

Univerzita Pardubice

**Fakulta ekonomicko-správní
Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Daňová konkurence v podnikové praxi ve vybraných zemích EU

Bc. Vít Jedlička

**Diplomová práce
2016**

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Vít Jedlička**
Osobní číslo: **E14572**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**
Název tématu: **Daňová konkurence v podnikové praxi ve vybraných zemích EU**
Zadávací katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce bude komparace podnikatelského prostředí s důrazem na daňovou problematiku ve vybraných zemích Evropské unie.

Osnova:

- Daňová soustava a její specifika.
- Daňová konkurence a harmonizace.
- Daňová konkurence v podnikové praxi.
- Případová studie: komparace podnikatelského prostředí vybraných zemí.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. Vyd. neuv. Praha: Eurolex Bohemia, 2010. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 1. vyd. Praha: ASPI,a.s. 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.

ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 308 s. ISBN 978-92-79-35672-8.

Vedoucí diplomové práce:

Ing. František Sejkora, Ph.D.

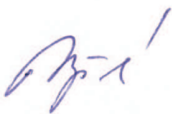
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce:

29. září 2015

Termín odevzdání diplomové práce:

29. dubna 2016



doc. Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
děkanka

L.S.



doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 29. září 2015

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto práci vypracoval samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využil, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byl jsem seznámen s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v Univerzitní knihovně.

V Pardubicích dne 29. 4. 2016

Vít Jedlička

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych rád poděkoval svému vedoucímu práce Ing. Františku Sejkorovi, Ph.D., za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Tato práce se zabývá problematikou daňové konkurence. Vychází z kontextu daňové teorie a zaměřuje se podrobněji na daňovou konkurenci a činnost mezinárodních organizací v této oblasti. Následuje prezentace právní úpravy této problematiky ve vybraných zemích EU. Zjištěné údaje jsou základem pro případovou studii minimalizace zdanění právnických osob s využitím založení společnosti v zahraničí.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daňová konkurence, zdanění příjmů právnických osob, daňový ráj, komparace, případová studie

TITLE

Tax Competition in Business Practice in Selected EU Countries

ANNOTATION

This thesis deals with the topic of tax competition. Based on the context of tax theory it focuses more detailed on the tax competition and the activities of international organizations in this field, followed by the presentation of legal regulations of this issue in selected EU countries. Concrete data create the base for the case study: minimization of taxation of legal entities with taking advantage of setting up a company abroad.

KEYWORDS

Tax competition, corporate income taxation, tax haven, comparison, case study

OBSAH

ÚVOD	11
1 DAŇOVÁ SOUSTAVA A JEJÍ SPECIFIKA	13
1.1 FUNKCE DANÍ	13
1.2 DAŇOVÉ ZÁSADY	15
1.3 DRUHY DANÍ.....	17
1.4 KLASIFIKACE OECD	19
1.5 FAKTORY OVLIVŇUJÍCÍ DAŇOVOU SOUSTAVU.....	21
2 DAŇOVÁ KONKURENCE	24
2.1 DAŇOVÁ HARMONIZACE.....	25
2.2 HARMONIZACE V EVROPSKÉ UNII.....	26
2.2.1 Harmonizace nepřímých daní.....	29
2.3 DAŇOVÁ KONKURENCE Z POHLEDU OECD	32
2.3.1 Výměna informací na vyžádání (Exchange of Information on Request)	34
2.3.2 Automatické výměna informací (Automatic Exchange of Information Portal) ...	36
3 DAŇOVÁ KONKURENCE V PRAXI.....	37
3.1 FIRMY POSKYTUJÍCÍ SLUŽBY V TÉTO OBLASTI	39
3.2 ČESKÉ FIRMY A DAŇOVÉ RÁJE	41
3.3 NIZOZEMSKO	42
3.3.1 Daň z příjmů právnických osob.....	42
3.3.2 Zdanění dividend	42
3.3.3 Další aspekty daňové soustavy	44
3.3.4 Využívání Nizozemska.....	45
3.4 KYPR	47
3.4.1 Daň z příjmu právnických osob.....	47
3.4.2 Zdanění dividend	47
3.4.3 Další aspekty daňové soustavy	48
3.5 IRSKÁ REPUBLIKA	49
3.5.1 Daň z příjmů právnických osob.....	50
3.5.2 Zdanění dividend	51
3.5.3 Další aspekty daňové soustavy	52
3.6 ČESKÁ REPUBLIKA.....	52
3.6.1 Daň z příjmů právnických osob.....	52
3.6.2 Dividendy	52
3.6.3 Další aspekty daňové soustavy	53
3.7 ZALOŽENÍ SPOLEČNOSTI	53
3.7.1 Nizozemsko	54
3.7.2 Kypr.....	56
3.7.3 Irsko	57
3.7.4 Česká republika	59
3.8 HODNOCENÍ SVĚTOVÉ BANKY	59
3.8.1 Světová banka – daňová zátěž.....	60
4 KOMPARACE PODNIKATELSKÉHO PROSTŘEDÍ	62
4.1 PRAVIDLO 25 %.....	62
4.2 PŘÍKLAD 1 – MALÝ PODNIK.....	63
4.2.1 Zdanění v České republice	63

4.2.2	Zdanění v Nizozemsku	63
4.2.3	Zdanění na Kypru	64
4.2.4	Zdanění v Irsku	65
4.2.5	Výsledek	66
4.3	PŘÍKLAD 2 – STŘEDNÍ PODNIK	66
4.3.1	Zdanění v ČR	66
4.3.2	Zdanění v Nizozemsku	67
4.3.3	Zdanění na Kypru	67
4.3.4	Zdanění v Irsku	68
4.3.5	Výsledek	68
4.4	PŘÍKLAD 3 – VELKÝ PODNIK	69
4.4.1	Zdanění v ČR	69
4.4.2	Zdanění v Nizozemsku	70
4.4.3	Zdanění na Kypru	70
4.4.4	Zdanění v Irsku	71
4.4.5	Výsledek	72
4.5	ROVNICE	72
5	ZHODNOCENÍ	78
	ZÁVĚR	80
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	82

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Sazby daní z příjmů PO ve vybraných zemích EU	38
Tabulka 2: Počet českých firem v daňových rájích	41
Tabulka 3: Zdanění příjmů PO v Nizozemsku	42
Tabulka 4: Založení společnosti v Nizozemsku	55
Tabulka 5: Založení společnosti na Kypru	56
Tabulka 6: Založení společnosti v Irsku	58
Tabulka 7: Založení společnosti v ČR	59
Tabulka 8: Srovnání založení společnosti ve vybraných státech	60
Tabulka 9: Srovnání daňových soustav vybraných zemí	61
Tabulka 10: Zdanění v České republice (35 000 €)	63
Tabulka 11: Zdanění v Nizozemsku (35 000 €)	64
Tabulka 12: Zdanění na Kypru (35 000 €)	65
Tabulka 13: Zdanění v Irsku (35 000 €)	65
Tabulka 14: Zdanění v České republice (350 000 €)	67
Tabulka 15: Zdanění v Nizozemsku (350 000 €)	67
Tabulka 16: Zdanění na Kypru (350 000 €)	68
Tabulka 17: Zdanění v Irsku (350 000 €)	68
Tabulka 18: Zdanění v České republice (3 500 000 €)	70
Tabulka 19: Zdanění v Nizozemsku (3 500 000 €)	70
Tabulka 20: Zdanění na Kypru (3 500 000 €)	71
Tabulka 21: Zdanění v Irsku (3 500 000 €)	71

SEZNAM ILUSTRACÍ

Obrázek 1: Graf objemu finančních prostředků v Nizozemsku za účelem snížení daňové povinnosti	46
Obrázek 2: Porovnání nákladů a daňového zatížení (35 000 €)	66
Obrázek 3: Porovnání nákladů a daňového zatížení (350 000 €)	69
Obrázek 4: Porovnání nákladů a daňového zatížení (3 500 000 €)	72
Obrázek 5: Graf závislosti podílu nákladů na výši zisku	75
Obrázek 6: Graf podílu administrativních nákladů na celkových nákladech včetně daňových	76

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base (Společný konsolidovaný základ daně)
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
IP	Intellectual property (Duševní vlastnictví)
Ltd.	Private Company Limited by Shares
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj)
PO	Právnícká osoba
s.r.o.	Společnost s ručením omezeným
Sb.	Sbírka zákonů

ÚVOD

Každý podnik, ať už to je subjekt globální, národní nebo jde pouze o drobného živnostníka, chce být konkurenceschopný. K dosažení této mety vede několik cest a vždy se netýká jen nějaké specifické činnosti podniku. Aby mohl podnik efektivně bojovat se svými konkurenty, je nutné, aby se rozvíjel v každé oblasti, která má dopad na činnost podniku.

V tomto období se používá pojem hyperkonkurenční prostředí, které spočívá v tom, že zákazník se stává nejdůležitější součástí trhu. Aby podniky mohly v takovém prostředí zůstat při životě a eventuálně generovat jistý zisk, dostává se do popředí potřeba snižování nákladů, protože zvyšování ceny v tomto prostředí je často věcí nemyslitelnou, protože zákazník má na výběr řadu blízkých substitutů. Podniky se tedy snaží snižovat náklady, aby mohly snížit cenu, případně vytvářet zisky. Nejde však jen a pouze o snižování nákladů v rámci výrobních procesů (např. omezením plýtvání), ale také v činnostech, které jsou podpůrné, případně nutné k provozu podniku v dané zemi.

V každém státě platí jistá legislativa a ve většině zemí je podnik povinen platit daně a případně také další poplatky podobného charakteru. Je pochopitelné, že v různých státech je tento systém nastaven odlišně. Platí se jiné daně, důraz je na jiné položky zdanění, jsou různé daňové základy. Tyto rozdíly jsou způsobeny tím, že se státy vyvíjely odděleně, jsou založeny na jiných principech. Historický vývoj v podobě vlivu náboženství, politických systémů má rovněž důsledky na legislativu. V neposlední řadě pak charakter hospodářství, kdy každá země má jinou strukturu svého hrubého domácího produktu. Samotné odvětví má pak také v některých případech vliv na zdanění subjektů.

Dříve nebylo jednoduché a někdy ani možné přesunout sídlo podniku do jiné země, a tak v oblasti daňových nákladů existovala pouze daňová optimalizace, která snižovala odvody na daních na minimální možnou úroveň. K tomu využívala veškeré zákonem umožněné, nebo zákonem nezakázané postupy.

Dnes, kdy se svět stále více globalizuje, není komplikované přesunout sídlo do jakékoliv jiné země. Podniky k tomu může motivovat lepší image daného státu, výhodnější geografická poloha země, ale také nižší daňové sazby či jiné výhody plynoucí z podnikání v dané zemi. Motivací ovšem může být také fakt, že při přesunu sídla ze stávající země odpadnou některé nevýhody v rámci podnikání.

Co se týče samotných daní, tak u nich je situace jasná: státy s nižší daňovou sazbou bývají pro podniky výhodnější, nicméně zde závisí na konkrétní legislativě, protože na výši daňových odvodů má vliv také způsob tvorby daňového základu.

Nicméně přesunem podnikání do jiné země může získat podnik mnohem víc, než jen snížení nákladů v rámci daňové povinnosti. S podnikáním často souvisí různé poplatky či další povinnosti evidenčního charakteru. Lišit se mohou samozřejmě také požadavky místních samospráv z hlediska podávání informací, stejně tak i požadavky dalších úřadů. V souvislosti s úřady je potřeba také zmínit jejich rychlost jednání, která se může také odlišovat například v podobě zákonné lhůty pro posouzení příslušných dokumentů.

Proto se tak objevují státy, které chtějí nějakým způsobem pro podnikatele výhodnějšími podmínkami přilákat daňové poplatníky. Tím získají na příjmové stránce rozpočtu, protože podnikatelé pak v dané zemi platí daně. Zároveň to však neznamená navýšení vládních výdajů, protože daný podnikatelský subjekt v novém státě využívá pouze minimum veřejných služeb. Proto se takové státy uchylují k daňové soutěži (tax competition), v češtině se používá pojem daňová konkurence. Státy si pak konkurují (soutěží spolu) právě ve stanovení výhodnosti podmínek pro podnikatele a snaží je nalákat do své země.

Nejde pouze už o všeobecně známé daňové ráje, ale také v rámci Evropské unie existují státy, které podnikatelům nabízejí výhodnější podmínky. To je atraktivní (na rozdíl od daňových rájů) i pro menší podnikatele, protože v rámci Evropy neexistují velké kulturní bariéry a státy a jejich vlády jsou mnohem důvěryhodnější, a proto nejde o nějak významně rizikový přesun. Je jasné, že v rámci Evropy nebudou výhody tak rozsáhlé, nicméně regulace Evropské unie v této oblasti není absolutní, a proto lze najít státy, které se snaží podnikatele nalákat, aby odváděli daně právě u nich.

Cílem práce bude komparace podnikatelského prostředí s důrazem na daňovou problematiku ve vybraných zemích Evropské unie. První část diplomové práce bude věnována daňovým soustavám z pohledu daňové teorie. Následovat bude nastínění problému daňové konkurence a aktivit mezinárodních organizací spojených s reakcí na daňovou soutěž. V další části již bude přistoupeno k daňové konkurenci konkrétněji ve formě pohledu na právní úpravu vybraných států. V poslední části bude následovat samotný příklad, který bude kvantifikovat dopady daňové konkurence na podnikatelský subjekt v závislosti na zvolené zemi, a následně budou tyto výsledky porovnány.

1 DAŇOVÁ SOUSTAVA A JEJÍ SPECIFIKA

Placení daní se v historii objevuje v souvislosti se státy, respektive stát, jak ho známe dnes, by za normálních okolností bez daňových příjmů nejenom nedokázal efektivně fungovat, ale nefungoval by vůbec. Příjmy z daní totiž tvoří zcela zásadní část zdrojů státního rozpočtu. Nicméně existují výjimky, tedy státy, které jsou natolik specifické, ať už polohou či bohatstvím z pohledu nerostných surovin, že nemusí mít značné daňové příjmy, aby fungovaly. I přesto však daně a stát jsou neodlučitelné pojmy.

Daň je definována jako „*povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu.*“ [42, str. 9] Nenávratnost daně spočívá v tom, že „*poplatník nemá nárok na ekvivalentní protihodnotu a že tedy výše daně nezávisí na tom, jaké veřejné služby konkrétní poplatník využívá.*“ [42, str. 9] Placení daní není záležitost dobrovolná, i když v případě svévolného rozhodnutí poplatníka odvést na dani více, stát nebude nic namítat, podobný přístup však nefunguje, pokud se občan rozhodne zaplatit méně. V takovém případě by byl postihnut za neplnění svých zákonných povinností, které určuje zákon, a právě zákon určuje, kdo, kdy a kolik je povinen zaplatit. Dále z definice vyplývá, že se nemusí jednat pouze o stát, který některou daň vybírá a inkasuje. Příjemcem daně může být jakýkoliv veřejný rozpočet, který na základě takovýchto daňových příjmů poskytuje občanům veřejné služby, typicky se tedy může jednat také o obce (případně jiné samosprávné celky), ale také některé speciální instituce. V této souvislosti pak také platby sociálního a zdravotního pojištění mají charakter daně. [srov. 42, str. 9] Určitou výhodou pro poplatníka právě při platbách sociálního a zdravotního pojištění oproti platbám daní je to, že je zde jistým způsobem specifikovaná alokace přijatých plateb, a tedy občan ví, co za tyto platby může od státu očekávat.

1.1 Funkce daní

K fungování většiny států tedy patří daňová soustava, která se (pochopitelně) stát od státu liší v závislosti na řadě faktorů. Avšak naplnění rozpočtu rozhodně není jedinou funkcí daní, naopak jich je mnohem více. Tyto funkce souvisejí s veškerými předpoklady fungujícího státu. Záleží na úhlu pohledu daného autora, protože některé funkce se překrývají, respektive doplňují a někteří autoři dávají přednost jasné definovatelnosti těchto funkcí před množstvím. Například Jan Široký uvádí následující tři: [srov. 63, str. 13]

- Alokační – týká se alokování finančních prostředků. Dosažení vládních ekonomických, ale i sociálních cílů je spojeno s různou mírou efektivity z hlediska

výběru mezi vládními a soukromými výdaji. Nadměrný vládní sektor může vést k neefektivitě v oblasti ekonomiky, kde efektivnější alokaci zajišťuje trh samotný.

- (Re)distribuční – Vzhledem k nerovnoměrnému rozdělení důchodů, potažmo bohatství, ve společnosti stát rozděluje tyto důchody mezi více občanů. Vybírá daně a prostřednictvím transferových plateb pak umožňuje dalším lidem spotřebu, na kterou by za normálních okolností nedosáhli. Tato funkce daní je podstatná z důvodu minimalizace případných občanských nepokojů (pokud by byla míra redistribuce nízká/žádná), ale také z důvodu odchodu bohatých (pokud by byla míra redistribuce vysoká).
- Stabilizační – v případě této funkce se lze setkat v ekonomické teorii s různými názory. Jde o tradiční „spor“ keynesiánské a klasické teorie. Keynesiánci vidí vládu jako orgán, který svými zásahy v daňové oblasti (a následně tedy pomocí redistribuce) může stabilizovat ekonomický růst, protože touto redistribucí stimuluje poptávku. Naopak klasická teorie tento postup odmítá. Dle jejích zastánců nepřinášejí veřejné finance stabilizování ekonomiky.

Na první pohled se v tomto výčtu neobjevila ta zásadní funkce, kterou jiní autoři považují za velmi důležitou, a to funkce plnění státních rozpočtů, označovaná jako funkce fiskální. Tuto funkci zmiňuje například Kubátová, nicméně ji odděluje od třech předchozích, protože její princip je jiný. [srov. 43, str. 17] Ve skutečnosti ji obsahují všechny tři uvedené funkce v sobě, protože k jejich plnění je nejprve potřeba naplnit státní rozpočet. Tyto funkce totiž iniciuje stát, respektive vláda, svými zákony a právě proto ji někteří autoři explicitně neuvádějí, je totiž samozřejmou a vyplývající z podstaty daní.

V rámci funkce alokační se funkce fiskální objevuje z toho pohledu, že v rámci oblastí, kde volný trh sám nefunguje a pro obyvatele a stát je tato oblast důležitá, stát zasahuje a financuje tyto oblasti ze svého rozpočtu, potažmo tedy z daní. Jako příklad lze uvést školství, infrastrukturu v podobě silniční sítě nebo i pouliční osvětlení. Žádná z těchto oblastí by v rámci volného trhu nebyla rozvinuta na takové úrovni, jak když ji financuje stát.

Také redistribuce logicky probíhá přes státní rozpočet, který je třeba nejprve naplnit, aby následně stát mohl vyplácet transferové platby. V České republice upravují současné právní předpisy například příspěvky na bydlení, dávky v hmotné nouzi nebo rodičovské příspěvky či takzvanou mateřskou.

A poslední výše uvedená funkce, tedy stabilizační, rovněž probíhá formou zásahů vlády pomocí prostředků ze státního rozpočtu.

1.2 Daňové zásady

Daň je po staletí neodmyslitelnou součástí lidských životů, a to v dobrém i v tom špatném smyslu slova. Problematice daní se v historii věnovala řada významných osobností a vzhledem k tomu, že v dnešní době se při popisování charakteru daní a definování daňových předpokladů se často neupouští od moderních pojmů, bude přínosné podívat se na to, jakým způsobem byly daně vnímány před několika desítkami let. Tento pohled by mohl být jednodušší a vystihovat podstatu principů daní a samotné tvorby daňové soustavy výstižněji.

Daně jsou ve své podstatě stejné po celou dobu své existence, přesto se jejich vnímání mění. Adam Smith patřil k významným osobnostem ekonomického prostředí a ve své knize *Bohatství národů* z roku 1776 se zabýval řadou aspektů ekonomického života společnosti, daně nevyjímaje. [srov. 61, str. 732] V této knize potom definoval tzv. daňové zásady, které by každá vládnoucí skupina při tvoření daňové soustavy měla brát v potaz. (srov. tamtéž)

1. Rovnost – *„V každém státě měli by poddaní přispívat na výdaje na správu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou státu požívají.“* [61, str. 733] Dále tuto rovnost Smith přirovnává k výdajům *„na správu velkého panství pro všechny ty, mezi něž je rozpachtováno a kteří musí všichni na tyto výdaje přispívat podle toho, na jak velké části toho panství hospodaří.“* [61, str. 733] Právě přenesení na panství je velmi výstižné a ve skutečnosti aktuální, protože například příspěvky do fondu oprav bytového domu jsou dnes také odvozeny od velikosti plochy bytové jednotky a podobně by to mělo fungovat také v rámci daňové soustavy. Daňová povinnost by tedy měla reflektovat velikost příjmů a rozsah aktivit daného poplatníka.
2. Přesnost – *„Doba splatnosti, způsob placení a částka, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“* [61, str. 733] Je otázkou, do jaké míry toto splňují daňové soustavy dnešních států. Pokud by mělo být vše každému „naprosto jasné“, tak podnikatelé nepotřebují účetní ani daňové poradce. Dá se říct, že jsou daňové soustavy do jisté míry jasné, protože ve vyspělých státech výběr daní probíhá standardně bez větších problémů. V momentě však, kdy dojde k věcné nebo procedurální změně, tak se často lidé dostávají do stavu nevědomosti a nejistoty. Právě v tomto bodu lze vidět prostor pro daňovou soutěž, kdy přesnost a stabilita daňových zákonů je podnikateli vnímána jako velká konkurenční výhoda.

3. Pohodlnost platby – „*Každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi asi nejlépe hodí.*“ [61, str. 733] V tomto lze v dnešní době opět vidět rezervy u řady států. Adam Smith svou myšlenkou neopomíjí to, že stát vznikl, aby lidem pomáhal. Toho by se měla držet i podoba daňové soustavy a přinášet tak poplatníkovi také jistou úroveň pohodlí platby.
4. Nízké náklady výběru daně – „*Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň skutečně přináší do státní pokladny.*“ [61, str. 734] Zde je typickým příkladem nadměrné množství úředníků určených pro výběr daní, jejichž alokace je neefektivní či nedosahují dostatečnou produktivitu práce. Spíš než o to, jak moc se stát podílí na přerozdělování a jak „velký“ je, tento bod zdůrazňuje to, že ať už je úloha státu v ekonomice jakkoliv rozsáhlá, tak výběr daní musí mít co nejvyšší účinnost, aby co největší podíl daňových příjmů mohl být použit k zajištění veřejných služeb a případně k vytvoření nových hodnot.

Moderní interpretací těchto zásad se zabývala například Kubátová a sama se odvolává na Adama Smithe. [srov. 43, str. 38] To dokazuje, jak jsou myšlenky Adama Smithe nadčasové a ostatně právě proto byly výše uvedeny. Každou z těchto zásad lze přiřadit k původním od Adama Smithe, jen je v nich zohledněn vývoj daňové a ekonomické teorie. Kubátová daňové zásady definuje následovně: [srov. 43, str. 38]

1. Efektivnost – lze přiřadit ke čtvrté zásadě A. Smithe, která zdůrazňuje nízké náklady na výběr daní.
2. Pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů – ve své podstatě vychází ze všech zásad uvedených v Bohatství národů, protože případná nerovnost, nepřesnost, nepohodlí platby či viditelné plýtvání může mít negativní dopad na jakýkoliv ekonomický subjekt působící na území daného státu.
3. Spravedlnost – koresponduje s první zásadou Adama Smithe, která předpokládá rovnost.
4. Správné působení na makroekonomické agregáty – makroekonomické agregáty pochopitelně Adam Smith nezmiňuje, zde je vidět vývoj ekonomické teorie jako takové.

5. Právní perfektnost a politická průhlednost – nejvíce souvisí s druhou zásadou Adama Smithe, přesností. Role jasně definované právní úpravy tedy zůstává pochopitelně nedotčena.

1.3 Druhy daní

Historický vývoj pochopitelně neminul ani daně samotné, a protože daně jsou staré jako státy samé (respektive ještě starší, protože o státech se mluví mnohem později), jsou dnešní daňové soustavy vyspělých států velmi rozsáhlé a komplikované. Skládají se z různých typů daní, které lze rozlišit podle několika kritérií.

Asi nejznámější a nejdůležitější je dělení daní podle vazby na důchod poplatníka; dle této vlastnosti se dělí na daně přímé a nepřímé: [srov. 43, str. 17]

- Přímé daně se přímo vztahují na důchod poplatníka, daň odvádí státu sám poplatník, na jehož důchod je daň uvalena. V České republice jde například o daně z příjmu (ať už fyzických, nebo právnických osob).
- Nepřímé daně, které subjekt, který je povinen ji odvádět, promítne přímo do ceny produktu, kterou za něj inkasuje. Tím pádem je financování této daně jakoby přeneseno na jiný subjekt. Typicky se jedná o daně ze spotřeby, nebo daň z přidané hodnoty.

Daňovou soustavu charakterizují různé typy daní, které mají za povinnost zaplatit různé subjekty. Charakter daňové soustavy potom může akcentovat v některých zemích úlohu rodiny a přinášet různé zdanění lidí žijících samostatně oproti lidem žijícím ve sdílené domácnosti. Z tohoto pohledu lze tedy rovněž rozdělit daně do různých skupin. Toto dělení Široký nazývá dle subjektu daně a tyto subjekty, povinné zaplatit daň, jsou následující: [srov. 63, str. 40]

- Jednotlivec – každý člověk, většinou občan daného státu (ale není to pravidlo), který je identifikovatelný dle právních předpisů daného státu.
- Domácnost – některé daně mohou být odváděny za rodinu (nebo domácnost) jako celek, tedy jednotkou je domácnost.
- Oba manželé – typicky společné zdanění manželů, které bylo uplatňováno v ČR v době progresivního zdanění. Sumarizace příjmů manželů je v takovém případě výhodná, pokud mezi příjmy manželů je výrazný rozdíl.

- Všichni členové domácnosti - Zde je možností například zohlednit počet vychovávaných dětí v případě propopulační politiky vlády, například dělením příjmu domácnosti počtem jejích členů.
- Korporace – dle zákonů dané země, nebo například předpisů EU, vytvořená právnická osoba.

Další oblastí, která daně definuje, je objekt daně, protože daň bývá uvalena v souvislosti s nějakým předmětem, činností, apod. Široký dělí daně dle objektu daně následovně: [srov. 63, str. 41]

- Důchodové – daní příjem poplatníka, ať už je v jakékoliv podobě.
- Výnosové – *„jejich výše je většinou odhadnuta podle vnějších reálných znaků výdělečné činnosti.“* [63, str. 41]
- Majetkové – vztahují se na určitý majetek, ať movitého, nebo nemovitého charakteru, přičemž se může jednat jak o zdanění nabytí, tak i držby.
- Z hlavy – daň vycházející ze samotné existence člověka.
- Obrátové – předmětem daně mohou být kromě zisků podniků také různé formy obratu.
- Spotřební – váží se na spotřebu jistého produktu. Pomocí těchto daní se může stát pokusit o omezení například zdravotně závadných produktů a potravin, případně omezovat spotřebu strategických surovin v době jejich nedostatku.
- Z obchodních operací – například na burze.

Z pohledu problematiky daňové konkurence může hrát roli také způsob výpočtu výše daně v závislosti na velikosti daňového základu, tedy stupeň progrese, dle kterého se daně dělí na [srov. 43, str. 25]:

- Proporcionální – Poplatník odvádí daň vždy ve výši určitého daného procenta daňového základu, přičemž toto procento se nemění v závislosti na velikosti daňového základu.
- Progresivní – Míra zdanění roste s rostoucím daňovým základem, a tak vyšší důchod neznamená jen vyšší daň absolutně, ale také relativně.
- Regresivní – Vyšší důchod znamená nižší daň.

Vzhledem k tomu, že v některých státech je aplikováno progresivní zdanění, tak v případě úspěšného a výdělečného podnikatelského subjektu může i tento faktor rozhodnout o přesunu sídla do jiné země. Takovýto podnik totiž má finanční prostředky na přesun svého sídla, a pokud by byla případná úspora vyšší než náklady, tak mu minimálně na volném evropském trhu nic nebrání své daňové základy přesunout do země s výhodnějšími podmínkami.

Kubátová dále zmiňuje například „*třídění daní podle vztahu sazby k základu*.“ [42, str. 32] Podobně jako stupeň progrese, také toto členění rozlišuje daně dle způsobu výpočtu a dělí je na: [srov. 42, str. 32]

- Specifické (jednotkové) – „*stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu*“ [42, str. 32] Typicky se jedná o daně spotřební, které jsou vztaženy a vypočteny na základě obsahu daného produktu, například k počtu cigaret apod. Typickou vlastností těchto daní je, že v době, kdy ceny v ekonomice rostou a existuje tedy inflační prostředí, tak se daně nemění a zůstávají stále stejné. [srov. 42, str. 32]
- Ad valorem – latinsky znamená „*k hodnotě*“ [42, str. 32] Jedná se tedy o daně určené na základě hodnoty zdaňovaného objektu, ať už jde o důchod při dani z příjmu nebo cenu při DPH. Pokud ceny v ekonomice rostou, tak daň v takovém případě roste s cenou ve stejném poměru, protože přímo z ceny vychází. [srov. 42, str. 32]
- Stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu – daň je určena paušální částkou pouze z existence jisté skutečnosti. [srov. 42, str. 32]

1.4 Klasifikace OECD

Třídění daní není důležité jen z hlediska teoretického, kde pomáhají pochopit jednotlivé daně, jejich význam a účel, ale také z praktického. Významná ekonomická organizace OECD rovněž uplatňuje jistý systém dělení daní, který je potřebný z hlediska statistického vykazování a porovnávání. [srov. 43, str. 20] V době harmonizace v rámci Evropské unie a relativní kulturní a ekonomické blízkosti jejích členských států se tento jev v Evropě objevuje zřídka, nicméně i tak jsou daňové soustavy rozdílné. Daleko větší odlišnosti pak přináší porovnání mezi státy z jiných kontinentů, které rovněž patří ke členským státům OECD.

OECD proto potřebuje mít obecnou klasifikaci všech druhů daní, aby statistické publikace mohly vznikat a měly dostatečnou vypovídající hodnotu: [srov. 57] [43, str. 20]

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové
- 5000 Daně ze zboží a služeb
 - 5100 Daně z výroby, prodeje, převodu, pronájmu a dodávek zboží a poskytování služeb
 - 5110 Daně všeobecné
 - 5120 Daně ze specifických zboží a služeb
 - 5121 Spotřební daně
 - 5122 Zisky z fiskálních monopolů
 - 5123 Cla a dovozní daně
 - 5124 Vývozní daně
 - 5125 Daně z investičního zboží
 - 5126 Daně ze specifických služeb
 - 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
 - 5128 Ostatní daně ze specifických zboží a služeb
 - 5130 Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120
 - 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání činností
 - 5210 Pravidelné daně
 - 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel
 - 5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
 - 5213 Ostatní pravidelné daně
 - 5220 Nepravidelné daně
 - 5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
- 6000 Ostatní daně

Členění daní, které je stanoveno podobnou mezinárodní organizací, má relativně velké důsledky, a to v mnoha oblastech. Podobné organizační celky totiž mají tendence nejenom některé daně harmonizovat, ale například v oblasti jistých daní zavádět povinnou výměnu informací mezi státy, této problematice se bude věnovat text dalších kapitol. Právě proto má dělení daní mezinárodní institucí značný význam, protože na jeho základě se určují typově daně, které právě do informační povinnosti budou spadat, nikoliv na základě názvu, který bývá často v různých zemích zcela odlišný. Posuzuje se tedy charakter daní, který je představován různými atributy, které byly zmíněny při třídění daní dle různých hledisek.

Neméně významným faktorem klasifikace daní mezinárodní organizací je porovnatelnost členských států v oblasti ekonomických údajů. Daňové zatížení je totiž velmi významným údajem a jeho výpočet se pochopitelně liší podle toho, jaké daně jsou do něj zahrnuty. Následně může být výsledek poněkud zkreslen a na základě tohoto zkreslení ztrácí výsledné porovnání na objektivitě. Podobné členění pak umožní vybrat správné daně se stejným charakterem z každé jednotlivé daňové soustavy, což povede k přesnějšímu výpočtu a možnosti přímého porovnání nejen daňové zatížení různých zemí.

1.5 Faktory ovlivňující daňovou soustavu

V úvodu již bylo zmíněno, že legislativa každého státu je ovlivněna spoustou nejen vnějších, ale také i vnitřních vlivů. Daňové zákony pak patří do té skupiny právních předpisů, která je ovlivněna značnou měrou a v každém státě tvoří zcela unikátní daňovou soustavu. Pochopitelně lze najít společné rysy, čím jsou si státy bližší ať už geograficky nebo lokálně. Přesto však i v rámci Evropské unie jsou v pojetí daňových soustav značné rozdíly, což je jednoznačně podnět pro podnikatele daňové zákony zkoumat a hledat vhodnou zemi, jejíž právní úprava vyhoví požadavkům jeho podnikatelských aktivit.

Kubátová veškeré faktory ovlivňující daňovou soustavu jednotlivých zemí pak dělí do následujících skupin: [42, str. 45]

- Ekonomické
- Politické
- Kulturněhistorické
- Administrativní a institucionální
- Technický pokrok
- Globalizace

K významným ekonomickým faktorům patří struktura hospodářství, a tedy samotného HDP. Jinak přistoupí stát ke zdaňování podnikatelských subjektů, pokud relativně vyšší podíl na HDP má průmysl, a jinak přistoupí stát, kde je větší množství zemědělců. Koneckonců nejde jen o toto základní rozdělení, protože vláda bude daňovou soustavu koncipovat různým způsobem, pokud budou stěžejní příjmy občanů a státu ze služeb-cestovního ruchu, než kdyby převažovaly například finanční služby. Významným vlivem je ovšem také ekonomická situace každé země, protože pomocí snížení některých daní může stát v době recese podpořit spotřebu obyvatelstva, a tím pomoci zlepšit výkon ekonomiky. Ekonomické faktory neovlivňují jen rozdíly v daňových soustavách mezi různými státy, ale také v jedné a téže zemi v čase. Vývoj HDP a propad do recese bude mít vliv na rozhodnutí vlády o daňové politice.

V demokratických společnostech dochází k častým změnám v oblasti politické, a tak lze sledovat změny daňových soustav podle toho, koho pro dané volební období občané zvolili. [srov. 42, str. 45] Každá politická entita prosazuje v době, kdy je u moci, svá názorová východiska, která se mohou lišit od těch, které prosazovali jejich předchůdci. Proto se může stát, že v jednom roce je v některém státě nižší daňové zatížení, než ve státě jiném, a další rok bude situace opačná. V této souvislosti hraje roli také to, které daně jsou pro politiky u moci významné. V dnešní době například vzrůstá význam speciálních daní, pomocí nichž se vlády snaží občany podpořit v ohleduplném chování k životnímu prostředí. Mezi takové specifické daně lze řadit například ekologické daně uvalené na nákup automobilů. [srov. 41, str. 98]

Každý stát vznikl za jiných historických okolností a prošel rozdílným vývojem. Zatímco v monarchiích (například Velké Británii) jsou stále používány šlechtické tituly, tak v řadě ostatních zemích se takové tituly veřejně používat nesmí. I takováto na první pohled maličkost dokumentuje, jak rozdílné jsou státy EU. Státy byly ovlivňovány po druhé světové válce každý jinou mocností s jinou filozofií, což vedlo ke značnému odchýlení se právních předpisů. Každý národ upřednostňuje různý životní styl, což vede ke spotřebě různých produktů a opět ovlivňuje strukturu daňové soustavy a výši samotného daňového zatížení.

O výběr daní se v každé zemi starají k tomu zmocněné speciální úřady, jejichž činnost a prováděcí předpisy se opět stát od státu liší. Samotné jednání s úřady je odlišné a specifické pro každou zemi, což může zahraničním subjektům přinášet dodatečné administrativní náklady. V této souvislosti však může samotný úřednický aparát být naopak pozitivním vlivem charakterizující daňový systém dané země, pokud jsou úředníci vedeni k pomáhání

svým klientům, tedy občanům a podnikům. V takovém případě mohou zvláště menší podnikatelské subjekty ušetřit za mnohdy nákladnou odbornou konzultaci.

Technickému pokroku se následně musí přizpůsobit zákony včetně těch daňových. „*Například zavedení DPH bylo spojeno s rozvojem výpočetní techniky, bez něhož si fungování této složité daně neumíme představit.*“ [42, str. 46] Například v České republice jsou v těchto měsících diskutovány takové aspekty daňové soustavy, jako je kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb, což jsou také instrumenty, které by bez příslušného technologického vybavení nebylo možné zavést.

Poslední skupinou faktorů, kterou Kubátová zmiňuje, je globalizace. [42, str. 46] Tento trend posledních několika desítek let má vliv na daňovou soustavu z několika úhlů pohledu. V době silícího přeshraničního obchodu je hrozbou, že každé daňové specifikum jedné ze stran účastněných obchodu může být vnímáno zahraničním podnikem jako překážka, minimálně se může jednat o komplikaci, jejíž vyřešení je pro podnik ztrátou času i peněz, protože ta činnost nebude přidávat hodnotu a ve své podstatě tedy bude zdražovat produkt bez žádného pozitivního efektu na něj samotný. Druhou stranou globalizace, která rovněž ovlivňuje daňové systémy, je členství států v mezinárodních organizacích. Nejvýznamnější mezinárodní organizací pro evropské státy je dnes Evropská unie, která hlavně prostřednictvím svého harmonizačního procesu v daňové oblasti přináší vládám všech států jisté povinnosti v oblasti daňových zákonů. Tomuto problému se bude věnovat jedna z následujících kapitol.

2 DAŇOVÁ KONKURENCE

Postupný vývoj ekonomiky, který je charakterizován pojmem globalizace, znamená, že přesunout sídlo firmy, respektive v problematice daní samotný daňový základ, může být jednodušší, než tomu bylo před lety. Tento jev způsobuje, že je pro firmy snadné přesunout své sídlo například do takzvaných daňových rájů, kde pro ně vlády těchto zemí připravily příznivější podmínky, a to nejen z hlediska daňové sazby či tvorby daňového základu, ale také z pohledu administrativní náročnosti samotného podnikání.

V této souvislosti se také velmi často používá pojem daňová konkurence, která představuje „soutěžení“ států v oblasti výše daňových sazeb, ale i jiných aspektů legislativy, které se dotýkají podnikatelů. *„Neznamená to nic jiného, než snahu přilákat do země daňové základy, jako jsou důchody, obraty firem, úroky a dividendy prostřednictvím výhodnějších daňových režimů.“* [43, str. 140]

Pro podniky se stává na první pohled velmi výhodné své sídlo přesunout a využít tak výhod, které některé země poskytují, ovšem na druhý pohled se situace může změnit. Řada podnikatelských subjektů tím jistě ušetří a bude se jim zvyšovat čistý zisk. Na druhou stranu podnikatelé, kteří jsou závislí na státních investicích, nebo alespoň zakázky samospráv tvoří významnou a neopomenutelnou část obratu, se v případě přesunu sídla mohou dostat do problému, pokud bude tento jev masový. Pokud by tomu tak bylo, tak by odliv daňových příjmů státního rozpočtu s největší pravděpodobností znamenal restriktivní politiku vlády, která by mohla negativně působit právě na podobné podniky. Kubátová poznamenává, *„že konkurence v daňové oblasti, místo aby snižovala celkové náklady na výběr daní a poskytování veřejných služeb a optimalizovala jejich množství strukturu, by vedla k neúměrné restrikci veřejného sektoru a k poddimenzování funkce státu.“* [43, str. 140] To by mělo na příslušné podniky také negativní vliv, protože přesouvají pouze své sídlo, nikoliv investice, které by v podobném případě (poddimenzovaná funkce státu) byly ohroženy. Proto například Nerudová uvádí pojem škodlivá daňová soutěž (harmful tax competition), protože přesun sídla podnikatelského subjektu znamená, že podniky neplatí daně ve státě, kde využívají veřejné služby. [srov. 50, str. 21]

V případě rozhodnutí podnikatele o přesunu (respektive o založení) společnosti v zahraničí nemusí vždy jít jen a pouze o daňovou motivaci, protože daňově výhodné podmínky bývají doplněny i dalšími pro podnikatele zajímavými právními možnostmi například v oblasti ochrany majetku či anonymity podnikatelů. To potvrzuje také Sojka: *„využití států*

s výhodným daňovým režimem a anonymními obchodními rejstříky v některých případech nemá (alespoň prvoplánově) za cíl získat daňové výhody. Obchodní společnosti si zde jako majetkové trusty zakládají vlastníci podstupující při své práci vysoká rizika s cílem snížit nebezpečí ztráty majetku. V jiných případech může jít o zcela legální potřebu zachovat v anonymitě investora jako součást obchodního tajemství.“ [62, str. 235] Ochrana majetku a investic například v případě, kdy společnost podniká v politicky nestabilní zemi, je zcela pochopitelný a relevantní argument k přesunu sídla do státu, který z tohoto pohledu zajistí podnikateli určitou míru jistoty.

Daňová konkurence není problémem několika posledních let, avšak vlivem globalizace a rozvojem informačních technologií se stává přesun sídla do jiné země dosažitelným také pro menší podnikatele, což může mít na státní rozpočty některých zemí velké negativní dopady. Na druhou stranu rozpočty společností, které své sídlo přesunou a začnou využívat výhod daňové konkurence, budou z této situace těžit. Problematikou dopadů daňové konkurence na všechny zúčastněné ekonomické subjekty se podrobněji zabývají ekonomové od konce 80. let minulého století. Jedním ze závěrů Jeremyho Edwardse a Michaela Keena v článku z roku 1995 bylo konstatování, že rozdílnost zemí (včetně jejich velikosti) má značný vliv na vytváření daňových soustav, a tedy i působení v oblasti daňových výhod pro specifické ekonomické subjekty. [srov. 23] K podobným závěrům dochází také Céline Azémar, Rodolphe Desbordes a Ian Wooton, kteří kromě vlivu velikosti trhu dané země na výši daňové sazby zmiňují i jeho vliv na chování v případě změn daňových zákonů okolních států. [srov. 11] Michela Redoana pak připisuje vliv těmto interakcím států v daňové oblasti vzniku jednotného trhu Evropské unie, který přinesl nezpochybnitelně vyšší mobilitu kapitálu. [srov. 60]

2.1 Daňová harmonizace

V dnešním světě otevřených ekonomik vznikala a vzniká řada integračních celků, ať už z důvodů ekonomických nebo politických. V procesu sblížování ekonomik v rámci těchto mezinárodních uskupení teorie rozlišuje dva pojmy: daňová koordinace a daňová harmonizace. „*Daňovou koordinaci vnímáme jako vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění, za účelem omezení arbitrážních obchodů.*“ [43, str. 141] K daňové koordinaci v současnosti nedochází jen na půdě Evropské unie, ale rovněž v rámci dalších mezinárodních organizací (OECD, MMF), případně v rámci zón volného obchodu i jinde ve světě. [srov. 43, str. 141]

Dalším stupněm je daňová harmonizace, která „*znamená přibližování a přizpůsobování národních systémů a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.*“ [43, str. 141] Daňová harmonizace však neexistuje pouze z důvodu přibližování ekonomik z pohledu integrace, ale také z důvodu lepší přehlednosti pro samotné podnikatele a srovnatelnosti podmínek. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze: [50, str. 13]

- Výběr daně, kterou je nutno harmonizovat
- Harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce)
- Harmonizace daňové sazby

Přičemž z logiky těchto bodů je zřejmé, že samotný proces harmonizace daňových soustav nemusí proběhnout ve všech třech bodech, nicméně aby měl harmonizační proces smysl, tak pokud dojde do bodu třetího, tak musely proběhnout i oba body předcházející. Dále lze rozlišovat harmonizaci negativní a pozitivní.

2.2 Harmonizace v Evropské unii

Na harmonizaci daňových soustav existuje v rámci Evropské unie několik pohledů, protože jsou státy, které toto téma považují za velmi citlivé a nejsou nakloněny sbližování daňových soustav. Například Irská republika, která se ocitla během krize 2008-2010 v problémech, odmítla zvýšit daňovou sazbu pro příjmy právnických osob výměnou za půjčku. Tu nakonec dostala, nicméně s vyšším úrokem. To je však problematika přímých daní. Co se týče daní nepřímých, tak je uvedeno v Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957 toto: „*Rada na návrh komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...*“ [50, str. 23] Z toho vyplývá, že s alespoň částečnou harmonizací daňových soustav zemí Evropské unie se počítalo již od samého začátku, a to v souvislosti s volným jednotným trhem, ve kterém je právě harmonizace nepřímých daní důležitá.

Nicméně již jsem zmínil, že existují také názorové proudy, které daňovou harmonizaci z různých důvodů odmítají, nebo přinejmenším jí nejsou nakloněny. K argumentům patří zachování maximální fiskální autonomie. [srov. 50, str. 17] Vysoký stupeň daňové harmonizace by pak znamenal, že státy nejsou schopny v rámci fiskální politiky nějak zásadně ovlivňovat příjmy, a to vzhledem ke stále značné rozdílnosti ekonomik členských

států Evropské unie by byl problém v době, kdy by se některá země dostala do ekonomických problémů.

Negativní stránky harmonizace: [srov. 50, str. 19]

- Harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám – v případě harmonizace daňových soustav v dané oblasti nefunguje daňová konkurence, a proto se „harmonizuje“ s vyššími daňovými sazbami.
- Harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky – což vychází z předchozího bodu. Vyšší daňové sazby snižují produktivitu a snižují také motivaci pracovat, případně podnikat.
- Harmonizace nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru – vyšší daňové sazby znamenají vyšší výběry, které způsobují také zvýšení vládních výdajů. Navíc samotný proces harmonizace vůbec neřeší výdajovou stránku rozpočtů.
- Harmonizace zasahuje do národní suverenity členských států – a to z toho důvodu, protože v rámci určité nadnárodní organizace se rozhodne o právních předpisech (v tomto případě týkajících se daňové soustavy), se kterými pak samotné vlády těchto členských zemí nemohou hýbat, případně jen minimálně.
- Harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí – v případě značné odlišnosti konstrukce daňových soustav, a tedy daňového zatížení, může být dopad na jednotlivé státy účastníci se harmonizačního procesu velmi rozdílný. Pokud totiž u jednoho státu tvoří významnou část daňových příjmů, přičemž v ostatních jen symbolickou, tak tento stát může být ohrožen snížením těchto příjmů do státního rozpočtu.
- Harmonizace představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí – tvorba daňové soustavy patří ke stěžejním pilířům fiskální politiky. Proto případná nadnárodní dohoda šíří této politiky zmenšuje.

Pochopitelně však daňová harmonizace neznamena jen nějaké hrozby, to by nebyla zakotvena ve Smlouvě o Evropských společenstvích. Jedná se o boj s daňovou konkurencí, která přináší zase jiné problematické situace, a to hlavně v souvislosti s odváděním daňové povinnosti v jiných státech, než v jakých podnikatelské subjekty čerpají a využívají veřejné statky a služby. „*Daňová soutěž tedy vede k restrikci veřejného sektoru*“ [50, str. 19] Z toho vyplývá, že původní podnikatelský záměr ušetřit přesunutím daňových základů do jiné země a snížit daňové náklady má za následek také zúžení veřejných služeb v původní zemi, což může

mít na podnikání negativní dopady. Jistě to však má negativní dopady na funkce státu samotného z důvodu snížení příjmů.

K dalším problémům, které způsobuje daňové konkurence, patří: [50, str. 19]

- Zvyšuje daňové zatížení nemobilních faktorů, a to především práce, a naopak se snižuje daňové zatížení vysoce mobilních faktorů, zejména kapitálu.
- Vede k nevhodné struktuře vládních výdajů, neboť vláda poskytuje nejružnější pobídky, subvence a podpory, aby přilákala kapitál.

Negativní stránky daňové soutěže: [srov. 50, str. 21]

- Vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci – vzhledem ke snižování zdanění kapitálu se snaží vlády získat finanční prostředky jinde, což má za následek zvýšení zdanění nemobilních faktorů, tedy hlavně práce.
- Vede k nevhodné struktuře vládních výdajů – jsou opomíjeny investice v oblasti veřejných služeb, protože se vláda orientuje na vytváření příznivých podmínek pro podnikatele, k čemuž využívá i některé finančně náročné nástroje, např. pobídky.
- Vede k neefektivnímu poskytování veřejných služeb – týkající se hlavně aspektů vládní politiky v oblasti přerozdělování, kdy se pomocí výdajů vláda snaží zvýšit životní úroveň chudších obyvatel. Na podobné věci se v případě daňové konkurence nedostává finančních prostředků, a tak podobné programy musí jít stranou.
- Může vést k „ožebračování“ států – společnosti odvádí svou daňovou povinnost ve státech s nižším daňovým zatížením, nicméně v nich využívají minimum veřejných služeb. Naopak čerpají veřejné služby v zemích, kde daně neplatí, což v těchto státech vede k problémům v podobě deficitního státního rozpočtu.
- Může deformovat toky finančních a reálných investic.
- Neumožňuje efektivní alokaci zdrojů.
- Neumožňuje plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje.
- V jejím rámci může docházet k ovlivňování světových cen.

V ekonomickém světě se lze pochopitelně setkat s různými názorovými proudy, stejně jako ve světě politickém, a tak existují v opozici k Evropské unii také zastánci daňové konkurence. Mezi ně patří například londýnský Institut Adama Smithe, autora Bohatství národů (1776). A

právě na zastávce klasické ekonomické teorie a jeho názory se snaží v tomto institutu navázat řada odborníků. Jeden z nich, Daniel J. Mitchell, označil daňovou konkurenci jako prostředek pro občany vyspělých zemí, jak dosáhnout toho, aby vlády právě těchto zemí byly rozpočtově odpovědné. [srov. 47] Myslí si, že právě konkurence donutí hospodařit s vybranými prostředky šetrně a vlády těchto zemí nebudou rozhazovat peníze nesmyslně, to by mohlo vést ke snížení daní a k poklesu odlivu daňových rezidentů. [srov. 47] Na první pohled je tato myšlenka logická, protože takto funguje klasické konkurenční prostředí. Je však otázkou, do jaké míry lze tyto poznatky aplikovat na státy a jejich fiskální politiku.

Porovnávat totiž nároky na investice a na samotný administrativní a politický systém vyspělých zemí (například Německa) a daňových rájů, kterými jsou často menší země, které nemusí zajišťovat tolik služeb pro své občany, je složité. Je pochopitelné, že malá země s dobrým a efektivním vedením může nabídnout výhodnější podmínky, než rozsáhlá ekonomika zajišťující pro rezidenty spoustu veřejných služeb, například náklady na bezpečnost jsou diametrálně odlišné. Proto se může stát, že daňová soutěž nepomůže ve snížení daňové zátěže v těchto zemích, protože značně snižovat výdaje třeba právě na bezpečnost není v ani v zájmu občanů, kteří sice v těchto zemích žijí, ale daňovou rezidenturu mají v jiné, pro ně daňově výhodnější, zemi. A právě proto mají mezinárodní instituce tendence k harmonizaci daňových soustav.

2.2.1 Harmonizace nepřímých daní

Právě harmonizace systémů nepřímých daní je důležitá z pohledu fungování jednotného trhu v rámci členských států Evropské unie. V minulém století totiž neexistoval jediný a shodný systém, které by státy bez výjimky používaly. „*Francie jako jediná uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce), všechny ostatní členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn. že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost daně).*“ [50, str. 26]

Vzhledem k nutnosti vytvoření stejných systémů nepřímého zdanění byla v roce 1967 v rámci Evropského společenství přijata směrnice, která zavazovala členské státy k přechodu na systém daně z přidané hodnoty. [srov. 50, str. 31] Rozhodně nešlo tedy o zásah do toho, jak velkou daň se ten který stát rozhodne vybírat. Šlo pouze o to, aby systém tohoto výběru byl ve všech státech stejný a nedocházelo tak k nejasnostem a komplikacím týkajících se daňových odvodů při přeshraničním obchodu.

Co se týká harmonizace samotné výše daně z přidané hodnoty, je proces o poznání komplikovanější, protože stále to řada států považuje za zásadní zásah do své fiskální politiky. Nicméně jistá regulace i v této oblasti přišla. V roce 1993 byly stanoveny minimální hranice pro standardní sazbu (15 %) i pro sníženou sazbu (5 %). [srov. 50, str. 37] Nicméně zatímco v případě standardní sazby DPH všechny členské státy dodržovaly tuto hranici, v případě sazby snížené tomu tak nebylo. [srov. 50, str. 38] V případě snížené sazby tedy vlády, ať už z jakýchkoli důvodů (např. politický tlak), k jejímu zvyšování často nepřistoupily, a tedy harmonizace v tomto konkrétním bodě zcela úspěšná nebyla. Dalo by se konstatovat, že harmonizace v tomto bodě již dosáhla maxima, protože státy i přes platnou legislativu nedodržovaly minimální hranici. Nutno poznamenat, že tuto legislativu schvalují zástupci členských zemí EU, i tak však řada z nich (nejedná se o jednotlivou výjimku) nezavedla požadovanou minimální sazbu. Je tedy evidentní, že je zde rozpor mezi zájmy vlád a tím, co zástupci daných zemí prosazují v rámci Evropské unie.

Pokud není harmonizace dokončena podle plánu ani v případě daní nepřímých, v tomto případě daně z přidané hodnoty, bude velmi složité harmonizaci v plné šíři uplatnit na daně přímé. Otázkou zůstává, zda je to vůbec žádoucí, nicméně v oblasti volného trhu budou mít velké rozdíly za následek minimalizaci daňových nákladů podniků, protože tu možnost mají. A to znamená, že jsou státy, pro které by byla harmonizace v oblasti přímých daní užitečná, protože z nich nebudou odcházet podnikatelské subjekty, které by potenciálně mohly platit daně právě do jejich státního rozpočtu.

I přes smíšené výsledky v oblasti harmonizace nepřímých daní se objevují v rámci Evropské unie tendence jistou míru harmonizace uplatnit také na daně přímé. V současnosti se na půdě EU uvažuje o zavedení společného daňového základu pro členské státy na daň z příjmu právnických osob, konkrétně se hovoří o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (v angličtině Common Consolidated Corporate Tax Base - CCCTB). [srov. 25]

„Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob je jednotný soubor pravidel, jehož by společnosti provozující svou činnost v rámci EU mohly využít k výpočtu svých zdanitelných zisků.“ [24] Jednotné podmínky rámci EU by pak eliminovaly daňovou konkurenci, která pochopitelně probíhá i v rámci různých způsobů tvoření daňových základů v jednotlivých státech, v tomto případě daně z příjmu právnických osob. Takový přístup by tedy znamenal, že firmy působící na území EU (případně v několika státech) by odevzdávaly jedině daňové přiznání za celou společnost.

Společným daňovým základem se pochopitelně neřeší výše daňových sazeb, což ovšem není ani záměrem. Cílem je, aby se zjednodušilo podnikání (z pohledu podávání daňového přiznání) a případná daňová konkurence zůstávala pouze v daňových sazbách, což by znamenalo jednodušší porovnatelnost daňových nákladů v několika členských zemích.

Evropská komise je přesvědčena, že by to mělo dvě zásadní výhody: [srov. 25]

- Zlepšení podnikatelského prostředí v rámci jednotného trhu – přesunutí podnikání do jiného státu, případně rozšíření již stávajícího, by neznamenal zvyšování nákladů v oblasti studování daňových zákonů, protože systém by byl pro jednotný trh ve všech členských státech stejný. Evropská komise dokonce zmiňuje potenciální úsporu zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, která by se mohla pohybovat ve snížení nákladů firem v EU o 0,7 miliard eur (v oblasti nákladů na pochopení a dodržování předpisů) a zároveň by to náklady na expanzi v rámci jednotného trhu mělo snížit o 62%.
- Zlepšení v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem – v současné době podniky v případě podnikání ve více zemích mohou přelévat do jisté míry zisky a snižovat tak na základě různých právních úprav výpočtu daňového základu své náklady. Tomu CCCTB mohl zabránit. Navíc by se tím eliminovala škodlivá daňová soutěž a daňové systémy členských států jednotného trhu by tím byly transparentněji porovnatelné.

To jsou ovšem předpoklady a v případě, že bude konsolidovaný jednotný základ zaveden, se nemusí všechny vyplnit. Problémem stále zůstává, že v případě odhlasování a schválení v rámci Evropského parlamentu bude následovat ještě dlouhá cesta ke schválení v rámci všech členských států a nelze vyloučit, že by některé vlády mohly mít tendenci vyjednat si výjimku, což by ovšem značně degradovalo myšlenku jednotného základu. Už by jednotným nebyl.

Navíc případné schválení bude doprovázet také časová prodleva v jednotlivých státech, která by mohla být doprovázena až neochotou ke změnám, podobně jako v případě zvyšování snížené sazby DPH v některých státech.

Jistou nerozhodnost a roztržičnost Evropské unie dokládá také to, že se o jednotném společném daňovém základu hovoří již řadu let, protože úvodní návrh byl projednáván již v roce 2011. [srov. 24]

V této souvislosti je zajímavé, že návrh, který nebyl odsouhlasen v roce 2011, se v některých důležitých aspektech změnil, a to tím způsobem, že se ještě více zpřísnil. Například v roce 2011 se uvažovalo, že společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob bude pro nadnárodní podnikatelský subjekt volitelný, tedy daný podnik bude mít na výběr, zda se ho rozhodne využívat. Nový návrh, který je pro rok 2016, obsahuje bod, že pro nadnárodní společnosti bude CCCTB už povinný. Je to pochopitelné z toho pohledu, že jediné tak lze využít potenciální výhody této myšlenky.

Další změnou bude pozvolné zavádění CCCTB, které by mělo pomoci tomu, aby velké rozdíly mezi státy ve tvorbě daňového základu neodradily od této ideje. Rozdělení do více kroků by tomu mělo pomoci.

Evropská unie rozhodně nevzdává svou činnost v této oblasti a snaží se škodlivost daňové soutěže eliminovat. Například komisař pro hospodářské a finanční záležitosti, daně a cla Pierre Moscovici se v roce 2015 o daňové soutěži vyjádřil následovně: „*Nekalé daňové praktiky a škodlivé daňové režimy nemají rády světlo; transparentnost a spolupráce jsou jejich přirozenými nepřáteli. Je načase začít novou éru otevřené komunikace mezi daňovými úřady a solidarity mezi vládami, která zaručí spravedlivé zdanění pro všechny. Komise je plně odhodlaná zajistit v Evropě co nejtransparentnější daňový systém.*“ [28]

Evropská unie dále například vyšetřuje jednání některých vlád členských států, které se dohodly s nadnárodními společnostmi a uzavřely smlouvy týkající se zdanění právnických osob. [srov. 26] A právě problematika nadnárodních společností, které mají sílu pomocí své struktury velmi jednoduše a rychle přelévát zisky podle výhodnosti zdanění, je velmi důležitým aspektem škodlivé daňové soutěže. Velké korporace pak často pomocí podobných dvoustranných smluv s vládami získávají další výhody, daňové i nedaňové, protože do země tak přiteče spousta peněz, což se vládám zamlouvá. Na druhou stranu však více peněz z některé jiné země z tohoto důvodu odteče, což je svým způsobem nespravedlivé, pokud firma v dané zemi i nadále funguje. Pohled Evropské komise je tedy takový, že se snaží ochránit státy, které z nějakého důvodu nemohou nabídnout tak výhodné daňové podmínky pro společnosti. Právě takové státy vzhledem k silné globalizaci přicházejí kvůli daňové soutěži o mnoho finančních prostředků.

2.3 Daňová konkurence z pohledu OECD

Evropská unie není jedinou mezinárodní organizací, která se zabývá daňovou soutěží. Touto problematikou se vcelku pochopitelně zabývá také ekonomická organizace OECD.

Jejím cílem je vytvořit transparentní daňové prostředí v rámci členských zemí, které bude následováno kooperací těchto států. [srov. 56] Právě kooperace států je v oblasti daňové soutěže, která může podněcovat daňové úniky, důležitá z pohledu zamezení nebo případně odhalení nelegálního vyvádění finančních prostředků.

A právě na výměnu informací a omezení bankovního tajemství v některých případech mají členské státy za úkol zaměřit legislativní změny. Takovéto změny jsou hlavně na popud velkých a vyspělých států, avšak i státy označovány jako daňové ráje spolupracují, protože bez těchto velkých ekonomik by samy nemohly dále fungovat.

V roce 1998, kdy právě organizace OECD vydala zprávu týkající se daňové soutěže a jejích škodlivých vlivů, stejná organizace učinila první kroky v této oblasti. Tyto kroky znamenaly zatím pouze jistá doporučení pro státy, jak mají v dané oblasti postupovat, aby úspěšně čelily hrozbám škodlivé daňové soutěže, a byly následující: [srov. 52, str. 38]

- Doporučení týkající se vnitrostátních právních předpisů, které by měly zvýšit účinnost opatření zavedených v rámci legislativ jednotlivých států.
- Doporučení týkající se daňových smluv, které se týkají zajištění toho, aby například neúmyslně tyto dohody nezpůsobily to, že daňová soutěž bude atraktivnější, nebo aby nepůsobily proti domácí legislativě, která eliminuje škodlivou daňovou soutěž. Zároveň by tato opatření měla zajistit, aby výměna informací mezi státy byla efektivní.
- Doporučení pro zintenzivnění mezinárodní spolupráce, která umožní ve větším rozsahu kolektivně postupovat proti škodlivé daňové soutěži.

Dále byla tato opatření právě v roce 1998 definována, konkrétně se jednalo například o doporučení v oblasti omezení osvobození příjmů ze zahraničí v případě získání jisté daňové výhody na základě škodlivé daňové soutěže. [srov. 52, str. 43]

Od roku 2000 funguje Globální fórum o transparentnosti a výměně informací pro daňové účely (The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), které funguje i pro nečlenské státy OECD. [srov. 53] Po restrukturalizaci v roce 2009 se stalo klíčovým mezinárodním orgánem v oblasti transparentnosti daní. [srov. 53] V souvislosti s bojem se škodlivou daňovou soutěží je klíčové, že se těchto procesů nezúčastní pouze členské státy OECD. Pro úspěšný boj je zcela nezbytná spolupráce všech států. Lze to vidět na příkladu Evropské unie, která vůči třetím státům nezmůže v oblasti transparentnosti daní a daňové soutěže vůbec nic. Omezuje se pouze na území členských států, kde probíhá daňová

harmonizace. A právě účast i dalších států v rámci globální fóra OECD představuje zásadní předpoklad úspěšného boje se škodlivou daňovou soutěží a s daňovými úniky.

Samotná strategie organizace OECD pro zvýšení daňové transparentnosti se pro rok 2015 dělila do tří základních oblastí (cílů): [srov. 56]

- Rychlá a účinná implementace standardů a zásad **poskytování informací na vyžádání**
- Rychlá a účinná implementace standardů a zásad **automatického poskytování informací**
- Podpora rozvojových zemí v implementaci změn

Tyto body pro rok 2015 pochopitelně korespondují se základními standardy, které globální fórum přineslo. V rámci této spolupráce vznikly dva mezinárodně uznávané standardy řešící daňovou problematiku: [srov. 53]

- Výměna informací na vyžádání (Exchange of Information on Request)
- Automatická výměna informací (Automatic Exchange of Information Portal)

V roce 2009 tedy OECD zahájila v této oblasti kroky, které ve výroční zprávě po pěti letech hodnotí jako úspěšné. [srov. 55] Pozitivně hodnotí hlavně to, že už v žádné zemi nefunguje striktní bankovní tajemství a zároveň že funguje automatická výměna informací týkajících se finančních účtů, ke které se již nyní přidala většina států. [srov. 55] V dalších letech bude tento proces pokračovat, protože například rozvojové země mají v řadě oblastí rezervy a všechny země se navíc musí naučit zacházet se získanými informacemi s rozmyslem, s bezpečnostními zásadami a naučit se je správně využívat. [srov. 55]

V souvislosti s těmito opatřeními vyvstává otázka soukromí klientů bank, které může být tímto způsobem omezeno. Pochopitelně však výměna informací nemůže být absolutní a samoúčelná. Jedná se o boj s daňovými úniky, a pokud budou státní správy a další instituce se získanými informacemi zacházet správně, tak budou využity pouze k odhalení a k zamezení nelegálních praktik, tedy v zájmu společnosti.

2.3.1 Výměna informací na vyžádání (Exchange of Information on Request)

Z pohledu jednotlivých států a hodnocení procesu ze strany OECD lze první část rozdělit na dvě fáze: zkoumání legislativního rámce daných zemí a samotné provádění v praxi. [srov.

55] Například Česká republika úspěšně prošla fází první v roce 2014 a v minulém roce ji čekala fáze druhá. [srov. 55]

V roce 2015 tak byla Česká republika hodnocena z pohledu naplňování druhé fáze. Její výsledné hodnocení však obsahovalo řadu výhrad, a tak má v oblasti uplatňování východisek při poskytování a využívání informací týkající se daňové transparentnosti rezervy. [srov. 56] Nelze však vyloženě vymezit oblast, kde má uplatňování legislativy v ČR největší rezervy, a tak se jedná pouze proces „učení se“ práce s novými předpisy a hledání možností jejich využití. Samotná právní úprava je dostatečná, protože česká legislativa úspěšně prošla první fází. Vzhledem k tomu, že touto první fází prošla drtivá většina vyspělých států, tak se OECD rozhodla v této oblasti posílit standardy pro všechny státy za účelem dále posilovat daňovou transparentnost; vystihují je pak následující body: [srov. 56]

- Zpřísnění standardů, podle kterých jsou jurisdikce hodnoceny. Například obsahují požadavek, aby přínosné informace týkající se vlastnictví byly k dispozici, a dále, že výměny informací budou hodnoceny jak z pohledu kvality, tak také z pohledu požadavků skupiny.
- Nová metodika hodnocení, která bude zohledňovat zásady účinnosti, spravedlnosti, transparentnosti, objektivitu, efektivnosti nákladů a koordinace s dalšími organizacemi.
- Nová kritéria posuzování, která jsou potřebná pro hodnocení právního rámce a jeho praktického používání.
- Nový plán hodnocení, který stanoví období, kdy bude jurisdikce přezkoumána.

Zajímavostí je, že pro změnu Švýcarsko, které je známé svým silným bankovním tajemstvím a poněkud specifickým legislativním prostředím, prošlo v roce 2014 do druhé fáze podmíněně, s připomínkami. [srov. 55] Mělo totiž rezervy i v samotném přístupu k informacím, kde OECD měla jisté výhrady k legislativě, podobně jako v oblasti právní úpravy poskytování některých informací. [srov. 55] V roce 2015 ovšem bylo už v případě Švýcarska hodnocení pozitivní a absolvovalo úspěšně první fázi. [srov. 56]

Avšak velká část zemí, a nejenom těch vyspělých, úspěšně, případně s nějakými připomínkami, prochází i fází druhou.

2.3.2 Automatické výměna informací (Automatic Exchange of Information Portal)

V roce 2014 Globální fórum schválilo nový standard automatické výměny informací týkající finančních účtů, k jehož zavedení nejpozději v roce 2018 se zavázalo 94 zemí. [srov. 56] Důležitým aspektem tohoto standardu je to, že je výhodným i pro rozvojové země a velmi pozitivně OECD hodnotí to, že se k jeho implementaci přihlásila také Ghana. [srov. 56] Česká republika je mezi státy, které přislíbily implementovat první změny již v roce 2017. [srov. 56]

Portál automatické výměny informací poskytuje komplexní přehled o práci OECD a Globálního fóra o transparentnosti a výměně informací pro daňové účely v oblasti automatické výměny informací, zejména s ohledem na společné výkaznictví. [srov. 54]

3 DAŇOVÁ KONKURENCE V PRAXI

Je pochopitelné, že řadu firem láká využívání některých výhod, které jim jednotlivé státy nabízejí. V této souvislosti je zajímavé, že každý takzvaný daňový ráj často láká podnikatelské subjekty jiným způsobem. Lze tedy jednoduše vysledovat tržní principy v této oblasti, čímž dává pojem „daňová konkurence“ ještě větší smysl. Dokonce se dá konstatovat, že, podobně jako při soupeření firem v klasickém tržním prostředí, státy poskytují jistý servis ve smyslu balíčku výhodné legislativy a vstřícných úřadů.

Výhody tak mohou plynout například jen pro některé odvětví, pokud právě firmy s jistým zaměřením bude chtít jurisdikce nalákat, možností pro státy je mnoho. Například společnost Akont, která poskytuje (mimo jiné) služby v oblasti daňového poradenství s optimalizací právě prostřednictvím změny sídla, uvádí, že „*mezi klasické onshore jurisdikce patří Nizozemsko, Velká Británie, Kypr, Švýcarsko, Rakousko. Dále k nim řadíme i ostatní státy EU a OECD.*“ [7] Právě státy jako Nizozemsko a Kypr jsou v rámci Evropy nejznámějšími daňovými ráji. Ovšem důležité je to, že se bez problémů může stát daňovým rájem jakýkoliv jiný stát Evropské unie jenom tím, že nastaví jednoduché, příznivé a transparentní podmínky pro firmy. V tom je možné vidět další rozpor legislativ daňových rájů, protože na jedné straně mají tendenci vytvářet transparentní podmínky pro firmy a někdy i pro fyzické osoby (v oblasti zdanění zisků, dividend, podílů, operací s cennými papíry, atp.) a na straně druhé se snaží vytvořit alespoň částečně netransparentní prostředí pro mezinárodní organizace a úřady jiných států. Typickým příkladem je Švýcarsko, které, jak již bylo zmíněno, nemělo tendenci zavádět legislativu pro výměnu informací s jinými státy. Právě výměna informací může hrát roli při zamezování daňových úniků, protože komplexní daňová harmonizace je nemožná, a tak otevřenost úřadů různých zemí k sobě navzájem je momentálně jedinou efektivní cestou, jak alespoň některé daňové úniky odhalit.

Jeden ze základních a nejstarších pohledů na daňové ráje spočívá v hodnocení výše daňové sazby, tedy daňového zatížení zisků. V tom jsou státy Evropské unie pochopitelně rozdílné, protože každý stát má rozdílnou politickou a společenskou kulturu. Každá země prošla svým unikátním vývojem v historii, mají rozdílné přírodní podmínky a strukturu hospodářství. Dále každý stát obchoduje s jinými zeměmi, z různých oblastí. Vše může mít vliv na daňovou soustavu v dané zemi a pochopitelně také má.

Tabulka 1: Sazby daní z příjmů PO ve vybraných zemích EU

	1995	2000	2005	2010	2014
Belgie	40,2	40,2	34,0	34,0	34,0
Česká republika	41,0	31,0	26,0	19,0	19,0
Dánsko	34,0	32,0	28,0	25,0	24,5
Francie	36,7	37,8	35,0	34,4	38,0
Irsko	40,0	24,0	12,5	12,5	12,5
Kypr	25,0	29,0	10,0	10,0	12,5
Malta	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0
Německo	56,8	51,6	38,7	30,2	30,2
Nizozemsko	35,0	35,0	31,5	25,5	25,0
Polsko	40,0	30,0	19,0	19,0	19,0
Rakousko	34,0	34,0	25,0	25,0	25,0
Řecko	40,0	40,0	32,0	24,0	26,0
Slovensko	40,0	29,0	19,0	19,0	22,0
Velká Británie	33,0	30,0	30,0	28,0	21,0
Průměr EU-28	35,0	32,0	25,3	23,2	22,9

Zdroj: vlastní zpracování dle [65, str. 36]

Tabulka 1 ukazuje základní údaje daňové konkurence a potvrzuje to, že, byť se jedná bez výjimky o členy Evropské unie, tak sazba daně z příjmů právnických osob může být velmi rozdílná. Nejnižší zdanění dosahují zisky v Irsku a na Kypru, naopak nejvyšší ve Francii. Co se České republiky týče, tak se svými 19 % patří ke státům, kde je daňové zatížení firemních zisků spíše nižší, nachází se totiž pod průměrem Evropské unie. Zajímavým příkladem je potom Nizozemsko, které je považováno za daňový ráj, avšak sazba daně je dle jejich zákonů 25 %, což rozhodně nepatří k těm nižším hodnotám. Nicméně výše daňové sazby není jediným nástrojem vlád, jak lákat společnosti k založení sídla právě v jejich zemi.

Další zajímavostí je samotný vývoj výše sazeb v průběhu posledních let. V devadesátých letech nebylo neobvyklé zdanění ve výši okolo čtyřiceti procent a v Německu dokonce společnosti odváděly státu přes polovinu svých zisků. Nyní je průměr EU necelých 23 % a jistě právě daňová konkurence v rámci celého světa donutila státy postupně sazby daní z příjmů právnických osob snižovat, aby neodcházely společnosti se svými sídly do jiných zemí, do offshore jurisdikcí.

Dalším důvodem, který může přesvědčit podnikatele ke změně sídla jejich firmy, je stále se zvyšující jednoduchost založení firmy v jiném státě. Již řadu let existují společnosti, které se zabývají podnikáním v této oblasti, a tak není problém takovouto firmu kontaktovat a ona už zajistí veškeré nutné záležitosti včetně komunikace s úřady. A právě oblast jednání s úřady je v posledních letech stále jednodušší. Elektronizace veřejné správy dává jednoduchosti další rozměr, a pokud se podnikatel rozhodne vše zařídit si sám, nemusí mít žádný problém a

novou firmu založí z pohodlí domova. A samozřejmě je poté mnohem příjemnější obsluhovat často fiktivní sídlo, protože internet dnes umožní vyřídit vše od již zmíněné komunikace s veřejnou správou přes platební transakce až ke komunikaci se zákazníky.

Většinou se však pochopitelně podnikatelé obracejí na odborníky minimálně při založení společnosti, podobně jako se na ně obracejí v případě řešení komplikovaných daňových problémů, či potřeby právní podpory.

3.1 Firmy poskytující služby v této oblasti

Podnikatelé, kteří chtějí jistým způsobem využívat některých výhod daňových rájů, se tedy mohou obrátit na firmy, které se potřebnými aktivitami živí. Mezi tyto činnosti patří celá řada služeb a v následujících odstavcích budou nabídky těchto specializovaných firem rámcově přiblíženy.

Některé firmy se specializují například jen na zakládání společností, jiné založení doplňují o správu společností v zahraničí. Jiné se pro změnu zabývají hlavně samotným optimalizačním procesem, tedy s důrazem na řízení finančních toků, v rámci rozsáhlých holdingových korporací. Další pak nabízejí komplexní služby, které zahrnují výše zmíněné a navíc prakticky po celém světě.

Akont Trust Company, s.r.o.

Společnost vznikla v roce 1992 a věnuje se podnikatelům a korporacím ve střední Evropě. [srov. 2] Pro Akont pracuje více než „60 profesionálů v oblasti transakčního poradenství, mezinárodního zdaňování, právní ochrany majetku, účetnictví, daní, korporátní legislativy a administrace společností.“ [8] Daňové konkurence se pochopitelně týká oblast daní, kterou společnost označuje jako „mezinárodní daňové plánování.“ [6]

TPA Horwath

Tato společnost rovněž vznikla na počátku devadesátých let a poskytuje služby „daňového poradenství, auditu, poradenství a účetnictví.“ [68] Opět se soustřeďuje na podniky ze střední Evropy, což je vzhledem ke vzniku po revoluci v roce 1989 pochopitelné. Rovněž v rámci nabídky této firmy se objevuje oblast služeb nazvaných „mezinárodní daňové plánování.“ [67] Zajímavostí je v případě této firmy rozčlenění poskytovaných služeb a odborníků na jednotlivá odvětví, což je důležité i z pohledu daňového poradenství a využívání daňových rájů, protože výhody, které poskytují, mohou být vázány pouze na některá odvětví. Společnost sice přímo nenabízí založení firmy v zahraničí, nicméně nabízí například návrh holdingové struktury právě v souvislosti s mezinárodním daňovým plánováním. [srov. 67]

Meriglobe Advisory House

„*Meriglobe Advisory House je nadnárodní poradenská společnost, nabízející komplexní služby pro podnikatele.*“ [45] Zajišťuje tedy řadu služeb, mezi které pak patří také optimalizace daňového zatížení. [srov. 45] V této souvislosti nabízí také založení firem jako offshore, onshore, nebo také midshore společnosti, což, podle této společnosti, je „*finanční centrum, které v sobě spojuje prvky onshore a offshore.*“ [46] „*Midshore jurisdikce vykazují rysy offshore jako jsou nízké daně, diskrétnost, mohou se však také opřít o silný právní systém a řadu smluv o zamezení dvojího zdanění.*“ [46] Společnost mezi tato finanční centra řadí také Kypr a Maltu, tedy řádné členy Evropské unie.

Valian.cz s.r.o.

Jedná se o poradenskou společnost působící „*v oblasti poskytování kompletního servisu při zakládání offshore obchodních společností, mezinárodním daňovém plánování, vytváření nadnárodních holdingových struktur a přidružených služeb.*“ [72] Zaměřuje se tedy na offshore finanční centra, nicméně v nabídce figurují i státy Evropské unie, a to Velká Británie a Kypr. [srov. 71]

Expatax

Podnikatelé z České republiky se ovšem mohou obrátit také přímo na zahraniční subjekty. Jedním z nich je například společnost Expatax, která poskytuje služby pro podnikatele v Nizozemsku. Mezi tyto služby patří například podpora při založení firmy a dále samozřejmě také účetní a daňové služby. [srov. 31]

I v dalších kapitolách budou zmíněny informace ohledně nabídek těchto firem. V rámci případové studie pak budou použity produkty společnosti Formacompany, která poskytuje obdobné služby v řadě zemí světa, včetně těch vybraných pro komparaci. [srov. 32, 33, 34]

Z pojmu mezinárodní daňové plánování, který zmiňuje řada společností zabývajících se daňovou problematikou, je zřejmé, jak obsáhlý problém využívání různých jurisdikcí k daňové optimalizaci znamená. Není to totiž jen statická záležitost, která je jednou pro vždy vyřešena přesunem společnosti do jiné země. Vzhledem k tomu, že se legislativa jednotlivých zemí často mění, tak podnikatelé musí brát v potaz nové podmínky pro své firmy. Velké změny zákonů probíhají právě v zemích Evropské unie z důvodů nařízení vládám členských států. Již byl zmíněn harmonizační proces Evropské unie, který přispívá ke změnám legislativ v daňové oblasti. Neustálé změny tak mají za následek to, že hlavně při využívání onshore

společností (tedy vesměs společností ve státech EU) se snižování daňové zátěže stává kontinuálním procesem.

Dále je rozhodně zajímavý pojem **midshore společnosti**, který ovšem není pouze výmyslem firmy Meriglobe Advisory House. Například i The Economist používá tento pojem a mezi státy spadající do této oblasti zařazuje hlavně Hong Kong nebo Singapur. [srov. 66] Nicméně jak již bylo zmíněno, mohou se sem zařadit také některé státy Evropské unie. Pochopitelně je to však pojem relativně nový, a tak nelze exaktně určit, zda se opravdu vytváří nová skupina daňových rájů.

3.2 České firmy a daňové ráje

Čeští podnikatelé samozřejmě využívají bohatou nabídku firem poskytujících služby v oblasti daňové optimalizace. Následující tabulka č. 2 dává základní přehled o počtu českých podniků sídlících v některém z evropských daňových rájů.

Tabulka 2: Počet českých firem v daňových rájích

Země	1-6/2015	2014	2013	2012	2011	2010
Gibraltar	72	75	74	74	66	66
Kypr	2 123	2 097	2 018	1 904	1 705	1 550
Lichtenštejnsko	227	226	237	261	255	245
Lucembursko	1 104	1 120	1 144	1 173	1 192	1 254
Malta	192	177	149	122	102	92
Monako	57	72	60	51	54	64
Nizozemí	4 225	4 208	4 368	4 443	4 501	4 519

Zdroj: [12]

V tabulce 2 jsou pro srovnání zařazeny také státy, které nejsou členy Evropské unie, nicméně leží v Evropě a některé jsou i členy Evropského hospodářského prostoru. Nejoblíbenější destinací pro české podnikatele je Nizozemsko, kde dlouhodobě sídlí přes čtyři tisíce českých firem. Největší růst potom v posledních letech zaznamenává počet firem na Kypru, kde se během pěti let počet českých firem zvýšil o přibližně jednu třetinu. Daňová konkurence v rámci Evropy a Evropské unie tedy stále funguje, protože firmy jsou stále dostatečně motivovány k přesouvání sídel do zahraničí.

V následujících kapitolách budou nastíněny vybrané problémy daňových soustav vybraných zemí. V první části je vždy charakterizována úprava dani z příjmu právnických osob, v další zdanění dividend a v poslední části bude uveden pohled na specifické problémy týkající se daňové konkurence.

3.3 Nizozemsko

Nizozemské království patří k oblíbeným destinacím, kde společnosti ze zemí z celého světa s oblibou ustanovují sídla svých společností, či firmy přímo v Nizozemsku zakládají, což potvrzuje i předcházející tabulka týkající se českých firem. Proto se ve většině nabídek specializovaných firem objevuje Nizozemsko v nabídce lokalit k založení společnosti z důvodu snížení daňového zatížení.

Pohled na zákony upravující daňovou problematiku bude zaměřen na zdanění příjmů právnických osob, případně zdanění příjmů plynoucích od právnických osob. To znamená, že následující kapitoly nebudou řešit zdanění příjmů fyzických osob z tradičních činností jako zaměstnání a podnikání.

3.3.1 Daň z příjmů právnických osob

V současné době je v rámci zdanění příjmů nizozemských společností zaveden systém progresivního zdanění, v jehož rámci existují dvě pásma. Sazby zdanění a příjmy jim odpovídající jsou uvedeny v následující tabulce 3.

Tabulka 3: Zdanění příjmů PO v Nizozemsku

Zdanitelný základ daně dle zákona		Daň (sloupec C + sloupec D vynásoben částkou převyšující sloupec A)	
Více než (A)	Méně než (B)	(C)	(D)
0	200 000 €	-	20 %
200 000 €	-	40 000 €	25 %

Zdroj: vlastní zpracování dle [74]

Z letmého pohledu na zdanění příjmů právnických osob může být nepochopitelné, proč je Nizozemské království natolik atraktivním místem pro firmy, označovaným jako daňový ráj. V případě nižších příjmů než 200 000 € je sice sazba zdanění pod průměrem EU, nicméně vyšší příjmy už jsou zdaněny více, než je ve státech EU obvyklé. Například v případě porovnání s Českou republikou dokonce i nižší sazba je vyšší, než je sazba zdanění příjmů u nás (19 %), přičemž česká právní úprava neobsahuje v tomto případě žádné progresivní zdanění.

3.3.2 Zdanění dividend

Z výše uvedeného vyplývá, že výhody pro společnosti mají těžiště někde jinde, než v samotné výši daňové sazby. Jedna z nich se týká kapitálových příjmů, které za splnění

určitých podmínek mohou být zdaněny méně, než je zákonná sazba. Například vyplácení dividend je ze zákona zdaněno sazbou ve výši 15 %. [srov. 73]

Za určitých okolností je výplata dividend osvobozena od příslušné daně, přičemž podmínky jsou následující: [srov. 58]

- Společnost vlastní od počátku fiskálního roku minimálně 5 % kapitálu společnosti, která dividendy vyplácí.
- Společnost není vlastněna jako portfoliová investice.
- Bez ohledu na zájmy akcionáře se toto ustanovení o osvobození uplatní také v případě, kdy zisk dceřiné společnosti podléhá zdanění ze zisku alespoň ve výši deseti procent.

Takovéto ustanovení už rozhodně zvyšuje atraktivitu Nizozemska jako daňového ráje. Prakticky se jedná o případy, kdy jsou obě společnosti nějakým způsobem (některým ze specifikovaných) propojeny. To znamená, že přelévání prostředků například v rámci rozsáhlého koncernu nedělá velké problémy a hlavně s ním není spojeno žádné daňové zatížení. To je jeden z důvodů, proč se firmy uchylují právě do Nizozemska, kde pomocí tohoto ustanovení mohou snižovat daňové zatížení většinou složitějšího systému společností ve vztahu matka-dcera.

Samotný nizozemský vládní aparát tuto vlastnost vyzdvihuje a zdůrazňuje. V tomto možném osvobození v rámci holdingu vidí charakteristický rys daňového systému v Nizozemsku. [srov. 64] Toto ustanovení potom platí i pro dceřiné společnosti s daňovým rezidenstvím mimo Nizozemsko, což jim umožňuje soupeřit s tamními firmami a zajišťuje v tomto smyslu rovnoprávnost subjektů. [srov. 64] V rámci takto propojených osob je tedy zamezeno tomu, aby suma dividend byla zdaněna dvakrát. Následují další případy, kdy je od stržení daně z dividend upuštěno: [srov. 58]

- Dividendy jsou placeny mateřské společnosti v EU.
- Obě dvě společnosti jsou součástí stejné fiskální jednotky pro účely zdanění v Nizozemsku.

Co se týče předchozího druhého bodu, tak existují jisté podmínky, za kterých může být skupina společností považována za jednoho daňového poplatníka: [srov. 64]

- mateřská společnost drží alespoň 95% akcií dceřiné společnosti,
- mají stejné účetní období,

- uplatňují stejná účetní pravidla,
- mají sídlo v Nizozemsku.

Na první pohled se může zdát, že toto ustanovení je zbytečné, protože takovéto společnosti budou spadat do osvobození od daně z dividend dle bodu jedna. Přesto má tato úprava smysl, protože podmínky pro osvobození se mohou změnit. Navíc je zde další výhoda tohoto jednotného daňového základu. Ve skupině může totiž docházet ke kompenzování zisků a ztrát, čímž lze velmi jednoduše snižovat daňové zatížení i takové společnosti, která vykazuje vysoké zisky.

3.3.3 Další aspekty daňové soustavy

Úprava dividend ale není jediná oblast, kde mohou najít podnikatelé příznivější podmínky oproti jiným zemím. Další se například týká uplatňování ztráty, respektive daňové ztráty. U nás se uplatňuje ztráta v následujících pěti letech, respektive je možnost si daňovou ztrátu odečíst od základu daně v pěti následujících obdobích. V Nizozemsku je úprava uplatnění daňové ztráty pojata odlišně. Daňovou ztrátu lze uplatnit a odečíst od příjmů předcházejícího období (tedy zpětně jeden rok) a devět let následujících. [srov. 21] V tom lze vidět značnou výhodu, dokonce spíše dvě. Jednou z nich je možnost uplatnit daňovou ztrátu zpětně a to znamená výhodu, pokud byl rok před tím podnik ve větším zisku. Nesporná výhoda pak je interval deseti let (jeden rok zpětně a navíc devět následujících), kdy lze uplatnit daňovou ztrátu. Tento interval je tak oproti tomu v České republice dvojnásobný, což zvětšuje manévrovací prostor podniků při daňové optimalizaci a daňovém plánování.

Velkou výhodou, která se podílí nemalou měrou na atraktivitě Nizozemska jako daňového ráje, je osvobození kapitálových příjmů z prodejů podílů ve společnostech. [srov. 21] Tato úprava umožní řadě subjektů, které podnikají takovým způsobem, že v oblasti prodejů společností mají relativně velké množství operací, radikálně minimalizovat daňovou povinnost. Zcela určitě tuto možnost nevyužijí však menší podnikatelé, jejichž podnikání není na prodeji podílů založeno a hledají spíše atraktivní nižší základní daňovou sazbu, která jim umožní jednoduše optimalizovat daňovou povinnost a s nízkými náklady snížit daňové náklady. Avšak i pro další firmy, jejichž podnikání má specifický charakter, může být sídlo v Nizozemsku výhodné.

Od roku 2007 je v Nizozemsku v platnosti takzvaný IP Innovation Box, který poskytuje výhody v oblasti daní, pokud se jedná o danění příjmů souvisejících s inovační činností. [srov. 36] V první řadě je tento režim zaměřen hlavně na příjmy souvisejícími s patenty schválenými

v Nizozemku. [srov. 36] Nicméně inovační charakter činnosti může určit také ministerstvo hospodářství a vzhledem k tomu, že se jedná o daňový ráj a úřady se tak chovají, neměl by být problém získat osvědčení o tom, že se jedná o inovační činnost. Ve své podstatě jakékoliv unikátní know-how a jeho následné poskytování pak může mít charakter inovace a následně pak na tento příjem případnou daňové výhody. Tato daňová výhoda spočívá ve zdanění příjmů z inovační činnosti sazbou ve výši 5 %. [srov. 36]

Do tohoto takzvaného inovačního boxu se tak nakonec mohou zařadit veškeré příjmy z vlastnictví (respektive z poskytování) intelektuálního kapitálu, licenční poplatky nevyjímaje. [srov. 21] Vzhledem k možnosti zahrnout také licenční poplatky do inovačních příjmů ve spojení s nevyžadováním patentu, se stává inovační box zajímavým daňově optimalizačním schématem. Přesně totiž nahrává tomu, jak onshore společnosti fungují, protože činnost v konkrétní zemi zastává dceřiná společnost a platí matce licenční poplatky za poskytování know-how, které bylo převedeno na matku v zahraničí.

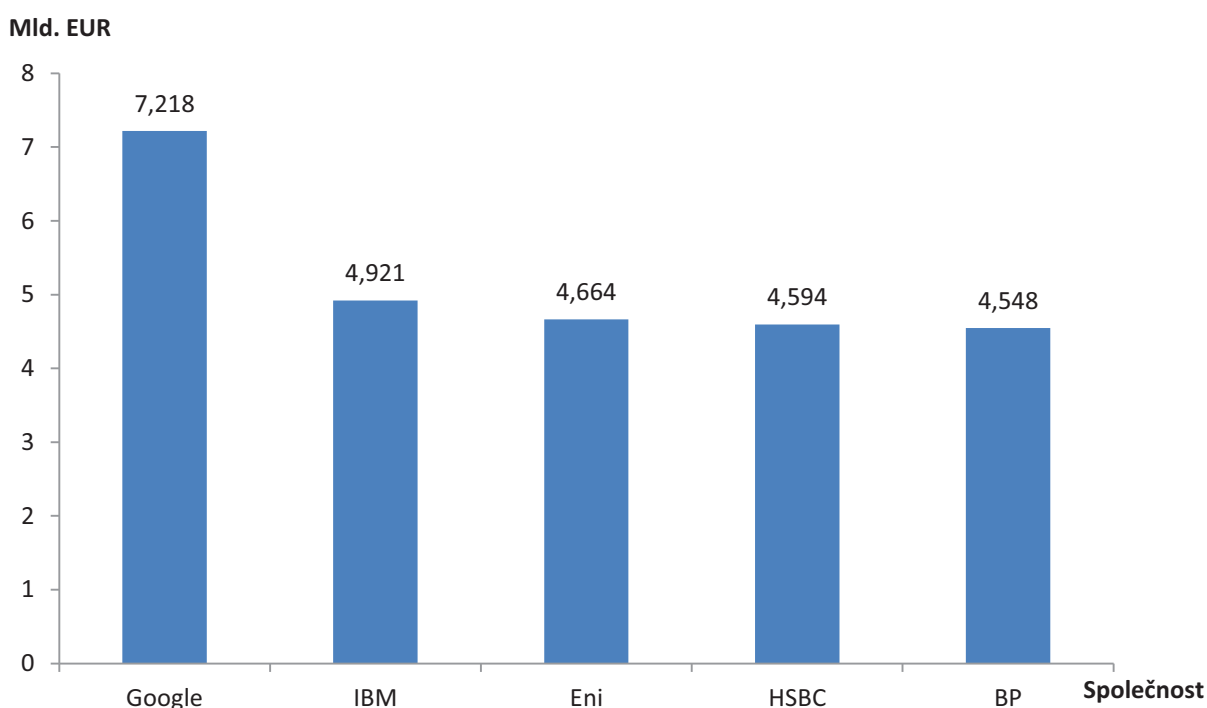
3.3.4 Využívání Nizozemska

Je tedy zřejmé, že sídlo v Nizozemsku neznamená pro firmy (ovšem na první pohled) zásadní daňové výhody, byť i v této oblasti mohou za určitých okolností společnosti ušetřit. K tomu ovšem potřebují strukturu několika společností, aby se jim něco takového vyplatilo, což je výhodné hlavně pro velké nadnárodní společnosti. Nicméně Nizozemsko láká i menší podnikatele, kteří už tak jednoduše nevyužijí nabízené daňové výhody. Pro ně je atraktivní vysoká stabilita právního prostředí v Nizozemsku a velká vymahatelnost práva, která může v některých postkomunistických zemích střední a východní Evropy být na nižší úrovni. Právě stabilita prostředí je podnikateli často zmiňována jako jeden z důvodů přesunu do Nizozemska už řadu let. [srov. 49]

Nizozemí není oblíbenou destinací jen českých společností, ale velká část zahraničních světových firem využívá nizozemskou jurisdikci ke své daňové optimalizaci. Tomuto problému se v roce 2013 věnovaly nizozemské noviny Volksrant a podařilo se jim zjistit řadu informací z této oblasti včetně konkrétních částek, které přes tuto zemi v roce 2012 plynuly ve své podstatě fiktivně a pouze za účelem snížení daňového zatížení korporací. [srov. 75] Nadnárodní společnosti využívají takzvané „letterbox firms“, respektive jejich síť. [srov. 75] Anglický název napovídá, že se ve skutečnosti o podnikající společnosti nejedná, jsou pouze založeny v jistém státě (v tomto případě v Nizozemsku) k daňové optimalizaci. Zde potom samozřejmě funguje princip daňové soutěže a pro tyto nadnárodní společnosti není v případě

potřeby, tedy změny legislativy některého ze států, problém přesunout sídla a změnit síť svých firem, protože se s nimi logicky nepojí žádné skutečné a důležité aktivity.

Problém, se kterým se však potýkali zaměstnanci příslušných novin, ovšem je, že síť navzájem dceřiných a mateřských firem je často záměrně natolik složitá, že vyabstrahovat pouze fiktivní praktiky za účelem snížení daňové povinnosti je komplikované. V dnešní době stále se rozšiřujícího outsourcingu je to ještě mnohem složitější, protože nikde není řečeno, že daná fakturace je opravdu nezbytná. Proto je nutné podobné projekty, které mají za úkol odhalit konkrétní částky fiktivního přeučtování, brát s rezervou. Pravděpodobně jsou tyto částky podhodnoceny, avšak může tomu být i naopak. Nicméně pro obraz toho, v jakých relacích je tato daňová optimalizace vykonávána, to však bohatě dostačuje.



Obrázek 1: Graf objemu finančních prostředků v Nizozemsku za účelem snížení daňové povinnosti

Zdroj: vlastní zpracování dle [75]

Graf č. 1 ukazuje světové společnosti s největším zjištěným objemem finančních prostředků, který v roce 2012 putoval přes Nizozemsko za účelem snížení daňové povinnosti. Největší částku z tržeb takto optimalizovala společnost Google Inc., která měla v příslušném roce zisky v Nizozemí ve výši 7,218 miliard eur.

Jak už potvrdily statistiky od bisnode, tak Nizozemsko je oblíbeným místem také pro české firmy, které jeho právní úpravu využívají ke snížení daňového zatížení svých příjmů, případně pro další výhody. Je to celkem nedávno, co koncern Volkswagen Group vlastnil český podnik

Škoda auto právě přes firmu sídlící v Nizozemsku, nyní však podobně využívá svou firmu v Lucembursku. [srov. 69] Mezi další české společnosti, které však své příjmy v nějaké formě přenášejí do Nizozemí, patří například Zentiva nebo skupina PPF. [srov. 9]

3.4 Kypr

Kyperská republika patří k nejoblíbenějším destinacím pro daňovou optimalizaci v Evropě. To platí i pro české podnikatele, protože rok od roku stoupá počet českých firem se sídlem v této ostrovní zemi. Nyní jich je na Kypru evidováno přes dva tisíce, což je druhý nejvyšší počet ze sledovaných daňových rájů.

3.4.1 Daň z příjmu právnických osob

Společnosti, které jsou daňovými rezidenty Kypru, tak na Kypru daní příjmy z celého světa, zatímco firmy, které mají daňovou rezidenturu v jiném státě, daní pouze jisté příjmy z kyperských zdrojů a z provozování stále provozovny. [srov. 59] Zcela logicky má pak daňovou rezidenturu taková společnost, která je ovládána a kontrolována právě z Kypru. [srov. 18]

Daňová sazba je stanovena na nejnižší hodnotě v rámci takzvaných onshore jurisdikcí, tedy stejně jako v Irsku, což znamená 12,5 %. V minulých letech byla dokonce na hodnotě 10 % (viz tabulka 1), nicméně po hospodářské krizi, která měla značný vliv také na Kypr, se zvedla o 2,5 %. Zde je zřejmé kopírování hodnoty daňové sazby v Irsku, tedy jiného onshore centra. Daňová soutěž se tedy v tomto ohledu projevila jako kopírování konkurence z cenového pohledu.

3.4.2 Zdanění dividend

Dividendy jsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob. [srov. 30] Zároveň „*Kypr na platby úroků, dividend ani licenčních poplatků kyperskými společnostmi do zahraničí žádné srážkové daně neuvaluje.*“ [4] To je pochopitelně obrovskou výhodou, kterou poskytuje Kypr společnostem.

Na druhou stranu na Kypru v této souvislosti existuje další a velmi zajímavá (ve smyslu v Evropě neobvyklá) daň. Jedná se o zvláštní příspěvek na obranu, kterou platí všichni kyperští rezidenti. [srov. 18] A tato daň je již na dividendy uvalena, a to sazbou 17%. [srov. 18] To už pochopitelně natolik výhodné není, avšak i zde existují situace, za kterých může být příjem z dividend od této daně osvobozen. Případy osvobození jsou následující: [srov. 18]

- dividendy obdržené rezidentskou společností od jiné rezidentské společnosti s výjimkou dividend vyplácených nepřímo po uplynutí čtyř let od roku, kdy vznikly zisky, ke kterým tyto dividendy náleží
- dividendy obdržené, na které již byla uplatněna daň (respektive příspěvek) na obranu
- dividendy vyplácené nerezidentskou společností rezidentské společnosti, nebo společnosti s rezidenturou v jiném státě, která ale udržuje na Kypru stálou provozovnu. Toto ustanovení se však nepoužije v případech:
 - když více jak 50% příjmů nerezidentské společnosti platící dividendy vedlo k investičním příjmům, nebo
 - když daňové zatížení příjmů z dividend je podstatně nižší, než daňové zatížení rezidenta na Kypru, či nerezidentské stálé provozovny na Kypru. U tohoto bodu ovšem nastává otázka, co znamená „podstatně nižší“ daňové zatížení. To objasňuje prováděcí předpis, který za podstatně nižší označuje efektivní daňovou sazbu, která je nižší než 6,25 %. [srov. 59]

Ve své podstatě tak ani tato dodatečná daň neovlivní rozhodování z pohledu zvažování o změně sídla, protože daná osvobození mohou pokrýt řadu případů z praxe.

3.4.3 Další aspekty daňové soustavy

Zde bude opět nastíněna problematika uplatňování daňových ztrát, protože právě v ní existují mezi onshore daňovými ráji a mezi ostatními státy, ale i mezi daňovými ráji mezi sebou, jisté rozdíly. Na rozdíl od jiných států, které oproti České republice nabízejí benevolentnější uplatňování daňových ztrát z pohledu délky období, kdy je možno takovou ztrátu uplatnit, tak na Kypru je toto období stejné jako v České republice. [srov. 18] Zde tedy kyperské zákony žádnou výhodu nepřinášejí.

Nicméně je zde možnost uplatnění ztráty v rámci skupiny, pokud jsou obě dvě společnosti daňovými rezidenty na Kypru a pokud jsou součástí stejné skupiny po celé zdaňovací období. Za součásti skupiny jsou pak společnosti považovány v těchto situacích: [srov. 18]

- jedna společnost je dceřiná společnost druhé zúčastněné, přičemž ta má podíl alespoň ve výši 75 % na hlasovacích právech,
- obě dvě firmy jsou dceřinou společností třetího subjektu, který má podíl 75 % na hlasovacích právech v obou zúčastněných společnostech.

Ztrátu zahraniční stálé provozovny pak může kyperská firma použít a započítat proti ziskům společnosti na Kypru, avšak následné zisky stálé provozovny osvobozené od daně podléhají dani až do výše této ztráty. [srov. 59]

3.5 Irská republika

Zajímavou zemí v oblasti daňové konkurence je rozhodně Irsko, i když nefiguruje například ve výčtu daňových rájů z tabulky 2. Dlouhodobě vytváří příznivé podnikatelské prostředí pro zahraniční investory. [srov. 20] Ekonomický růst Irska je závislý právě na zahraničních aktivitách v zemi, kdy investice zahraničních subjektů jsou motorem irské ekonomiky. [srov. 48] Je otázkou, zda lze tuto zemi označit skutečně jako daňový ráj. V minulosti tomu tak skutečně bylo a země byla označována jako daňový ráj, avšak v posledních letech pod tlakem orgánů Evropské unie se legislativa v zemi mění takovým způsobem, že společnosti mají stále méně výhod.

Irsko je v oblasti daňové optimalizace známé pojmem „Double Irish“, které využívaly a stále ještě využívají nadnárodní korporace. Ovšem právě legislativa umožňující tuto formu snížení daňového zatížení velkých společností byla řadu let terčem kritiky nejenom Evropské komise, ale také dalších orgánů Evropské unie. Ta v tomto mechanismu totiž viděla právě škodlivost daňové soutěže a hlasy z partnerských států Evropské unie nemalou měrou přispěly k tomu, že tento mechanismus již nebude možné implementovat. [srov. 44] Od 1. ledna 2015 nemohou nové společnosti tento systém využívat a restrikce se týkají i společností, které „Double Irish“ stále využívají, protože jim tato možnost skončí v roce 2020. [srov. 44]

System zvaný „Double Irish“ je pro nadnárodní společnosti výhodný v tom, že ačkoliv je společnost zaregistrována na příslušných úřadech v Irsku a rovněž má v této zemi své sídlo, tak může danit své zisky v jiném státě. Firmy si pak k danění zákonitě vybírají offshore finanční centra, kde mohou dosáhnout na velmi nízké daňové sazby, typicky například v Karibiku. To je pochopitelně obrovskou výhodou, protože při využití této možnosti může společnost volit svou daňovou rezidenturu dle libovůle.

Jak jsem již zmínil, tak tento způsob daňové optimalizace již není pro nové společnosti možný, tedy zatím je zachován pro společnosti tento mechanismus již využívající. Irský ministr financí k tomu řekl: *"Ruším možnost firem využívat irský double tím, že měním pravidla pro požadavky na daňovou rezidenci. Společnosti, které jsou registrované v Irsku, teď budou v Irsku také platit daně."* [1] Irské právní prostředí tak ztratí jednu ze svých výhod v rámci daňové optimalizace a následující roky ukážou, zda budou mít společnosti tendence

přesunout svá sídla do jiné země, pryč z Irska. Přinejmenším se k tomu uchýlí ty firmy, které své aktivity v Irsku omezily jen na daňovou optimalizaci, a to právě mechanismem „Double Irish“, protože pro ně již nebude mít význam, kde sídlo mít.

Obecně výhodná legislativa v úpravě daní však nemusí být jedinou výhodou, kterou vlády poskytnou firmám. Státy mohou podepsat individuální smlouvy se společnostmi za účelem jejich nalákání k podnikání právě v jejich zemi. Jde vlastně o jistou formu pobídky, kterou v různých formách používají i další státy. Právě v Irsku se však objevil také případ, který měl dohru v rámci Evropské unie. V roce 2014 Evropská komise obvinila státní aparát Irské republiky z toho, že smlouvy uzavřené s americkou společností Apple Inc., které řešily daňové podmínky podnikání této firmy na území Irska, jsou nelegální a jedná se o státní pomoc, která má pochopitelně na otevřeném trhu poněkud jiný status. [srov. 27] *"Komise je toho názoru, že pomocí těchto rozhodnutí poskytly irské úřady společnosti Apple výhodu,"* napsal irské vládě v dopise komisař pro hospodářskou soutěž Joaquín Almunia. [27] Žádné důsledky pro některou ze stran však zatím nepřišly, nicméně i takovéto obvinění bylo formou nátlaku EU na irskou vládu ve věci daňové politiky.

Zajímavý pohled na daňovou politiku Irska se naskytne při zohlednění událostí v roce 2010, ve kterém irská vláda obdržela půjčku kvůli velkým problémům státních financí. Tato půjčka byla poskytnuta v kooperaci dvou organizací, a to Mezinárodního měnového fondu a Evropské unie. [srov. 13] Cílem tohoto finančního ozdravného programu byla hlavně pomoc bankám a také měla sloužit k restrukturalizaci státního rozpočtu z důvodu zvýšení stability státních financí. Jak již bylo zmíněno, tak nízké sazba z příjmů právnických osob je dlouhodobě trnem v oku mezinárodním institucím a ty se snaží různými způsoby přesvědčit irskou vládu o jejím zvýšení a právě poskytnutí půjčky považovaly jako ideální situaci tento požadavek otevřeně oznámit. [srov. 51] Tento požadavek při poskytnutí půjčky na pomoc je zcela smysluplný, protože takováto daňová politika Irska „přetahuje“ daňové rezidenty jiných států, které na tom pak trátí. A zároveň tytéž státy pak půjčují Irsku peníze. Avšak irská vláda byla rezolutně proti a dokázala si svou nízkou daňovou sazbu uhájit i pod tímto nátlakem. Zůstala tak na hodnotě 12,5 % na jedné z nejnižších hodnot v EU, a tak stále Irsko velmi silně konkuruje ostatním státům v daňové oblasti.

3.5.1 Daň z příjmů právnických osob

Irská republika je dlouhodobě známa jako země, která má relativně nízkou sazbu zdanění příjmů společností. Relativně ve smyslu na území Evropské unie, protože se nemůže pochopitelně měřit s často nulovými sazbami například v karibských státech. Ovšem v rámci

EU patří sazba k nejnižším, a tak se na první pohled jedná o krystalický příklad daňové konkurence, kdy pomocí nízkého daňového zatížení se irská vláda dlouhodobě snaží nalákat firmy z jiných států. Právě tuto strategii dokumentuje tabulka daňových sazeb v rámci EU, kdy v roce 1995 byla sazba v Irsku 40 % a dokonce přesahovala průměr Unie. Nicméně v letech poté se postupně snižovala a v několika posledních letech již byla stabilně na úrovni 12,5 %, což je jedna z nejnižších daňových sazeb a navíc hluboko pod průměrnou sazbou v EU. Tuto konkurenční výhodu v roce 2016 (před pár lety byla sazba na Kypru ještě nižší) pak hodnotí pozitivně také sami Irové, kdy organizace Irish Development Authority zdůrazňuje, že se jedná o nejnižší daňovou sazbu onshore center. [srov. 35] Nicméně sazba ve výši 12,5 % se uplatňuje pouze na zisky společností z obchodování, ve smyslu podnikatelské činnosti. Pro pasivní příjmy, například příjmy z kapitálového majetku a pronájmu, je stanovena daňová sazba dvojnásobná, tedy ve výši 25 %. [srov. 35]

3.5.2 Zdanění dividend

Oblast zdanění dividend rovněž skýtá možnosti k daňové optimalizaci. Avšak zatímco Nizozemsku je tato úprava zdanění dividend považována za hlavní výhodu, tak v Irsku se zdůrazňuje hlavně nízká sazba daně z příjmu právnických osob. V Irsku podléhají dividendy vyplácené irskými společnostmi srážkové dani ve výši 20 %. [srov. 35] Na první pohled je tedy úprava méně výhodná než ta, která je například u nás, kde jsou dividendy zdaněny srážkovou daní ve výši 15 %. Irské zákony však umožňují za určitých okolností také osvobození od dvacetiprocentní daně, a tak je často také v oblasti dividend právní úprava výhodnější. Případy, kdy jsou dividendy osvobozeny od srážkové daně v Irsku: [srov. 35]

- příjemcem dividend je společnost s irským daňovým rezidentstvím,
- příjemcem dividend je společnost s daňovou rezidenturou v EU (ovšem netýká se to všech), nebo ve státě, se kterým má Irsko uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Pokud jsou dividendy vypláceny společnosti, která není daňovým rezidentem v Irsku, ale vlastní přímo, nebo zprostředkovaně více jak 75 % podílu ve vyplácející společnosti, tak jsou tyto dividendy osvobozeny od srážkové daně. [srov. 35]

3.5.3 Další aspekty daňové soustavy

Osobitým způsobem je zpracována také problematika uplatňování daňových ztrát, a to hlavně v porovnání s Českou republikou. V Irsku je totiž uplatnění daňových ztrát upraveno následujícím způsobem: [srov. 35]

- uplatnění proti příjmům z podnikatelské činnosti a proti příjmům ze zahraničních dividend podléhající dani 12,5% ve stejném období,
- uplatnění proti příjmům z předešlého období,
- uplatnění v následujícím období, přičemž není omezeno žádnou hranicí.

Dále může být daňová ztráta použita ke snížení daně z pasivních příjmů ve stejném, nebo bezprostředně předcházejícím období. [srov. 35] Zajímavou možností z pohledu daňové optimalizace je pochopitelně možnost uplatnění daňové ztráty v předcházejícím období. Nicméně nejdůležitější v této oblasti v Irsku je ten fakt, že lze uplatnit ztrátu i po několika letech od jejího vytvoření. To v Evropě není zvykem, a tak to přináší Irsku nespornou konkurenční výhodu v daňové oblasti.

3.6 Česká republika

Česká republika se rozhodně neřadí k daňovým rájům, ale i zdejší podmínky skýtají některé výhody oproti jiným zemím. Vlády, které se daňové konkurenci věnují systematicky, však nabízejí podmínky často mnohem výhodnější. Daňová konkurence pak umožňuje českým firmám se rozhodnout, a dle statistik tak skutečně dělají, přesunout svou firmu do země, kde její příjmy budou méně zatíženy, než v ČR. Proto je důležitý také pohled na situaci, která je v současnosti u nás a vůči které se z pohledu českých podniků vymezují ostatní státy EU.

3.6.1 Daň z příjmů právnických osob

Zákon o dani příjmů v paragrafu 21 stanovuje, že sazba daně z příjmů právnických osob dosahuje výše 19 %. [srov. 86, str. 24] Již bylo zmíněno, že se jedná o daňovou sazbu, která patří v rámci Evropské unie k těm nižším.

3.6.2 Dividendy

Podíly na zisku ve formě dividend vyplácené akcionářům jsou ve standardní situaci zdaněny podle paragrafu 36 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, srážkovou daní ve výši 15 %. [srov. 86, str. 51] Nicméně pokud se jedná o příjemce dividend, který má rezidenci

mimo Evropský hospodářský prostor a zároveň se jedná o stát, se kterým ČR nemá sepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, tak podle stejného paragrafu téhož zákona je sazba srážkové ve výši 35 %.

Dividendy vyplácené českou společností mateřské firmě sídlící v zahraničí, a to na území EU, Švýcarska, Norska, Lichtenštejnska, nebo Islandu, jsou osvobozeny od zdanění, to stanovuje paragraf 19 zákona o dani z příjmu. [srov. 86, str. 23] Rozhodující hranice je v tomto případě podíl alespoň 10% na základním kapitálu české dceřiné společnosti, a to nepřetržitě po dobu alespoň 12 měsíců.

V roce 2013 tehdejší vláda navrhla zrušení srážkové daně uvalenou na dividendy, nicméně tento zákon Senát ČR zamítl a neschválil. [srov. 17] Proto je dnes v platnosti stále srážková daň ve výši 15% a současná vláda již neplánuje v této oblasti zatím nějaké změny, které by byly zajímavé právě z pohledu daňové konkurence.

3.6.3 Další aspekty daňové soustavy

Aspektem, kterým se státy Evropské unie velmi odlišují, je uplatňování daňové ztráty. V našich podmínkách je zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v odstavci 1 paragrafu 34 stanoveno, že *„od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.“* [86, str. 46] Ve zkratce to znamená, že daňovou ztrátu lze odečíst od základu daně v pěti následujících letech od jejího vzniku. Jiné státy jsou v uplatňování ztráty často mnohem benevolentnější a období, kdy má podnikatelský subjekt možnost uplatnit daňovou ztrátu, je širší. Případně existuje možnost uplatnit ztrátu zpětně, což v ČR možné není. [srov. 19]

3.7 Založení společnosti

Konkrétní pohled na založení společnosti v jednotlivých zemích ukáže, že samotná procedura se může lišit. To však zásadní problémy nepředstavuje, protože, jak již bylo zmíněno, existují specializované firmy jak u nás, tak v samotných onshore jurisdikcích, které společnosti za úplatu založí a mohou je též obstarávat. Pro porovnání složitosti a nákladnosti založení společnosti ve všech čtyřech sledovaných státech budou použity poznatky Světové banky k tomuto problému.

3.7.1 Nizozemsko

V Nizozemsku je založení soukromé společnosti s ručením omezením zvané „*besloten vennootschap*“ (BV) alternativou k české společnosti s ručením omezeným. [srov. 30] Podíl je představován akciemi, což však z hlediska charakteru společnosti není určující. Avšak žádný zásadní principiální rozdíl mezi českou s.r.o. a nizozemskou BV není. Jedná se o alternativy v různých zemích. To potvrzuje také touto problematikou se zabývající společnost Akont, podle níž podnikatelé zakládají právě „*Private company with limited liability (Besloten Vennootschap - BV), která je obdobou české společnosti s ručením omezeným.*“ [5]

Tato společnost může být založena jedním i více zakladateli, přičemž se může jednat jak o fyzické, tak o právnické osoby. [srov. 30] Zakladatelem potom může být jak nizozemský rezident, tak také zahraniční osoba. Pokud společnost zakládá jediný zakladatel, tak může být také zároveň správní radou společnosti. [srov. 30]

Společenská smlouva vyžaduje potvrzení notáře a bude vedena v obchodním rejstříku. [srov. 30] Musí obsahovat veškeré náležitosti, které se prakticky shodují s těmi, které platí v České republice. Mezi ně však patří také rozdělení akcií, které pochopitelně supluje určení podílů v ČR jenom s tím rozdílem, že v Nizozemsku je podíl na základním kapitálu společnosti s ručením omezeným představován právě akciemi.

Co se názvu týče, tak „*koncovkou označující Limited liability company, nizozemskou Besloten Vennootschap, je BV a nová koncovka Flex-BV.*“ [5] Speciální povolení pak potřebují instituce, které se budou zabývat bankovními službami, pojišťovnictvím nebo například správou fondů. [srov. 5]

Základní kapitál je volen libovolně, alespoň však 1 euro, avšak minimálně jedna akcie musí mít hlasovací právo. [srov. 30] To je logické ustanovení, protože musí být alespoň jeden akcionář, který bude rozhodovat a suplovat tak fungování valné hromady. Jinak mohou být akcie spojeny s hlasovacím právem, s právem na výplatu zisku nebo také s oběma právy současně. [srov. 30] Dozorčí radu nemusí mít společnosti, které mají méně než 100 zaměstnanců.

Audit provedený externími auditory a zveřejnění účetní závěrky je vyžadováno, když jsou splněny alespoň dvě ze tří následujících podmínek: [srov. 30]

- obrat společnosti přesahuje 12 milionů eur,
- suma aktiv v rozvaze převyšuje 6 milionů eur,
- průměrný počet zaměstnanců je alespoň 50.

Světová banka sleduje tuto oblast a každý rok vydává a aktualizuje kromě jiného také proces založení společnosti v jednotlivých zemích. Popisuje jak samotný průběh založení, tedy jednotlivé úkony nutné pro korektní ustanovení společnosti v dané zemi, tak také náklady spojené s jednotlivými procedurami. Založení společnosti v Nizozemsku má následující podobu znázorněnou v tabulce 5.

Tabulka 4: Založení společnosti v Nizozemsku

Úkon	Časový rámec	Spojené náklady
Kontrola jména společnosti (vhodnost apod.)	1 den	žádné
Návrh a sepsání společenské smlouvy prostřednictvím notáře	1 den	1 750 €
Registrace společnosti na místní pobočce obchodní komory; přidělení registračního čísla	1 den	50 €
Registrace u příslušných daňových úřadů a úřadů sociálního zabezpečení	1 den	žádné

Zdroj: vlastní zpracování dle [85]

Samotná procedura tedy není významně dlouhá a jde stihnout do jednoho týdne. Zásadní jsou ovšem náklady spojené se sepsáním společenské smlouvy, které dosahují dle Světové banky 1 750 €. Samozřejmě se jedná pouze o jednorázový výdaj, nicméně je relativně významný a spíše než na podmínky daňového ráje poukazuje na vyspělé právní prostředí Nizozemska.

Společnost Expatax proceduru založení společnosti nabízí za poplatek a tvrdí, že bude trvat dva až šest týdnů. [srov. 30] Nicméně v tomto případě to bude způsobeno jenom rozdílným způsobem zajištění, například ve formě čekání na termín u notáře, protože existují také společnosti, které garantují založení do pěti dnů; jednou z nich je Formacompany, která poskytuje obdobné služby v řadě zemí po celém světě. [srov. 34]

Rozdíl není pouze v rychlosti založení, ale také v poplatcích, které si tyto společnosti účtují za zajištění kompletní procedury. Holandská společnost Expatax poskytuje založení za 2 100 €, ale trvá minimálně dvojnásobnou dobu. [srov. 30] Zatímco britská společnost Formacompany má stejnou službu v nabídce s poplatkem 3 860 £, což je více jak dvojnásobek. [srov. 34] Ovšem založení trvá mnohem kratší dobu a v tom je základní rozdíl mezi službami obou společností. Například co se týče notářských služeb, tak Expatax si účtuje 1 800 € a Formacompany 1 300 £, což je podobná částka, která vlastně souhlasí také s údajem Světové banky (1750 €). [srov. 29, 34, 85] Ve výsledku se tedy platí u společnosti Formacompany za rychlost vyřízení a za expresní doručení všech dokumentů.

3.7.2 Kypr

Také v případě založení firmy na Kypru se pro onshore společnosti používá obvykle soukromá akciová společnost s ručením omezeným. [srov. 4] Je možné ji založit pouze jedním akcionářem a pochopitelně musí mít sídlo přímo na Kypru. To však z pohledu onshore společností, které jsou často představovány pouze poštovní schránkou na vyhrazené hromadné adrese, není žádný problém.

Co se týče základního kapitálu potřebného k založení společnosti, tak se vychází ze zvyklostí, které uvádějí hodnotu okolo 2 000 €. [srov. 10] Samotný požadavek přímo určující výši minimálního kapitálu však není.

Důležitou informací pro podnikatele z jiných zemí je to, že kromě řečtiny lze zapsat do obchodního rejstříku také firmu v jiném jazyce. [srov. 4] Vzhledem k tomu, že řečtina používá řeckou abecedu, tak je tato možnost vítaná. Zřejmě by to neznamenovalo zásadní problémy, které by způsobily nezaložení firmy na Kypru, ale vzhledem k tomu, že se často jedná pouze o „firmu naoko“, která ve skutečnosti na Kypru nepodniká, a zakládají ji lidé, kteří často řecky ani neumí, tak pro jednoduchost procesu a vnímání Kypru jako daňového ráje je to věc přínosná.

Opět je vzhledem k charakteru bankovního a finančního sektoru požadováno zvláštní povolení v těchto činnostech. [srov. 4] Audit je potom vyžadován v případě, kdy společnost má v daném roce obrat přesahující 70 000 €. [srov. 18]

Tabulka 5: Založení společnosti na Kypru

Úkon	Časový rámec	Spojené náklady
Rezervace jména a počáteční schválení	2 dny	30 €
Příprava smlouvy a stanov právníkem	1 den	1 000 €
Předložení materiálů na oddělení registrace společnosti	2 dny	205 € - registrace + 0,6% základního kapitálu
Registrace k dani	1 den	žádné
Registrace k DPH	1 den	žádné
Registrace k pojistnému	1 den (souběh)	žádné

Zdroj: Vlastní zpracování dle [77]

Česká společnost Valian zajistí veškeré úkony nutné k založení kyperské společnosti za 79 900 Kč, přičemž správu společnosti nabízí za roční poplatek ve výši 69 900 Kč. [srov. 70] Britská společnost Formacompany potom nabízí obdobné služby za 2 630 £, respektive za 840 £. [srov. 32]

3.7.3 Irsko

Nejběžněji zakládaná společnost v Irské republice je „Private Company Limited by Shares“ (Ltd.), tedy v překladu akciová společnost s ručením omezením. Jedná se o obdobu české společnosti s ručením omezeným. Rozdíl je však ten, že podíl je i v této společnosti představován akciemi, a proto se tato společnost nazývá akciová. [srov. 3] Pochopitelně pak také vyplácí dividendy jako formu podílu na zisku. Obdobná situace sice není pouze v Irsku, ale po překladu může být matoucí označení akciová společnost s ručením omezeným.

Do registru firem lze zapsat pouze činnosti, které bude vykonávat společnost na území Irska. [srov. 3] To se na první pohled může zdát jako velký problém v případě, že společnost bude založena jako onshore společnost ve své podstatě pouze pro daňové optimalizační účely. Avšak aktivitou v Irsku se rozumí *„jakákoliv činnost, kterou bude společnost legálně vykonávat a zahrnuje držení, akvizici nebo zcizení majetku jakéhokoli druhu“*. [3] To znamená, že v případě držení know-how je problém vyřešen, protože se jedná o držení majetku ve formě duševního vlastnictví, které následně irská společnost poskytuje dál.

Společnost Ltd. je zakládána nejčastěji jedním až čtyřmi akcionáři. [srov. 40] Pro účely onshore společnosti je tak důležité, že ji lze založit jediným člověkem (akcionářem). Při zapsání do obchodního rejstříku je vyžadováno předložení následujících dokumentů: [srov. 3]

- Memorandum a stanovy,
- Údaj o předpokládané podnikatelské činnosti,
- Odpovídající kód NACE,
- Formulář A1, který upřesňuje jednatele, tajemníka a umístění registrovaného sídla.

Základní kapitál je požadován ve výši 100 €. [srov. 83] Ten bude představován akciemi v nominální hodnotě 1 euro, přičemž *„povolené akcie jsou kmenové a prioritní.“* [3]

Co se auditu týče, tak malé společnosti mohou být osvobozeny za určitých okolností právě v oblasti auditu a také v oblasti snížených nároků vzhledem k dalším vykazovaným dokumentům v rámci účetní uzávěrky. Zúženou účetní uzávěrku stačí vytvořit v případě, když společnost splňuje dvě z následujících podmínek: [srov. 14]

- Bilanční suma nepřesahuje 4,4 milionu eur
- Obrat nepřesahuje 8,8 milionu eur
- Počet zaměstnanců je nižší než 50

Je zřejmé, proč je potřeba splnit alespoň dvě podmínky, protože v případě počtu zaměstnanců není pro onshore společnosti žádný problém se vejít do stanovené hranice. Proto je zde také druhý faktor přímo vázán na generování finančních prostředků irské společnosti.

Dle Světové banky má založení společnosti průběh, který je popsán v následující tabulce 6.

Tabulka 6: Založení společnosti v Irsku

Úkon	Časový rámec	Spojené náklady
Přísaha zakladatele	1 den	10 €
Vyplnění veškerých formulářů spojených se zapsáním do obchodního rejstříku	3 dny	50 € (předschválená smlouva a stanovy) / 100 €
Zisk firemního razítka	1 den	20,28 €
Registrace k veškerým daňovým účelům a k sociálnímu pojištění na příslušném daňovém úřadě	1 den	žádné

Zdroj: vlastní zpracování dle [83]

Překvapivou položkou je přísaha u komisaře, kterou společnosti zakládající firmy v Irsku ani nezmiňují, takže lze tento úkon absolvovat v zastoupení právě firmou pověřenou založením společnosti. Nicméně je to úkon, který se v ostatních zemích neobjevuje a poukazuje na rozdílnost kontinentálního a anglosaského právního přístupu.

Založení společnosti nabízí irská společnost Irishformations ve speciálním balíčku pro nerezidenty za 445 €. [srov. 39] Společnost Company Bureau Formations Limited pak za 295 €. [srov. 15] Společnost Formacompany nabízí službu za 540 £, což je o něco víc, avšak garantuje velmi rychlé založení a také doručení všech materiálů v ceně. [srov. 33] Obě společnosti také nabízejí roční kompletní obstarávání společnosti v Irsku, a to za 240 € (Irishformations), respektive 320 £ (Formacompany). [srov. 33; 38]

Ceny jsou v Irsku nejnižší, což znamená, že zákony na Kypru a v Nizozemsku jsou přece jenom o něco složitější a ne tak přímočaré jako ty v Irsku, proto i obsluha společnosti stojí v Irsku méně, než v dalších sledovaných státech.

3.7.4 Česká republika

Pro porovnání je přiložen také postup založení společnosti v České republice dle poznatků a dat Světové banky. Vzhledem k charakteru modelového příkladu (dceřiná společnost v ČR zůstává každopádně), tak není potřeba nastínit podrobný pohled na založení v ČR, který je ve své podstatě obdobný jako v jiných zemích a až na výjimky se podstatně neliší. Následující tabulka 7 pouze dokumentuje, jak v této oblasti podnikání konkuruje Česká republika jiným státům.

Tabulka 7: Založení společnosti v ČR

Úkon	Časový rámec	Spojené náklady
Kontrola jedinečnosti názvu společností	méně než den	žádné
Notářské ověření stanov a společenské smlouvy	1 den	17 066,77 Kč
Získání potvrzení správce vkladu a banky, že je potřebný kapitál držen na zvláštním účtu	2 dny	žádné
Registrace na živnostenském úřadu + získání živnostenských oprávnění	2 dny	1 000 Kč
Registrace v obchodním rejstříku	7 dnů	6 000 Kč
Registrace k daním	méně než den	žádné
Registrace k sociálnímu a zdravotnímu pojištění	1 den (souběh)	žádné

Zdroj: Vlastní zpracování dle [79]

Z těchto úkonů je rozdílem například získání živnostenského oprávnění, což je krok, který v jiných státech chybí, protože není potřeba si zajistit speciální oprávnění pro výkon řady činností. Pochopitelně existují v ostatních státech výjimky hlavně v oblasti finančních a bankovních služeb, nicméně je právní úprava onshore jurisdikcí v tomto ohledu nesporně benevolentnější.

3.8 Hodnocení Světové banky

Porovnáváním podnikatelského prostředí napříč zeměmi z celého světa se zabývá i Světová banka. Kromě hodnocení ekonomik jako celku se zabývá i obecnými problémy a charakteristikami podnikatelského prostředí, a tak si lze získat pohled na to, co obchodní korporace čeká v jednotlivých zemích, udělat právě podle dat Světové banky.

Základní statistikou, kterou Světová banka sleduje, je „jednoduchost podnikání“, což je ukazatel, který porovnává jednotlivé státy mezi sebou. [srov. 22] Dává to tedy obraz o tom, jaké je podnikatelské prostředí v porovnání s ostatními státy, což je právě z hlediska daňové konkurence důležité. Je logické, že o přesunu podnikání nerozhodují pouze daňové podmínky, protože, pokud by například založení společnosti bylo složité a nákladné, tak to daňovou konkurenci daného státu značně snižuje. Co se týče souhrnného ukazatele jednoduchosti

podnikání, tak je pořadí vybraných států v celosvětovém měřítku následující: Irsko je na 17. místě, Nizozemsko na 28. místě, Česká republika na 36. místě a Kypr je na 47. [srov. 80] Zde je zajímavým faktem, že Kypr, jakožto druhý nejoblíbenější onshore daňový ráj českých podnikatelů, je jedenáct míst za Českou republikou, odkud podnikatelé odcházejí.

Jedním z aspektů, který Světová banka do hodnocení států zahrnuje, je založení společnosti. V rámci něj pak hodnotí atributy týkající se náročnosti založení, času založení a nákladů založení. V případě tohoto kritéria je Irsko na 25. místě, Nizozemsko na 28. místě, Kypr je 64. v pořadí a Česká republika je až na 93. místě. [srov. 80] Konkrétní oblasti hodnocení a jejich hodnoty obsahuje následující tabulka 8.

Tabulka 8: Srovnání založení společnosti ve vybraných státech

	Česká republika	Irsko	Kypr	Nizozemsko
Počet procedur	8	4	6	4
Čas (dny)	15,0	6,0	8	4,0
Náklady (% příjmu na obyvatele)	6,7	0,2	12,2	4,6
Minimální hodnota kapitálu (% příjmu na obyvatele)	0,0	0,0	0,0	0,0

Zdroj: Vlastní zpracování dle [77][79][83][85]

Na první pohled může být zbytečný poslední řádek tabulky, kde všechny státy mají stejnou hodnotu, která odpovídá pouze symbolickému základnímu kapitálu. Nicméně je podstatné tento ukazatel dát do souvislostí a hodnotit ho i k ostatním státům, protože skupina vyspělých států OECD má v této oblasti průměr 9,6%. [srov. 77] Například Spolková republika Německo má tento ukazatel na hodnotě 33,9% a hlavně kvůli tomu se v hodnocení procedury založení společnosti umístila až na 107. místě. [srov. 81] Jinak je na první pohled zřejmé, že ve vybraných kritériích nejlépe uspělo Irsko následované Nizozemskem. Problém je ovšem v tom, že tyto údaje posuzují pouze kvantitativní charakteristiky zakládání nových firem. Neposuzují však například přístup úřadů, vyžadování osobní přítomnosti, infrastrukturu, apod. Samozřejmě takováto jednoduchá kritéria je pojmout nemohou, ale i další aspekty zakládání společnosti utvářejí vnímání podnikatelů o jeho komplikovanosti.

3.8.1 Světová banka – daňová zátěž

Z pohledu této práce je zajímavé hledisko nazvané „placení daní“, které v sobě integruje řadu důležitých charakteristik daňové soustavy daných zemí. V tomto ukazateli je Irsko na 6., Nizozemsko na 26., Kypr na 44. a Česká republika na 122. místě. [srov. 80] Zde už je tedy jednoznačně vidět rozdíl mezi oblíbenými onshore jurisdikcemi a Českou republikou.

Tabulka 9: Srovnání daňových soustav vybraných zemí

	Česká republika	Irsko	Kypr	Nizozemsko
Počet plateb za rok	8	9	27	9
Čas potřebný k vyplnění, zaplacení (h)	405,0	82,0	145,5	123,0
Celková míra zdanění (% ze zisku)	50,4	25,9	24,4	41,0
• Daň ze zisku	9,5	12,4	9,3	20,4
• Zdanění práce	38,4	12,1	13,4	20,2
• Ostatní daně	2,5	1,4	1,7	0,4

Zdroj: Vlastní zpracování dle [76][78][82][84]

Tabulka 9 ukazuje, že v České republice je s odváděním daňové povinnosti spojeno nejméně plateb, zatímco na Kypru je to vysokých 27 plateb. Kde naopak Česká republika jasně nestačí na ostatní státy, je čas potřebný na vyplnění podkladů a zaplacení veškerých plateb spojených s odvody na zákonné pojistné a na dani. Dá se říct, že to symbolizuje komplikovanost daňových zákonů a formulářů. Dále je zřejmé, že, byť daňová sazba korporátní daně je v ČR nízká, míra zatížení firemních zisků je naopak vysoká. Může za to vysoké zdanění práce, které odvádí zaměstnavatelé za své zaměstnance.

Například problematika zdanění dividend již dnes není zásadním způsobem palčivá na území Evropského hospodářského prostoru, pokud podnikatel podniká pouze na jeho území, avšak pro globální podniky může být právě zdanění dividend vůči dalším zemím klíčovým faktorem výběru rezidentní země.

4 KOMPARACE PODNIKATELSKÉHO PROSTŘEDÍ

V rámci modelového příkladu se bude vycházet z předpokladu, že podnikatelský subjekt, který provozuje svou činnost v České republice, stojí před rozhodnutím, zda využít atraktivní zákony jiných zemí a založit mateřskou společnost v cizí zemi, přičemž společnost dceřiná bude nadále vykonávat svou činnost v domácí zemi, tedy v České republice. Jedná se tedy o rozhodnutí, zda pomocí společnosti představované prakticky pouze poštovní schránkou lze dosáhnout snížení daňového zatížení, a tím zvýšení disponibilního zisku. Na rozhodnutí má pak zcela logicky vliv také velikost podniku, protože přesun sídla je spojen také s náklady, což znamená předpoklad, že menším firmám by se přesun nemusel vyplatit. V rámci příkladu, případové studie zdanění právnických osob, budou rozpracovány tři výše hrubého zisku plynoucí z podnikatelských aktivit v České republice, které symbolizují právě velikost podniku.

Vybrány jsou státy, kterým byl věnován přehled v předcházejících kapitolách. Tyto státy byly vybrány z následujících důvodů:

- Nizozemsko je nejoblíbenější destinací českých podnikatelů, dlouhodobě zde má sídlo přes 4 000 českých podniků.
- Kypr je v této statistice na druhém místě a v posledních letech tato destinace (na rozdíl od Nizozemska) vykazuje stabilní růst počtu českých podnikatelů.
- Irsko se často nevyskytuje v nabídkách českých společností na zprostředkování onshore sídla a ani není v tabulce oblíbených daňových rájů. Nicméně přesto se o oblíbenou destinaci jedná, což kromě jiného potvrzuje nízká daňová sazba.

Tyto země a možnosti optimalizace daňového zatížení pomocí jejich jurisdikcí pak budou brány v případové studii v relaci s podmínkami v České republice s následnou komparací daňového zatížení ve vytyčených situacích.

4.1 Pravidlo 25 %

V podnikatelské praxi se v souvislosti s licenčními poplatky uplatňuje nepsané pravidlo 25%. Těchto 25 % se vztahuje k výši hrubého zisku dosaženého z prodeje, který souvisí právě s poskytovaným know-how. [srov. 37] Toto pravidlo se tak týká licenčních poplatků, poskytování patentů, ochranných známek a dalších práv.

4.2 Příklad 1 – malý podnik

Malá firma bude reprezentována podnikem, jehož hrubý zisk z aktivit v České republice je ve výši 35 000 €. Je to částka, která se vzhledem ke kurzu k 17. 2. 2016, který byl na hodnotě 27,030 Kč per EUR, blíží k jednomu milionu korun. [srov. 16] Britská libra v té době stála 34,730 Kč. [srov. 16] Kurz britské libry je podstatný v této případové studii, protože pro porovnání byly vybrány produkty britské společnosti Formacompany. Vzhledem k tomu, že fixní poplatky na Kypru je vyjádřen v eurech, bylo zvoleno euro měnou příkladu.

4.2.1 Zdanění v České republice

Tabulka 10 ukazuje výpočet daně při danění celého zisku v České republice.

Tabulka 10: Zdanění v České republice (35 000 €)

Hrubý zisk (€)	35 000
Daňová sazba	19 %
Daň (€)	6 650
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	28 350

Zdroj: vlastní zpracování

V případě zdanění veškerých zisků v rámci české společnosti v České republice, bude disponibilní zisk příslušného podnikatele v tomto případě 28 350 €.

4.2.2 Zdanění v Nizozemsku

I v tomto případě se vychází z předpokladu, že podnikatel z aktivit v České republice, měl hrubý zisk ve výši 35 000 €. V Nizozemsku je pak umístěna mateřská společnost české dcery, která obstarává právě tyto zisky ve stejné výši. V tomto případě již bude použito pravidlo 25 %, které se uplatňuje v souvislosti s licenčními poplatky. Výpočet je proveden v následující tabulce 11.

Tabulka 11: Zdanění v Nizozemsku (35 000 €)

	ČR	Nizozemsko	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	35 000	-	35 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	8 750	-	-
Založení společnosti (€)	-	4 960	4 960
Administrativa společnosti (€)	-	2 544	2 544
Zisk ke zdanění (€)	26 250	8 750	-
Daňová sazba	19 %	5 %	-
Daň (€)	4 987,5	437,5	5 425
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	21 262,5	808,5	22 071

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost v České republice měla znovu zisk ve výši 35 000 €, avšak po uplatnění pravidla 25 % zaplatila mateřské společnosti v Nizozemsku licenční poplatky ve výši čtvrtiny hrubého zisku, tedy 8 750 €. To byly veškeré příjmy holandské matky. Protože v rámci inovačního boxu poskytující daňové výhody lze uplatnit proti příjmům pouze náklady s nimi přímo související, což pochopitelně nejsou náklady na administrativu a založení společnosti, tak tyto náklady nesnížily daňový základ mateřské společnosti. Výše daňové povinnosti je nižší, než v přecházejícím případě, stejně tak jako je průměrná daňová sazba nižší, avšak vzhledem k relativně vysokým nákladům na správu společnosti v Nizozemsku je disponibilní zisk nižší, a to 24 711 €.

4.2.3 Zdanění na Kypru

Na Kypru není v platnosti žádný podobný inovační box, a tak celá suma licenčních poplatků bude zdaněna standardní sazbou daně z příjmů činící 12,5 %. Kromě nákladů na založení a obstarávání společnosti je nutné započítat také poplatek, který každá firma, která je vedena v kyperském obchodním rejstříku, musí zaplatit vládě, a to ve výši 350 € za jeden kalendářní rok. Detailní údaje pro poplatky a zdanění na Kypru jsou uvedeny v tabulce 12.

Tabulka 12: Zdanění na Kypru (35 000 €)

	ČR	Kypr	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	35 000	-	35 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	8 750	-	-
Založení společnosti (€)	-	3 379	3 379
Administrativa společnosti (€)	-	1 079	1 079
Roční poplatek vládě (€)	-	350	350
Zisk ke zdanění (€)	26 250	3 942	-
Daňová sazba	19 %	12,5 %	-
Daň (€)	4 987,5	492,75	5 480,25
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	21 262,5	3 449	24 711,75

Zdroj: vlastní zpracování

Celkově je objem disponibilních prostředků větší, než při optimalizaci pomocí matky v Nizozemsku, ale stále je mnohem menší, než v případě standardního danění pouze v České republice.

4.2.4 Zdanění v Irsku

V Irsku jsou ceny týkající se založení a správy společnosti nejnižší ze všech vybraných destinací, a tak lze předpokládat, že vzhledem k sazbě 12,5 % bude z vybraných zemích nejvýhodnější.

Tabulka 13: Zdanění v Irsku (35 000 €)

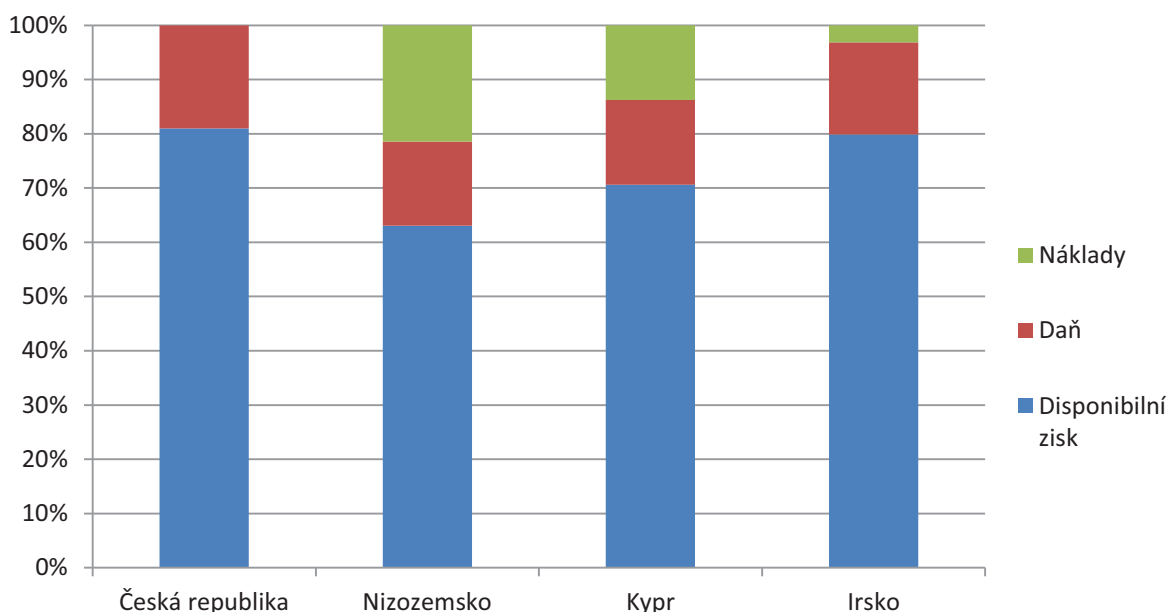
	ČR	Irsko	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	35 000	-	35 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	8 750	-	-
Založení společnosti (€)	-	694	694
Administrativa společnosti (€)	-	412	412
Zisk ke zdanění (€)	26 250	7 644	-
Daňová sazba	19 %	12,5 %	-
Daň (€)	4 987,5	955,5	5 943
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	21 262,5	6 689	27 951

Zdroj: vlastní zpracování

Jak ukazuje tabulka 13, tak nejvýhodnější z onshore destinací Irsko skutečně je, stále se však nevyplatí tímto způsobem danit českému podnikateli s takto situovaným hrubým ziskem.

4.2.5 Výsledek

Následující graf je interpretací výsledků prvního příkladu z pohledu porovnání disponibilního zisku, daňové povinnosti a nákladů na založení a provoz zahraniční společnosti jednotlivých možností zdanění ve státech, přičemž v případech týkajících se zahraničních států se pak jedná o daňovou povinnost jak mateřské společnosti v příslušné zahraniční zemi, tak společnosti sídlící v ČR.



Obrázek 2: Porovnání nákladů a daňového zatížení (35 000 €)

Zdroj: vlastní zpracování

Při této stanovené úrovni zisku má nejvyšší disponibilní zisk společnost v případě kompletního ponechání veškerých zisků v České republice. Těží z toho, že dodatečné náklady na založení a správu společnosti jsou nulové. Nejhůře dopadá situace v Nizozemsku, kde jsou tyto náklady nejvyšší a ani využití inovačního boxu (tedy zdanění pěti procenty příjmů inovačního charakteru) nepomůže tento rozdíl smazat.

4.3 Příklad 2 – střední podnik

Předpoklad je jednoduchý: se zvyšujícím se ziskem začne být přesun do jiné země atraktivnější. V druhém příkladu byla zvolena výše zisku v hodnotě 350 000 €.

4.3.1 Zdanění v ČR

Výpočet zdanění pouze v české společnosti není komplikovaný a následuje v tabulce 14.

Tabulka 14: Zdanění v České republice (350 000 €)

Hrubý zisk (€)	350 000
Daňová sazba	19 %
Daň (€)	66 500
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	283 500

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.2 Zdanění v Nizozemsku

V této situaci už se přesun do Nizozemska vyplatí, protože nejenže na daních zaplatí celkem podnikatel méně (to by zaplatil i v předešlém případě), ale zároveň daňová úspora pokryje i náklady spojené se založením a provozem matky v Nizozemsku, jak demonstruje následující tabulka 15.

Tabulka 15: Zdanění v Nizozemsku (350 000 €)

	ČR	Nizozemsko	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	350 000	-	350 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	87 500	-	-
Založení společnosti (€)	-	4 960	4 960
Administrativa společnosti (€)	-	2 544	2 544
Zisk ke zdanění (€)	262 500	87 500	-
Daňová sazba	19 %	5 %	-
Daň (€)	49 875	4 375	54 250
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	212 625	75 621	288 246

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.3 Zdanění na Kypru

Přesun společnosti na Kypr je opět spojen se stejnými náklady jako v prvním příkladu. Nyní se založení matky už oproti danění pouze v ČR vyplatí, avšak Kypr ztratil výhodu, kterou měl oproti Nizozemsku a suma disponibilních prostředků je v tomto případě nižší, než právě v Nizozemsku. Kompletní výpočet demonstruje tabulka 16.

Tabulka 16: Zdanění na Kypru (350 000 €)

	ČR	Kypr	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	350 000	-	350 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	87 500	-	-
Založení společnosti (€)	-	3 379	3 379
Administrativa společnosti (€)	-	1 079	1 079
Roční poplatek vládě (€)	-	350	350
Zisk ke zdanění (€)	262 500	82 692	-
Daňová sazba	19 %	12,5 %	-
Daň (€)	49 875	10 336,5	60 211,5
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	212 625	72 356	284 980,5

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.4 Zdanění v Irsku

Tentokrát se již vyplatí danit část zisků z České republiky v Irsku, avšak znovu je výsledek horší, než v případě Nizozemska. Výhoda oproti Kypru však stále zůstává. Kompletní výpočet následuje v tabulce.

Tabulka 17: Zdanění v Irsku (350 000 €)

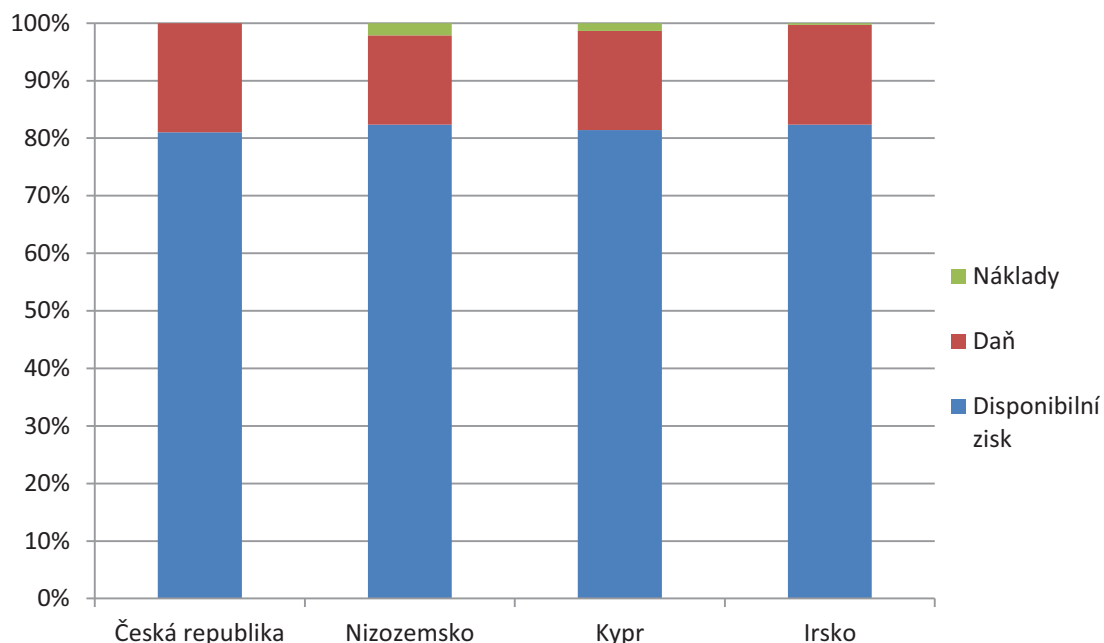
	ČR	Irsko	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	350 000	-	350 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	87 500	-	-
Založení společnosti (€)	-	694	694
Administrativa společnosti (€)	-	412	412
Zisk ke zdanění (€)	262 500	86 394	-
Daňová sazba	19 %	12,5 %	-
Daň (€)	49 875	10 799,25	60 674
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	212 625	75 595	288 220

Zdroj: vlastní zpracování

4.3.5 Výsledek

V případě hrubého zisku, který činí 350 000 €, se už přesun části zisku pomocí licenčních poplatků vyplatí v každém případě, ať už se jedná o jakýkoliv stát. Zajímavým prvkem je pak to, že nyní je přesun do Nizozemska výhodnější, než v případě obou dvou dalších variant přesunů společnosti, ačkoliv v prvním případě tomu bylo naopak. Nejméně výhodné je pak

v tomto případě danění kompletních zisků v České republice, podniku by tak zůstalo nejméně finančních prostředků.



Obrázek 3: Porovnání nákladů a daňového zatížení (350 000 €)

Zdroj: vlastní zpracování

V případě zisku 350 000 eur jsou rozdíly v grafickém podání jen velmi malé, proto jsou k hodnocení směřovatější konkrétní čísla. Tento graf je však důležitý hlavně kvůli pohledu na dodatečné náklady, jejichž podíl se pochopitelně snižuje, což má za následek to, že se částečný přesun zisku do jiné země z ČR již vyplácí. Zatímco v prvním příkladu dodatečné náklady v případě založení mateřské společnosti v Nizozemsku tvořily přes 20 % zisku ke zdanění, v tomto případě se jedná o jen o symbolickou poměrnou část.

4.4 Příklad 3 – velký podnik

Zvyšující se zisky by měly nadále umocňovat úsporu, kterou podnik získá daňovou optimalizací mateřské společnosti v zahraničí. Ve třetím příkladu bude použit hrubý zisk ve výši 3 500 000 €, což znamená, že se jedná už o velmi velkou a úspěšnou firmu.

4.4.1 Zdanění v ČR

Opět je východiskem výpočet zdanění pouze v české společnosti a následuje v tabulce 18.

Tabulka 18: Zdanění v České republice (3 500 000 €)

Hrubý zisk (€)	3 500 000
Daňová sazba	19 %
Daň (€)	665 000
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	2 835 000

Zdroj: vlastní zpracování

Změna výše zisku v případě zdanění v České republice vyvolala pouze posunutí desetinné čárky, vzhledem k tomu, že zdanění zisků v ČR je proporcionální a je tedy určeno procentem daňového základu, ať už je jeho výše jakákoliv.

4.4.2 Zdanění v Nizozemsku

Vzhledem k tomu, že už při nižší výši zisku, tedy v příkladu 2, se vyplatilo založit mateřskou společnost v Nizozemsku, je pochopitelné, že tomu tak je i v případě zisku o řád vyššího. Pochopitelně je pak daňová úspora ještě vyšší. Výsledek je v tabulce 19.

Tabulka 19: Zdanění v Nizozemsku (3 500 000 €)

	ČR	Nizozemsko	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	3 500 000	-	3 500 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	875 000	-	-
Založení společnosti (€)	-	4 960	4 960
Administrativa společnosti (€)	-	2 544	2 544
Zisk ke zdanění (€)	2 625 000	875 000	-
Daňová sazba	19 %	5 %	-
Daň (€)	498 750	43 750	542 500
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	2 126 250	823 746	2 949 996

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.3 Zdanění na Kypru

Na Kypru je opět výhodnější situace, než v případě danění pouze v České republice, ale vzhledem k daňové sazbě uvalené na licenční poplatky se nemůže rovnat Nizozemsku. Následující tabulka 20 demonstruje zdanění v případě založení matky na Kypru, postup je opět shodný s příkladem 2.

Tabulka 20: Zdanění na Kypru (3 500 000 €)

	ČR	Kypr	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	3 500 000	-	3 500 000
Licenční poplatky (€) – 25 %	875 000	-	-
Založení společnosti (€)	-	3 379	3 379
Administrativa společnosti (€)	-	1 079	1 079
Roční poplatek vládě (€)	-	350	350
Zisk ke zdanění (€)	2 625 000	870 192	-
Daňová sazba	19 %	12,5 %	-
Daň (€)	498 750	108 774	607 524
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	2 126 250	761 418	2 887 668

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.4 Zdanění v Irsku

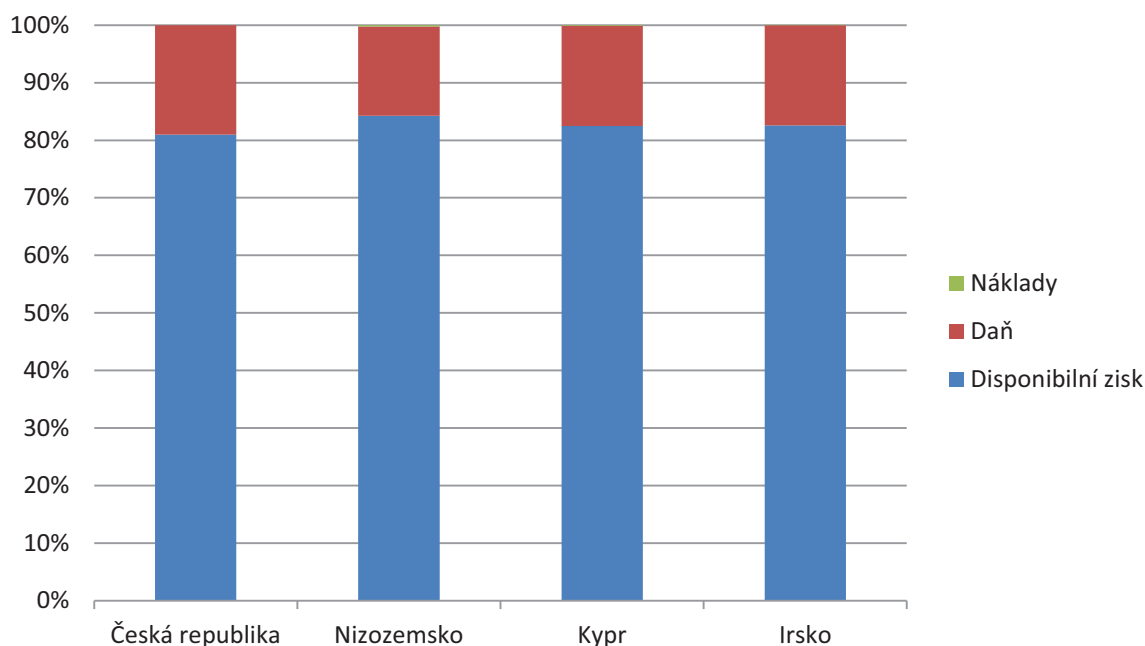
V případě založení mateřské společnosti v Irské republice je situace z důvodu nižších nákladů na založení a provoz společnosti znovu výhodnější, než v případě podobného založení na Kypru. Toto dokazuje výpočet, který je zpracován v tabulce 21.

Tabulka 21: Zdanění v Irsku (3 500 000 €)

	ČR	Irsko	Celkem
Hrubý zisk z aktivit (€)	3 500 000	-	3 500 000
Licenční poplatky (€) – 25%	875 000	-	-
Založení společnosti (€)	-	694	694
Administrativa společnosti (€)	-	412	412
Zisk ke zdanění (€)	2 625 000	873 894	-
Daňová sazba	19%	12,5%	-
Daň (€)	498 750	109 237	607 987
Disponibilní prostředky po zdanění (€)	2 126 250	764 657	2 890 907

Zdroj: vlastní zpracování

4.4.5 Výsledek



Obrázek 4: Porovnání nákladů a daňového zatížení (3 500 000 €)

Zdroj: vlastní zpracování

V případě zvoleného zisku nejvyššího je v grafu prakticky nemožné pozorovat jisté dodatečné náklady, které tak tvoří již bezvýznamnou část odtoku finančních prostředků. Výhodnější pak je z tohoto důvodu situace při založení mateřské společnosti v zahraničí, než v případě ponechání zisků v ČR, ať už podnikatel zvolí jakoukoliv zemi. V případě Nizozemska již funguje využití inovačního boxu a stává se v příkladu 3 nejvýhodnější destinací pro založení mateřské společnosti i přes vysoké administrativní náklady.

4.5 Rovnice

Z předcházejících příkladů je tedy zřejmé, že pro nízké zisky se založení mateřské společnosti v zahraničí z pohledu zdanění nevyplácí, avšak čím větší objem zisků z podnikání v České republice plyne, tím se situace postupně mění a pro vyšší zisky už je daňová optimalizace pomocí subjektů v zahraničí výhodná. Je tomu tak z důvodu fixních nákladů na založení a provoz společnosti v zahraničí, které musí úspora na daních financovat.

Pro každý zahraniční stát lze odvodit rovnice, pomocí které lze spočítat, od jak velkého zisku se přesun do daného státu vyplatí. Následuje odvození rovnice pro Nizozemsko, rovnice (1-5).

$$Z * 0,19 = NZ + NS + Z * \frac{3}{4} * 0,19 + Z * \frac{1}{4} * t \quad (1)$$

$$0 = NZ + NS + Z * \frac{3}{4} * 0,19 + Z * \frac{1}{4} * t - Z * 0,19 \quad (2)$$

$$-NZ - NS = Z * \frac{3}{4} * 0,19 + Z * \frac{1}{4} * t - Z * 0,19 \quad (3)$$

$$-NZ - NS = Z * \left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * t - 0,19 \right) \quad (4)$$

$$Z = \frac{-NZ - NS}{\left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * t - 0,19 \right)} \quad (5)$$

kde: NZ jsou náklady na založení;

NS jsou správní náklady;

Z výše hrubého zisku;

t je daňová sazba.

Po dosazení:

$$Z = \frac{-4\,960 - 2\,554}{\left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * 0,05 - 0,19 \right)} \quad (6)$$

Předcházející rovnice (6) je výpočet pro výši zisku, od kterého se vyplatí uvažovat o založení mateřské společnosti v zahraničním státě, v tomto případě v Nizozemsku. Jedná se ve skutečnosti o porovnání daňové zátěže dvou případů: první je danění celého zisku v ČR a druhý je v případě danění části zisku v zahraničí. Poslední vzorec je ve skutečnosti výpočet bodu zvratu, od kterého se již založení mateřské společnosti v Nizozemsku projevuje snížením daňových nákladů, a tedy zvýšením disponibilního zisku. Výpočet byl proveden v programu MS Excel a určil pro zlomový zisk hodnotu 214 685,7 €.

Rovnice pro státy Kypr a Irsko bude v jedné věci odlišná. Pro snížení daňové zátěže je v Nizozemsku použit takzvaný inovační box, v rámci kterého nelze uplatnit náklady, které přímo nesouvisí právě s činností inovačního charakteru. Právě proto zde nejsou uplatněny náklady na založení a obsluhu společnosti. V ostatních státech však vzhledem k využívání pouze nižší sazby zdanění z příjmu právnických osob již lze tyto náklady uplatnit, což povede k vytvoření rovnice, která tuto skutečnost bude odrážet. Následuje tedy odvození obdobné rovnice pro Irsko a Kypr, rovnice (7-13).

$$Z * 0,19 = NZ + NS + Z * \frac{3}{4} * 0,19 + \left\{ \left(Z * \frac{1}{4} \right) - NZ - NS \right\} * t \quad (7)$$

$$0 = NZ + NS + Z * \frac{3}{4} * 0,19 + \left\{ \left(Z * \frac{1}{4} \right) - NZ - NS \right\} * t - Z * 0,19 \quad (8)$$

$$-NZ - NS = Z * \frac{3}{4} * 0,19 + \left\{ \left(Z * \frac{1}{4} \right) - NZ - NS \right\} * t - Z * 0,19 \quad (9)$$

$$-NZ - NS = Z * \frac{3}{4} * 0,19 - t * NZ - t * NS + Z * \frac{1}{4} * t - Z * 0,19 \quad (10)$$

$$-NZ + t * NZ - NS + t * NS = Z * \frac{3}{4} * 0,19 + Z * \frac{1}{4} * t - Z * 0,19 \quad (11)$$

$$(-1 + t) * NZ + (-1 + t) NS = Z * \left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * t - 0,19 \right) \quad (12)$$

$$Z = \frac{(-1 + t) * NZ + (-1 + t) NS}{\left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * t - 0,19 \right)} \quad (13)$$

kde: NZ jsou náklady na založení;

NS jsou správní náklady;

Z výše hrubého zisku;

t je daňová sazba.

Po dosazení pro Kypr dostaneme rovnici 14:

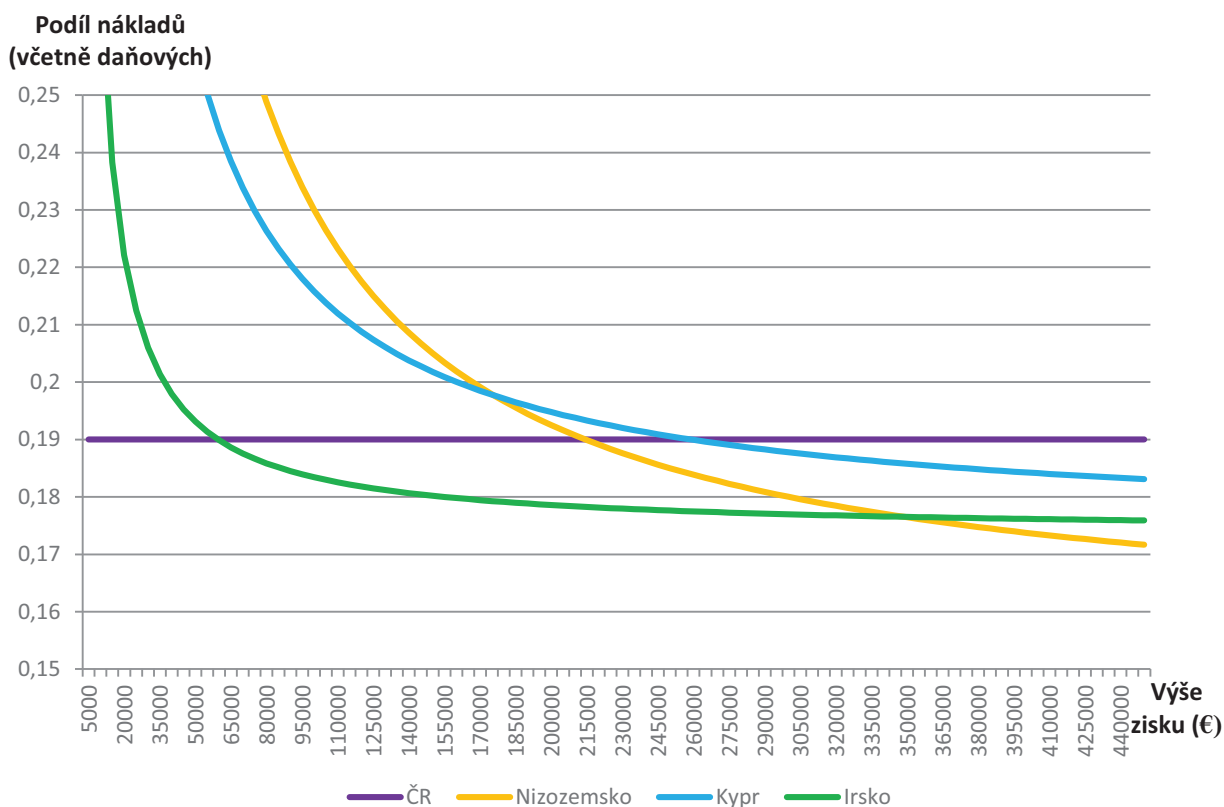
$$Z = \frac{(-1 + 0,125) * 3\,379 + (-1 + 0,125) * (1\,079 + 350)}{\left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * 0,125 - 0,19 \right)} \quad (14)$$

Po provedení výpočtu vychází pro Kypr hodnota 258 892,3 €, tedy více, než v případě Nizozemska.

Po dosazení pro Irsko pak platí rovnice 15:

$$Z = \frac{(-1 + 0,125) * 694 + (-1 + 0,125) * 412}{\left(\frac{3}{4} * 0,19 + \frac{1}{4} * 0,125 - 0,19 \right)} \quad (15)$$

Pro Irsko pak jako zlomový hrubý zisk vychází hodnota 59 553,9 €, což je jednoznačně nejméně ze všech tří států.



Obrázek 5: Graf závislosti podílu nákladů na výši zisku

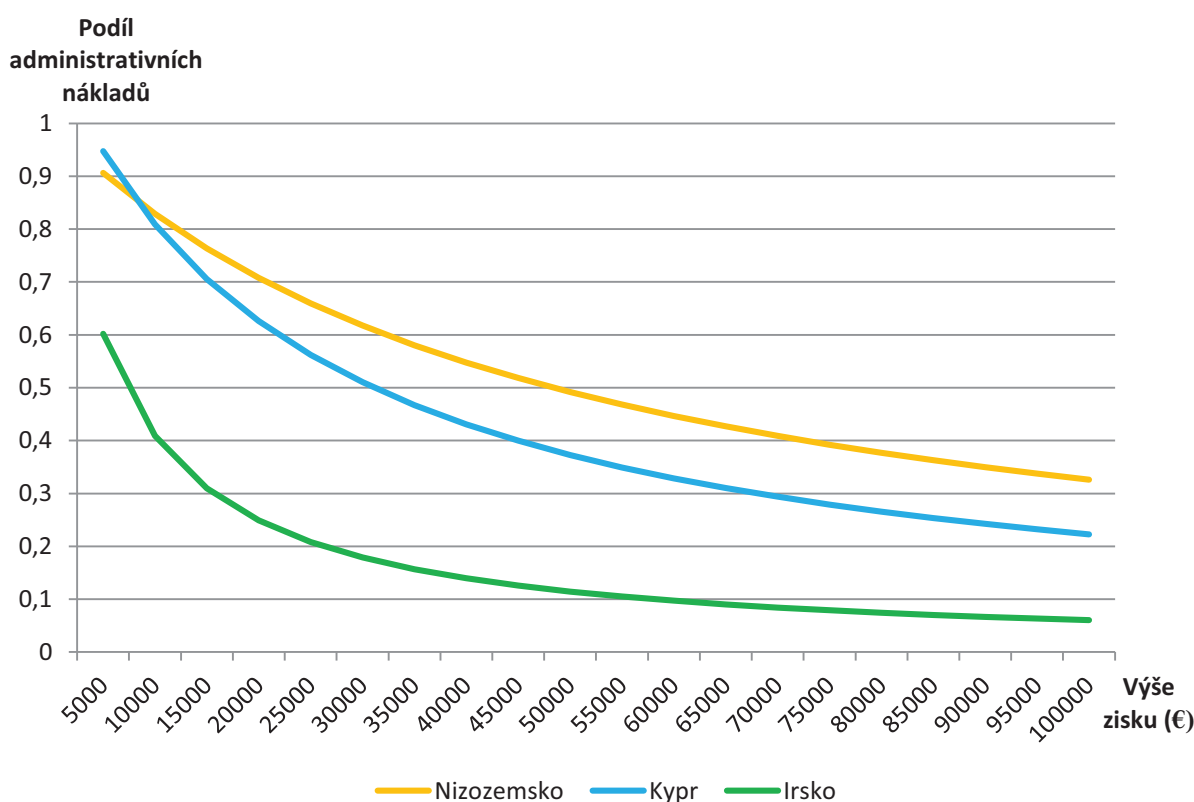
Zdroj: vlastní zpracování

Předcházející graf (obrázek 5) monitoruje vývoj podílu sumy daňových povinností a administrativních nákladů na měnícím se hrubém zisku. Jedná se tedy o jistou formu grafické interpretace výše odvozených rovnic, protože lze z grafu určit, při jakém hrubém zisku se vyplatí uvažovat o přesunu do některých zemí a kdy takovéto úvahy postrádají z hlediska finanční výhodnosti smysl.

V případě kompletního zdanění veškerých zisků v České republice je situace jednoduchá, protože s tím nejsou spojeny žádné dodatečné administrativní náklady a uplatňuje se proporcionální zdanění ve výši 19 %. To má za následek, že při jakékoliv výši hrubého zisku bude vždy suma dodatečných nákladů a daně ve výši 19 % z hrubého zisku. V případě ostatních států je situace komplikovaná z důvodu existence dodatečných administrativních nákladů na založení a správu společnosti v zahraničí, ostatně právě jejich existence způsobuje, že při nízkých ziscích se založení společnosti v zahraničí nevyplácí. To potvrzuje také výše uvedený graf. V případě pohledu na Irsko a Kypr je situace jednoznačná. Vzhledem ke stejné sazbě v obou zemích a zároveň vyšším nákladům na Kypru je z pohledu financí výhodnější Irsko v celém intervalu. Zajímavá je situace Nizozemska, které poskytuje nejnížší daňovou sazbu (v případě použití inovačního boxu, což je jedním z předpokladů v příkladu), ale

zároveň také nejvyšší dodatečné náklady. Tyto skutečnosti mají za následek to, že při slabém využití nízké daňové sazby, tedy v případě nízkých zisků, je založení společnosti nejméně výhodné. Nicméně s rostoucím ziskem postupně překonává Kypr a následně také Irsko, protože vysoké dodatečné náklady tvoří stále menší podíl a převažují výhody nízké daňové sazby.

Podíl nákladů na založení a správu mateřské společnosti je faktorem, který ovlivňuje výhodnost jednotlivých variant. Následující graf (obrázek 6) znázorňuje procentní podíl těchto nákladů na celkových výdajích vyplývajících z daňové povinnosti a právě založení a obsluhy samotné mateřské společnosti v zahraničí. Při logické úvaze by poměrná část příslušných nákladů pro každou zemi měla s postupně se zvyšujícím hrubým ziskem klesat, protože příslušné náklady jsou v absolutní výši neměnné. Tuto úvahu následující graf jednoznačně potvrzuje, ale zároveň poskytuje zajímavější fakt týkající se porovnání vybraných států, a to vzhledem k charakteru zdanění a logicky také samotné výši nákladů.



Obrázek 6: Graf podílu administrativních nákladů na celkových nákladech včetně daňových

Zdroj: vlastní zpracování

Vzhledem k nízké absolutní výši administrativních nákladů je jejich nejnížší podíl na výdajích v Irsku a nejvyšší v Nizozemsku, což způsobuje jednak jejich nejvyšší hodnota

v této zemi a zároveň také využití inovačního boxu ke zdanění pěti procenty, tedy nejnižší daň.

Absolutní výše administrativních nákladů je pak v Nizozemsku nejvyšší ze všech tří zemí, a právě z důvodu rozdílu daňových sazeb a velikosti administrativních nákladů je pro většinu zvoleného intervalu hrubých zisků podíl administrativních nákladů na celkových výdajích nejvyšší. Zajímavostí je, že pro velmi nízké zisky, pro které se však ve skutečnosti ani nevyplatí uvažovat o založení společnosti v zahraničí, je podíl administrativních nákladů v Nizozemsku nižší, než na Kypru. Tento fakt lze dávat za příčinu nedostatečnému využití nízké daňové sazby inovačního boxu při nízkých ziscích. Ovšem je důležité zdůraznit, že nejedná o situaci, při které se vyplatí uvažovat o založení společnosti v zahraničí.

5 ZHODNOCENÍ

Z prezentovaných příkladů lze vyvodit závěr, že při nižších ziscích se založení mateřské společnosti v zahraničí nevyplácí. Tento závěr však vychází z předpokladu, že podnik chce veškeré náklady spojené se založením a financováním matky v zahraničí pokrýt daňovou úsporou již v prvním roce takto stanovené struktury společností. Pochopitelně situace, kdy je matka založena pouze na jedno účetní období, není častá, nicméně podnikatel nemusí v dalších letech dosahovat dostatečně velkých zisků a navíc, a to je stěžejní faktor daňové problematiky, neví, jakým způsobem se bude měnit legislativa, ať v domácí zemi (ČR) nebo v zahraničí. Nicméně je zřejmé, že velikost podniku vyjádřena formou výše zisku bude klíčovým faktorem v rozhodování o založení společnosti v zahraničí. Nižší daňová sazba v jiné zemi totiž musí být dostatečně využita, aby „vydělala“ na dodatečné administrativní náklady a zároveň aby dokázala uspořit podniku finanční prostředky.

A právě tímto se otevírá další aspekt daňových rájů, protože důvodem k přesídlení podniků často nebývá pouze daňová úspora, ale také další aspekty, tentokrát spíše kvalitativního charakteru právního prostředí. Karel Židek ze společnosti zabývající se zakládáním společností v zahraničí řekl, že „*motivem pro přesun jsou stále častěji také právní jistota nebo ochrana majetku a jeho správa.*“ [49] Zmiňuje tedy právní jistotu, kterou lze chápat právě jako stabilitu právního prostředí, na které si zakládá například Nizozemsko. To dokládá také vývoj posledních let, protože zatímco na Kypru se zvedla korporátní sazba daně z 10 % na 12,5 % a v Irsku vláda zrušila možnost využívat takzvaný Double Irish, tak nizozemské právní předpisy vykazují v posledních letech konzistentnost a, byť je daňová optimalizace s využitím Nizozemska přeci jen administrativně náročnější, proto je velmi oblíbenou destinací podnikatelů. Jako významný parametr v souvislosti s přesunem podnikání do Nizozemska se uvádí také ochrana majetku.

Nizozemsko, i podle příkladů, láká spíše velké firmy k daňové optimalizaci, které dokáží ve vysokém zisku rozředit vyšší dodatečné náklady. Zároveň velké společnosti jsou schopny dosáhnout na inovační box a využít pro své aktivity, i ve větší míře než ve 25 procentech, velmi nízkou daňovou sazbu, protože jejich produkce je unikátní.

Kypr v modelovém srovnání ztrácí na Irsko i Nizozemsko a hlavní podíl na tom má nedávné zvýšení sazby korporátní daně z 10 na 12,5 %. Je tak na stejné úrovni jako v Irsku, avšak je spojena s vyššími dodatečnými náklady, a proto z hlediska finanční výhodnosti za Irskem zaostává. Nicméně podnikatelům nabízí další výhody týkající se ochrany informací apod.

Irská republika patří k oblíbené destinaci amerických a britských podnikatelů, nicméně v žebříčcích týkajících se českých společností se často neobjevuje. Svou roli sehrává jistě vzdálenost a jiný charakter právní úpravy. Nicméně vzhledem ke zvýšení korporátní daně na Kypru se Irsko stalo spolu s ním státem s nejnižší daňovou sazbou v rámci Evropské unie, a tak i přes rušení některých optimalizačních možností (např. Double Irish) stále nabízí výhodné podmínky v rámci daňové konkurence.

ZÁVĚR

Státy Evropské unie jsou rozdílné v řadě aspektů každodenního života, mezi které patří také daňové soustavy. Z pohledu podnikatelů může být v dnešním globalizovaném světě tato rozdílnost vnímána jako prostor k optimalizaci daňové povinnosti. Důležité ovšem je to, že ne pro každý podnikatelský subjekt jsou takové úvahy smysluplné. Hraje zde roli hned několik faktorů, z nichž samotný podnikatel v době podnikání ovlivní jen malou část.

Zcela zásadní je faktor vyjadřující velikost firmy, ve smyslu objemu hrubého zisku určeného ke zdanění. Založení společnosti v zahraničí a její následný provoz je spojen s jistými fixními náklady, které musí vynaložit zakladatel, ať je firma velká, nebo malá. V případě, že chce co nejrychlejší návrat takto vydaných finančních prostředků, tak je klíčové zhodnotit, zda daňová úspora pokryje a ideálně samozřejmě převýší tyto administrativní náklady, ostatně to je důvod, proč příslušný podnikatel zvažuje založení společnosti v zahraniční zemi.

Dalším klíčovým aspektem, který ovlivní již to, zda vůbec bude podnikatel uvažovat o založení společnosti v zahraničí, je množina odběratelů. V některých státech existuje tendence upřednostňovat k zadání veřejných zakázek domácí subjekty, někdy je dokonce vyžadováno (je to podmínkou udělení) sídlo v daném státě. Proto podniky s významnou částí odběratelů ve formě státu či dalších samosprávních celků mají daňovou optimalizaci touto formou složitější, někdy až nereálnou.

Významnou roli hraje také samotný obor podnikání, protože některé státy svou podnikatelskou vstřícnost omezují na vybrané sektory hospodářství. Například sídlo v Nizozemsku bez využití inovačního boxu řadě podniků daňovou úsporu na dani z příjmu právnických osob nepřinese.

Další stranou mince daňové konkurence jsou paradoxně nedaňové faktory, které spočívají spíše v kvalitativních faktorech podnikání v dané zemi. Tyto faktory se týkají například informační povinnosti, ochrany majetku, stability právního prostředí apod. Podobné výhody lze jen těžko kvantifikovat, protože často nemají přímou návaznost na vytvořenou úsporu. Jedná se spíše jen o pozitivní efekty, které se příznivě projeví na jednoduchosti podnikání a jistoty v případě provádění rizikových operací. Stěžejním motivem k přesunu podnikání je však nezpochybnitelná daňová úspora v případě využití k založení společnosti jiné země, než té domácí.

Daňová konkurence je tedy v rámci Evropské unie přítomna, i přes dlouhodobou snahu EU ji omezit pomocí daňové harmonizace. Předpokladem totiž je, že daňová soutěž je škodlivá, protože podniky pak neodvádí adekvátní daně tomu, v jakém státě, jakým způsobem a jak intenzivně využívají veřejné služby. Avšak z pohledu podnikatelů se o škodlivou soutěž nejedná, naopak v ní vidí nejenom možnost snížit svou daňovou povinnost a tím zvýšit disponibilní prostředky vlastníků společnosti, ale často také potrestat nepřiměřené daně v domácím státě, či jeho neefektivní nebo neprůhlednou činnost. Každý podnikatel, který chce z daňové konkurence těžit pro svou firmu pozitivně, si pak vybírá právní úpravu takového státu, která je obvykle cíleně zaměřena na segment podnikatelských subjektů s podobnými požadavky.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] Akonttrust. *Daňový ráj v Irsku končí*. [online] 15-10-2014 [cit. 18-02-2016] Dostupné z: <https://www.akont.cz/nase-znalosti/prispevky.html/83_319-danovy-raj-v-irsku-konci/4>
- [2] Akonttrust. *Historie společnosti Akont*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/o-nas/nase-historie.html>>
- [3] Akonttrust. *Jurisdikce podle státu. Irsko*. [online] [cit. 15-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/irsko.html>>
- [4] Akonttrust. *Jurisdikce podle státu. Kypr*. [online] [cit. 15-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/kypr.html>>
- [5] Akonttrust. *Jurisdikce podle státu. Nizozemsko*. [online] [cit. 15-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/nase-znalosti/prehled-jurisdikci/nizozemsko.html>>
- [6] Akonttrust. *Mezinárodní daňové plánování*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/reseni/mezinarodni-danove-planovani.html>>
- [7] Akonttrust. *Onshore společnosti*. [online] [cit. 08-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/sluzby/korporatni/onshore-spolecnosti.html>>
- [8] Akonttrust. *Profil společnosti*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.akont.cz/o-nas/profil-spolecnosti.html>>
- [9] Akonttrust. *Původ kapitálu v ČR. Sídlo v cizině má stále více firem*. [online] 02-10-2007 [cit. 03-02-2016] Dostupné z: <https://www.akont.cz/sk/nase-znalosti/prispevky.html/83_172-puvod-kapitalu-v-cr-sidlo-v-cizine-ma-stale-vice-firem./0>
- [10] Antonis Paschalides & Co LLC. *What are the consequences of a limited liability company?* [online] [cit. 20-02-2016] Dostupné z: <<http://www.paschalides.com/en/articles/corporate-articles/98-frequently-asked-questions-on-cyprus-companies>>
- [11] AZÉMAR, Céline, DESBORDES, Rodolphe, WOOTON, Ian. *Testing Tax Competition. CESifo Conference on Global Economy*. 30 pp. [online] Dostupné z: <https://scholar.google.cz/scholar?q=wooton+testing+tax+competition&hl=cs&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholart&sa=X&ved=0ahUKEwjh3Yje7f_LAhXFbZoKHd6uD7MQgQMIGzAA>

- [12] Bisnode. *V daňovém ráji má vlastníka již 13 400 českých firem.* [online] 13-07-2015 [cit. 9-02-2016] Dostupné z: <<http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/v-danovem-raji-ma-vlastnika-jiz-13-400-ceskych-firem/>>
- [13] COLLINS, Stephen. *IMF demanded hike in 12.5% tax in bailout talks.* [online] 29-09-2014 [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.irishtimes.com/business/economy/imf-demanded-hike-in-12-5-tax-in-bailout-talks-1.1944531>>
- [14] Companies Registration Office. *Financial Statements Requirements.* [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<https://www.cro.ie/Annual-Return/Financial-Statements-Requirements/Small-Company>>
- [15] CompanyFormations.ie. *Company Formations Price List.* [online] [cit. 21-02-2016] Dostupné z: <<https://www.companyformations.ie/company-formations/company-formations-price-list>>
- [16] Česká národní banka. *Kurzy devizového trhu.* [online] [cit. 17-02-2016] Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp>
- [17] *Daně z dividend zůstanou. Senát zamítl jejich zrušení.* [online] 2015 [cit. 20-02-2016] Dostupné z: <http://ekonomika.idnes.cz/senat-zamitl-danove-zmeny-souvisejici-s-obcanskym-zakonikem-p5v-/ekonomika.aspx?c=A130912_123118_ekonomika_spi>
- [18] DELOITTE. *Cyprus Tax Facts 2015.* [online] 2015 [cit. 20-02-2016] Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/tax/CY_Tax_TaxFacts2015EN_Noexp.pdf>
- [19] DELOITTE. *Taxation and Investment in Czech Republic 2015.* [online] 2015 [cit. 20-02-2016] Dostupné z: <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublicguide-2015.pdf>>
- [20] DELOITTE. *Taxation and Investment in Ireland 2014.* [online] 2014 [cit. 20-02-2016] Dostupné z: <<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2014.pdf>>
- [21] DELOITTE. *Taxation and Investment in Netherlands 2015.* [online] 2015 [cit. 19-02-2016] Dostupné z:

<<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-netherlandsguide-2015.pdf>>

- [22] *Doing Business 2016. Distance to frontier and ease of doing business ranking.* [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/~/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-Reports/English/DB16-Chapters/DB16-DTF-and-DBRanking.pdf>>
- [23] EDWARDS, Jeremy, KEEN, Michael. Tax Competition and Leviathan. *European Economic Review*, 40, 1996, 113-134. [online] Dostupné z: <https://www.researchgate.net/profile/Michael_Keen/publication/223332901_Tax_Competition_and_Leviathan/links/00b7d52f23bf46c701000000.pdf>
- [24] European Commission. *Otázky a odpovědi týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB).* [online] 16-03-2011 [cit. 15-12-2015] Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_cs.htm>
- [25] European Commission. *Questions and Answers on the CCCTB re-launch* [online] 17-06-2015 [cit. 15-12-2015] Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm>
- [26] European Commission. *State aid: Commission investigates transfer pricing arrangements on corporate taxation of Apple (Ireland) Starbucks (Netherlands) and Fiat Finance and Trade (Luxembourg).* [online] 11-06-2014 [cit. 30-12-2015] Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-663_en.htm>
- [27] *Evropská komise obvinila Irsko z nelegální státní pomoci firmě Apple.* [online] 30-09-2014 [cit. 18-02-2016] Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-62883200-evropska-komise-obvinila-irsko-z-nelegalni-statni-pomoci-firme-apple>>
- [28] Evropská komise. *Evropská komise chce v EU spravedlivější a transparentnější zdanění.* [online] 18-02-2015 [cit. 30-12-2015] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/ceskarepublika/press/press_releases/150218_tz_154436_cs.htm>
- [29] Expatax B.V. *Doing Business in the Netherlands.* [online] [cit. 17-02-2016] Dostupné z: <<http://www.expatax.nl/Documents/Brochure-Setting-up-a-company-in-the-Netherlands.pdf>>
- [30] Expatax. *Company formation.* [online] [cit. 15-02-2016] Dostupné z: <<http://www.expatax.nl/limitedcompany.php>>

- [31] Expatax. *Full service tax and accounting firm in the Netherlands*. [online] [cit. 03-02-2016] Dostupné z: <<http://www.expatax.nl/index.php>>
- [32] Formacompany. *Cyprus Company Incorporation - Fees*. [online] [cit. 17-02-2016] Dostupné z: <<http://www.formacompany.com/en/cyprus/cyprus-company-formation-fees.php>>
- [33] Formacompany. *Ireland Company Incorporation - Fees*. [online] [cit. 17-02-2016] Dostupné z: <<http://www.formacompany.com/en/ireland/ireland-company-formation-fees.php>>
- [34] Formacompany. *Netherlands Company Incorporation - Fees*. [online] [17-02-2016] Dostupné z: <<http://www.formacompany.com/en/netherlands/netherlands-company-formation-fees.php>>
- [35] IDA IRELAND. *Taxation in Ireland 2016*. [online] [cit. 15-02-2016] Dostupné z: <http://www.idaireland.com/docs/publications/Taxation_2016.pdf>
- [36] Innovative Tax. *Dutch IP Innovation Box: effective tax rate of 5% on R & D activities*. [online] 02-04-2013 [cit. 10-02-2016] Dostupné z: <<http://innovativetax.com/news/dutch-ip-innovation-box-effective-tax-rate-of-5-on-r-d-activities.html>>
- [37] Investopedia. *25% Rule*. [online] [cit. 21-02-2016] Dostupné z: <<http://www.investopedia.com/terms/1/25-percent-rule.asp>>
- [38] Irish Formations. *Nominee Company Secretary Service*. [online] [cit. 21-02-2016] Dostupné z: <<https://www.irishformations.ie/product/nominee-company-secretary-service/>>
- [39] Irish Formations. *Non-Resident Company Formation Package*. [online] [cit. 21-02-2016] Dostupné z: <<https://www.irishformations.ie/product/the-non-resident-package/>>
- [40] Irish Formations. *Private Limited Company LTD*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<https://www.irishformations.ie/private-limited-company-ltd/>>
- [41] JEDLIČKA, Pavel, JEDLIČKA, Vít. Daňová podpora ekologické osobní dopravy. In: *Hradecké ekonomické dny. Recenzovaný sborník mezinárodní odborné konference Hradecké ekonomické dny 2016*, s. 98-104. ISSN 2464-6032
- [42] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. První vyd. Praha: ASPI, a.s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0

- [43] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. Vyd. neuv. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
- [44] MCDONALD, Henry. *Ireland to abolish controversial 'double Irish' tax arrangement*. [online] 14-10-2014 [cit. 18-02-2016] Dostupné z: <<http://www.theguardian.com/world/2014/oct/14/ireland-abolish-double-irish-tax-scheme-apple>>
- [45] Meriglobe. *O nás*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.meriglobe.com/cs/cs/o-spolecnosti/>>
- [46] Meriglobe. *Založení midshore společnosti*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.meriglobe.com/cs/cs/podnikani-v-zahranici/zalozeni-midshore-spolecnosti/>>
- [47] MITCHELL, Daniel J. *The Economics of Tax Competition – Harmonization vs. Liberalization*. [online] [cit. 28-12-2015] <<http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/tax-competition.pdf>>
- [48] National Competitiveness Council. *Costs of Doing Business in Ireland 2015*. [online] 2015 [cit. 20-02-2016] Dostupné z: <http://www.competitiveness.ie/Publications/2015/24022045-Costs_of_Doing_Business_in_Ireland-Publication.pdf>
- [49] NĚMEC, Jan. *Jaké jsou nejoblíbenější daňové ráje, kde mizejí české firmy*. [online] 03-03-2012 [cit. 03-02-2016] Dostupné z: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-54903190-pryc-z-ceska-kdo-muzes>>
- [50] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Vyd. neuv. Praha: Aspi, a.s., 2005, 236 s. ISBN 80-7357-142-0
- [51] O'CARROLL, Lisa. *Ireland bailout: full Irish government statement*. [online] 28-10-2010 [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.theguardian.com/business/ireland-business-blog-with-lisa-ocarroll/2010/nov/28/ireland-bailout-full-government-statement>>
- [52] OECD PUBLICATIONS. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. vyd. neuvedeno Paříž: OECD, 1998. 80 s. ISBN 92-64-16090-6

- [53] OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. [online] [cit. 29-12-2015] Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/#d.en.341948>>
- [54] OECD. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. [online] [cit. 29-12-2015] Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/#d.en.352380>>
- [55] OECD. *Tax Transparency 2014. Report on progress*. [online] 2014 [cit. 28-12-2015] Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>>
- [56] OECD. *Tax Transparency 2015. Report on progress*. [online] 2015 [cit. 28-12-2015] Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2015.pdf>>
- [57] OECD. *The OECD classification of taxes*. [online] [cit. 20-09-2015] Dostupné z: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/OECD-Revenue-Statistics-2014-classification-of-taxes.pdf>>
- [58] PWC. *Doing Business in the Netherlands 2015*. [online] [cit. 10-02-2016] Dostupné z: <<https://www.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-doing-business-in-the-netherlands-2015.pdf>>
- [59] PWC. *Tax Facts & Figures 2015 – Cyprus*. [online] 2015 [cit. 20-02-2016] ISSN 1450-4286. Dostupné z: <<https://www.pwc.com.cy/en/publications/assets/tax-facts-figures-english-2015.pdf>>
- [60] REDOANO, Michela. Tax competition among European countries. Does the EU matter? *European Journal of Political Economy*, 34 (2014), 353-371 [online] Dostupné z: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0176268014000251>>
- [61] SMITH, Adam. *Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*. Vyd. neuvedeno. Praha: Liberální institut, 2001. 986 s. ISBN 80-86389-15-4
- [62] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6
- [63] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.

- [64] Taxation and businesses. Corporation tax. [online] [cit. 10-02-2016] Dostupné z: <<https://www.government.nl/topics/taxation-and-businesses/contents/corporation-tax>>
- [65] *Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014. 308 s. ISBN 978-92-79-35672-8.
- [66] The Economist. *Rise of the midshores*. [online] 16-2-2013 [cit. 06-02-2016] Dostupné z: <<http://www.economist.com/news/special-report/21571555-offshore-industrys-centre-gravity-shifting-eastwards-rise-midshores>>
- [67] TPA Horwath. *Mezinárodní daňové plánování*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.tpa-horwath.cz/cs/c/sluzby/danove-poradenstvi/mezinarodni-danove-planovani>>
- [68] TPA Horwath. *Společnost*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.tpa-horwath.cz/cs/c/o-nas/spolecnost>>
- [69] TRAMBA, David. *Čeští miliardáři se stěhují do Lucemburku*. [online] 24-08-2015 [cit. 03-02-2016] Dostupné z: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-64505180-cesti-miliardari-se-stehuji-do-lucemburku>>
- [70] Valian.cz. *Ceník offshore společností*. [online] [cit. 17-02-2016] Dostupné z: <<http://www.valian.cz/cz/cenik/cenik-offshore-spolecnosti/>>
- [71] Valian.cz. *Daňové ráje*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.valian.cz/cz/danove-raje/>>
- [72] Valian.cz. *O naší společnosti*. [online] [cit. 05-02-2016] Dostupné z: <<http://www.valian.cz/cz/o-nas/>>
- [73] Verheid.nl. *Wet op de dividendbelasting 1965. Artikel 5*. [online] [cit. 08-02-2016] Dostupné z: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0002515/geldigheidsdatum_08-02-2016#HoofdstukIII>
- [74] Verheid.nl. *Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Artikel 22*. [online] [cit. 08-02-2016] Dostupné z: <http://wetten.overheid.nl/BWBR0002672/HoofdstukV/Artikel22/geldigheidsdatum_08-02-2016>

- [75] VK Data. *Fiscal avalanche in tax haven the Netherlands*. [online] 05-04-2013 [cit. 9-02-2016] Dostupné z: <<https://vkdata.wordpress.com/2013/04/05/fiscal-avalanche-in-tax-haven-the-netherlands/>>
- [76] World Bank Group. *Doing Business. Cyprus: Paying Taxes*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/cyprus/>>
- [77] World Bank Group. *Doing Business. Cyprus: Starting a Business*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/cyprus/>>
- [78] World Bank Group. *Doing Business. Czech Republic: Paying Taxes*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/czech-republic/>>
- [79] World Bank Group. *Doing Business. Czech Republic: Starting a Business*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/czech-republic/>>
- [80] World Bank Group. *Doing Business. Economy Rankings*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/rankings>>
- [81] World Bank Group. *Doing Business. Germany: Starting a Business*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/germany/>>
- [82] World Bank Group. *Doing Business. Ireland: Paying Taxes*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ireland/>>
- [83] World Bank Group. *Doing Business. Ireland: Starting a Business*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ireland/>>
- [84] World Bank Group. *Doing Business. Netherlands: Paying Taