kokosovými palmami a chlebovníky, získal nezávislost v roce 1968. Stala se také členem britského Commonwealthu. Nauru je nejmenší republikou světa. O moc se dělí prezident a parlament. Zvláštností je neexistence politických stran.



Podmínky pro formování společnosti

Republika Nauru je výhodnou lokalitou zejména pro formování společností, jejichž činnost je z oblasti pojišťovnictví či bankovníctví, ale dobré podmínky jsou i pro obchodní činnosti.

Daně

Neexistuje zde žádná daňová povinnost, devizová omezení a kontrola. Podnikům je umožněn rychlý růst a navyšování zisku. Dokonalá legislativa, která modifikuje úlevy typické pro daňové ráje, jejichž cílem je podporovat současné i potencionální podnikání. Ostře jsou sledovány jakékoli snahy o nepoctivé podnikání. Na Nauru lze založit holdingové a obchodní společnosti, fondy či trusty, banky i pojišťovny. Každá z nich má potom specifické podmínky.

Co nabízí pro offshore společnosti:

- nulová sazba daní
- svoboda při provozování zákonných aktivit
- dostupnost společnosti s minimálními právními náklady
- volnost při emisi akcií

Hlavní město: Yaren

Měna: 1 australský dolar = 100 centů

Obyvatelstvo: 10 100

Úřední jazyk: naurujština

Rozloha: 21 km²

GDP na obyvatele: 9000 \$

Struktura GDP: služby 45%, těžba 40%, průmysl 10%

- anonymita zakladatelů
- neexistence devizových omezení a kontroly

Západní Samoa

Ostrovy Západní Samoy, situované do středu Jižního Pacifiku jsou pokryty tropickou vegetací především dřevinami, byly osídleny kolem roku 1000 př.n.l. a první Evropan na jejich zem vstoupil v r. 1766. Byl jím mořeplavec Bougainville. Ten je pojmenoval Plavecké ostrovy. Plně nezávislémi se staly v roce 1962. Západní Samoa je konstituční monarchií, v jejímž čele stojí doživotně král. Západní Samoa má i kvalitní spojení se světem v podobě leteckých linek.

Podmínky pro formování offshore společnosti

Právní řád umožňuje formování mezinárodních společností, které byly založeny mimo její území. Podílníci této společnosti však nesmí sídlit na jejích ostrovech. Společnost je možné zakládat ve všech formách mimo trustů a nesmí provozovat pojišťovací a bankovní činnost.

Charakteristiky společnosti

Společnost musí mít podobu akciové společnosti, u které není stanoven požadavek na počáteční vklad, z rezerv může nakupovat vlastní akcie, emitovat dluhopisy a mají také povinnost vést účetnictví. Nemá však povinnost za ředitele jmenovat rezidenta Západní Samoy, ale musí jmenovat tajemníka zde sídlícího. Obvykle je možné registrovat společnost do 24 hodin.

Daně

Offshore společnosti nepodléhají žádným daním.

Co nabízí pro offshore společnosti:

- vyjmutí mezinárodních subjektů ze zdanění
- politickou a ekonomickou stabilitu
- neexistence devizové kontroly
- perfektně fungující bankovní a informační systém

Hlavní město: Apia

Měna: 1 tala = 100 sene

Obyvatelstvo: 200 000

Úřední jazyk: samojština, angličtina

Rozloha: 2831 km² (tvořena 2 velkými a 7 malými ostrovy)

Struktura GDP: služby 47,5%, průmysl 15%, zemědělství 35,5%

Vanuatu

Nové Hebridy, tak zněl název Vanuatu před rokem 1975, kdy získal autonomii. Byl obydlen Kanibaly, ale prvním Španělem vstupujícím na jeho území byl Pedro Fernández de Quiros (1606).

Teprve až po 300 letech (1906) projevíli Evropané zájem, začlenit ho mezi své kolonie. V čele Vanuatské republiky stojí prezident a jednokomorové shromáždění. Podnebí je v této oblasti Tichého oceánu subtropické.

Vanuatu se rozkládá na 40 ostrovech v jižním Pacifiku, z nichž je největší Expíritu Santo, dále Malakula Éfafé, Erromango. Mezinárodním finančním centrem se stal v roce 1971.

Podmínky pro formování společnosti

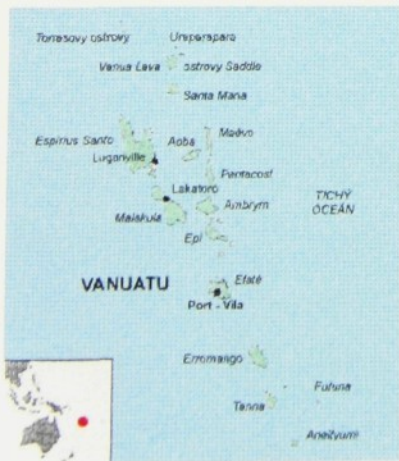
Rozvoj podmínek pro offshore společnosti přináší ekonomice značné výnosy v podobě registračních, kolkových či svěřeneckých poplatků.

Daně

Tato jurisdikce nepožaduje žádný typ zdanění tzn. neexistují žádné

daně z příjmu, daně z kapitálových výnosů ani daně dědické.

Liberální je i v otázkách devizových, kdy nejsou stanoveny žádné požadavky týkající se ohlašování převodu peněz, které mohou být v jakékoli měně. Dále zákony zajišťují anonymitu zákazem odkrývání informací.



Typy společností

Mezinárodní společnost (International Companies)

Velmi flexibilní na použití s minimálními požadavky na administrativu. Jméno společnosti může být v jakémkoli jazyce (je nutné udat také překlad do angličtiny), akcie mohou být na doručitele nebo na jméno. Valné hromady společnosti mohou být konány kdekoli na světě. Společnost může mít bankovní účet na Vanuatu, ale nesmí zde místně podnikat. Je stanoven i požadavek na kapitál u osvobozených i mezinárodních společností ve výši \$10 000, který může být vyjádřen v jakékoli formě.

Osvobozená společnost (Exempted Companies)

Klient, který si přeje využít společnost na Vanuatu, si může vybrat mezi společnostmi mezinárodní a osvobozenou. Ve většině případů bude vybrána mezinárodní společnost, ale společnosti, které chtějí nabízet své akcie pro prodej veřejnosti (veřejně obchodovatelné), získat licenci pro provozování banky, pojišťovny musí využít osvobozenou společnost. Osvobozená společnost musí vyplňovat roční výkazy, mít místního ředitele a konat pravidelné valné hromady.

Co nabízí offshore společností

- daňové osvobození
- anonymitu
- dobrou infrastrukturu
- neexistují žádná devizová omezení

Hlavní město: Port-Vila

Měna: vatu

Obyvatelstvo: 163 000

Úřední jazyk: bislamština, francouzština, angličtina

Státní zřízení: republika

Rozloha: 14 763 km²

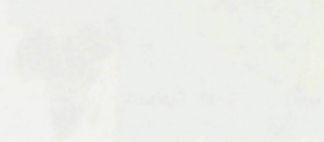
GDP na obyvatele: 1 150 USD

Libérie

Na konci 19. století se zde nacházela francouzská kolonie. V roce 1944 se povstali na ostrově a prohlásili nezávislost. V roce 1947 získala nezávislost. Libérie je nyní demokratickou republikou.

Podrobnější popis Libérie

Libérie je malá země v západní Africe. Její území je tvořeno především deštnými lesy a savanami. Hlavní město je Monrovia. Libérie je členem Organizace afrických států a Africké unie.



Libérie - ekonomika

Libérie je země s nízkou ekonomikou. Hlavní odvětví je zemědělství a těžba ropy. Libérie je členem Africké unie a Organizace afrických států.

Afrika

Mauritius

První zmínky o ostrově Mauritius v Indickém oceánu jsou datovány do 10. století, které zaznamenali arabští mořeplavci. Svě jméno dostal po nizozemském princí Mauritiovi Oranžském. Pro svou výhodnou polohu byl vždy velkým sporem mezi Francií a Anglií. Svou nezávislost získal v r. 1968. Jeho povrch je překrásnou scénérií barev a tropické flóry. Země je členem OSN a přidruženým členem EU.

Podmínky pro formování společnosti

Charakteristiky společnosti

Zákonné normy pro mezinárodní společnosti formované v této lokalitě požadují, že akciová společnost musí mít alespoň dva akcionáře, nejméně dva ředitele a také musí mít sídlo na Mauritiu. Musí konat valné hromady, zveřejňovat omezené informace a povinnost sestavit roční závěrku. Před registrací je nutné dodat Úřadu pro obchodní činnost offshore společností organizační plán společnosti. Nesmí též provádět obchody v mauritijských rupiích a držet nemovitý majetek.

Daně

Firmy registrované do 1. 7. 1998 mají povinnost hradit licenční daně ve výši \$1500 ročně. Po novele zákona bude stanovena jednotná sazba 15%.

Co nabízí offshore společnostem:

- nulovou daňovou sazbu
- neexistence devizové kontroly
- zavedený bankovní systém
- pružné registrace společností
- velký počet smluv o zamezení dvojího zdanění
- nevýznamná není ani poloha mezi Afrikou a Asií

Hlavní město: Port Louis
Měna: 1 mauritijská rupie
Obyvatelstvo: 1,1 miliónu
Úřední jazyk: angličtina
Rozloha: 2040 km²

Libérie

Na konci 13. století se zde usídlili francouzští kolonialisté. O 100 let později ho obsadil a pod portugalskou nadvládu uvrhl Pedro de Cintra. V roce 1847 získala nezávislost. Libérie je republikou s dvoukomorovým parlamentem.



Podmínky pro formování společnosti

I přesto, že legislativa týkající se osob vyjmutých z daňové povinnosti je pružná, podmínky pro registraci jsou velmi jednoduché.

Daně

Mezinárodní společnosti jsou vyjmuty z daňové povinnosti kromě ročního poplatku ve výši \$150. Libérie má uzavřeny smlouvy o

zamezení dvojího zdanění se 3 státy – Německem, Švédskem, Kanadou.

Charakteristiky společnosti

Akciové společnosti musí mít alespoň jednoho akcionáře, nejméně tři ředitele. Valné hromady se mohou konat kdekoli a firmy nemají povinnou roční závěrku. Libérie je vhodnou lokalitou pro registraci námořních plavidel.

Co nabízí offshore společnostem:

- možnost registrace lodí
- smlouvy o zamezení dvojího zdanění
- snadnou dostupnost

Hlavní město: Monrovia**Měna:** 1 liberijský dolar = 100 centů**Obyvatelstvo:** 3 milióny (pouze černoši mohou získat státní příslušnost)**Úřední jazyk:** angličtina**Rozloha:** 111 369 km²**Struktura GDP:** zemědělství 34%, těžba 10,5%, služby 40,7% (z toho finanční 19%)

Příloha č. 2: "Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění, které má uzavřeny Česká republika"

**Seznam platných smluv České republiky o zamezení
dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku
čj. 251/1997**

Smluvní stát	Platnost dne	Vyhlášeno ve Sbírce zákonů pod číslem	č.Finančního zpravodaje vyhlášení úlev
Albánská republika	10. 9. 1996	270/1996 Sb.	12/1996
Austrálie	27. 11. 1995	5/1996 Sb.	2/1996
Belgie	17. 12. 1977	24/1978 Sb.	5/1980
Brazílie	14. 11. 1990	200/1991 Sb.	
Čína	23. 12. 1987	41/1988 Sb.	6/1988
Dánsko	27. 12. 1982	53/1983 Sb.	4/1983
Protokol ke smlouvě	18. 12. 1993	249/1993 Sb.	
Egyptská arabská rep	4. 10. 1995	283/1995 Sb.	1/1996
Estonská republika	26. 5. 1995	184/1995 Sb.	12/2/1995
Finsko	12. 12. 1995	43/1996 Sb.	
Francie	25. 1. 1975	73/1975 Sb.	5/1980
Indie	13. 3. 1987	77/1987 Sb.	4-5/1987
Indonéská republika	26. 1. 1996	67/1996 Sb.	
Irsko	21. 4. 1996	163/1996 Sb.	
Itálie	26. 6. 1984	17/1985 Sb.	4-5/1987
Izrael	23. 12. 1994	21/1995 Sb.	1/1995;4/1995
Japonsko	25. 11. 1978	46/1979 Sb.	5/1980
Jugoslávie	17. 4. 1983	99/1983 Sb.	3-4/1984; 7-8/1993
Kanada	22. 7. 1992	537/1992 Sb.	11/1994
Korejská republika	3. 3. 1995	124/1995 Sb.	10/1995
Kypr	30. 12. 1980	30/1981 Sb.	3/1982
Litevská republika	8. 8. 1995	230/1995 Sb.	12/2/1995
Lotyšská republika	22. 5. 1995	170/1995 Sb.	9/1995;5/1996
Lucembursko	30. 12. 1992	79/1993 Sb.	10-11/1993
Malta	6. 6. 1997	164/1997 Sb.	
Nigérie	2. 12. 1990	339/1991 Sb.	
Nizozemí	5. 11. 1974	138/1974 Sb.	5/1980
Protokol ke smlouvě	11. 4. 1997	112/1997 Sb.	
Polsko	20.12. 1993	31/1994 Sb.	2/1996

Rakousko	12. 2. 1979	48/1979 Sb.	5/1980,7/1987;10-11/1997
Rumunsko	11. 8. 1994	180/1994 Sb.	12/1994
RVHP fyz. os.	1. 1.1979	30/1979 Sb.	5/1980,6-7/1991
Řecko	23. 5. 1989	98/1989 Sb.	11-12/1989
Slovensko			1/1994
-daň dědická a darovací	1. 7. 1993	253/1993 Sb.	
-daň z příjmu a majetku	2. 1. 7. 1993	257/1993 Sb.	
SRN	17. 11. 1983	18/1984 Sb.	3-4/1984
Španělsko	5. 6. 1981	23/1982 Sb.	3/1982
Švédsko	8. 10. 1980	9/1981 Sb.	1/1981
Švýcarsko	23. 10. 1996	281/1996 Sb.	12/1996
Thajsko	14. 8. 1995	229/1995 Sb.	
Tunis	25. 10. 1991	419/1992 Sb.	10/1995
USA	23. 12. 1993	32/1994 Sb.	11/1994;3/1996
Vel. Británie	20. 12. 1991	37/1992 Sb.	6/1992;12/1992
Venezuela	12. 11. 1997	6/1998	

Příloha č. 3: Formulář:

"Potvrzení o daňovém domicilu"

"Oznámení plátce daně o dani z příjmu vybírané srážkou"

"Potvrzení o zaplacení daně"

POTVRZENÍ O DAŇOVÉM DOMICILU

Certification on tax-payer's residence
Bestätigung über dem steuerlichen Wohnsitz

Podepsaný finanční úřad v

Undersigned Tax authority in
Die nachstehende Finanzamt in

potvrzuje, že daňový poplatník - jméno / název

confirms that the tax-payer - name / firm

bestätigt dass der Steuerpflichtige - Name / Firma

adresa

address

Adresse

je rezidentem v České republice ve smyslu článku

is a resident in the Czech Republic in the sense of the Art.

der Resident in der Tschechischen Republik in der Sinne des Art.

¹⁾ Smlouvy mezi

of the Convention

des Abkommens

Českou republikou a

between the Czech Republic and

zwischen der Tschechischen Republik und

²⁾ o zamezení dvojímu

on the Avoidance of double

zur Vermeidung der

zdanění č.

taxation No.

Doppelbesteuerung Nu.

Sb. podepsané dne

signed on

unterschrieben am

dne

on / am

199



Otisk úředního razítka

Seal / Stempel

Podpis

Signature / Unterschrift

Vyplní se označení článku Daňový domicil, respektive Rezident příslušné smlouvy

Vyplní se příslušný stát

Smluvní stát	vyhlášeno ve Sbírce zákonů pod číslem	podepsána dne	článek Daňový domicil nebo Rezident
Belgie	24/1978 Sb.	19. 6. 1975	4
Brazílie	200/1991 Sb.	26. 8. 1986	4
Čína	41/1988 Sb.	11. 6. 1987	4
Dánsko	53/1983 Sb.	5. 5. 1982	4
Estonská republika	184/1995 Sb.	24. 10. 1994	4
Finsko	134/1976 Sb.	29. 9. 1976	4
Francie	73/1975 Sb.	1. 6. 1973	4
Indie	77/1987 Sb.	27. 1. 1986	4
Itálie	17/1985 Sb.	5. 5. 1981	4
Izrael	21/1995 Sb.	12. 12. 1993	4
Japonsko	46/1979 Sb.	11. 10. 1977	4
Jugoslávie	99/1983 Sb.	2. 11. 1981	4
Kanada	537/1992 Sb.	30. 8. 1990	4
Korejská republika	124/1995 Sb.	27. 4. 1992	4
Kypr	30/1981 Sb.	15. 4. 1980	4
Litevská republika	230/1995 Sb.	27. 10. 1994	4
Lotyšská republika	170/1995 Sb.	25. 10. 1994	4
Lucembursko	79/1992 Sb.	18. 3. 1991	4
Maďarsko	22/1995 Sb.	14. 1. 1993	4
Německo	18/1984 Sb.	19. 12. 1980	4
Nigérie	339/1991 Sb.	31. 8. 1989	4
Nizozemi	138/1974 Sb.	4. 3. 1974	4
Norsko	35/1980 Sb.	27. 6. 1979	4
Polsko	31/1994 Sb.	24. 6. 1993	4
Rakousko	48/1979 Sb.	7. 3. 1978	4
Rumunsko	180/1994 Sb.	8. 11. 1993	4
RVHP fyz. osoby	30/1979 Sb.	27. 5. 1977	I
RVHP práv. osoby	49/1979 Sb.	19. 5. 1978	I
Řecko	98/1989 Sb.	23. 10. 1986	4
Slovensko	257/1993 Sb.	23. 11. 1992	4
Srí Lanka	132/1979 Sb.	26. 7. 1978	3
Španělsko	23/1982 Sb.	8. 5. 1980	4
Švédsko	9/1981 Sb.	16. 2. 1979	4
Thajsko	229/1995 Sb.	12. 2. 1994	4
Tunis	419/1992 Sb.	14. 3. 1990	4
USA	32/1994 Sb.	16. 9. 1993	4
Velká Británie	89/1992 Sb.	5. 11. 1990	4

OZNÁMENÍ PLÁTCE DANĚ O DANI Z PŘÍJMU VYBÍRANÉ SRÁŽKOU

Oznámení o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů uvedených v § 22 zákona o daních z příjmů
586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, které je povinen plátce daně podat současně s úhradou daně
podle § 38d) odst. 3 citovaného zákona.

poplatník se sídlem nebo bydlištěm zahraničí	
méno / Název adresa	
plátce daně	
méno / Název adresa	
ruh příjmu poplatníka ¹⁾	
částka úhrady ve prospěch poplatníka	Měna Kurz ²⁾
základ daně	³⁾ ⁴⁾
sazba daně ⁵⁾	
datum úhrady zdanitelného příjmu ⁶⁾	
Daň v cizí měně ⁷⁾	Kurz ²⁾
Daň v Kč zaplacená na účet místně příslušného správce daně	

plátce daně zpracoval

dne

podpis zpracovatele oznámení

§ 22 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů
§ 38 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (při přepočtu daně z úroků se použije směnný
kurz ČNB vyhlášený ke dni připsání úroků ve prospěch poplatníka, v ostatních případech se použije směnný kurz ČNB uplatněný
v účetnictví)

Příjem plynoucí poplatníkovi se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí podle § 36 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.,
ve znění pozdějších předpisů

Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, uvede se zvýšený základ daně v souladu

s § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
Vzorec pro vypočtení zvýšeného daňového základu (ZDZ): $ZDZ = (100 \times P) / (100 - S)$ P = příjem, S = sazba

Daňový základ se zaokrouhluje na celé koruny dolů.

Příklad: příjem (P) 20 000
sazba daně, která měla být použita (S) 25 %
na řádku 5 v 1. sloupci se uvede 20 000
v 2. sloupci se uvede 26 666

Sazba daně podle § 36 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, resp. podle příslušné smlouvy o zamezení
dvojímu zdanění

§ 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, pouze při přepočtu daně z úroků uvedte
Daň se přepočítá kurzem podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, pouze při přepočtu daně z úroků uvedte

daň v cizí měně a kurz (viz odkaz ²⁾)

POTVRZENÍ O ZAPLACENÍ DANĚ

CERTIFICATION ON TAX PAYMENT

BESTÄTIGUNG ÜBER DER STEUERZAHLUNG

Daň z příjmů podle zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů
Income Tax under the Act on Income Taxes No. 586/1992 Coll. in the wording of later amendments
Einkommensteuer nach dem Gesetz Nu. 586/1992 Samm. in der Fassung der späteren Änderungen

Poplatník daně¹⁾ tax-payer / Steuerpflichtiger Měno - název Jméno - Firm / Name - Firma Adresa Address / Adresse	
Danitelný příjem Druh a částka taxable income, type and amount Einkünfte, Art und die Summe	Měna Kurz²⁾
Základ daně Tax base Bemessungsgrundlage	
Plátce daně³⁾ Withholding agent / Steuerabzug Verpflichtete Jméno - název Name - Firm / Name - Firma Adresa Address / Adresse	
Na daň zaplaceno Amount of tax paid Summe der Steuer bezahlt	v Kč
Datum zaplacení daně na účet finančního úřadu⁴⁾ Date of tax payment to the Tax authority Zahlungstag von der Steuer	

dne
on / am

199

Podpis ředitele finančního úřadu
Signature of the tax authority director
Unterschrift des Finanzamtdirektors

Otisk úředního razítka
Seal / Stempel

§ 6 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů
§ 38 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů
§ 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů
§ 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů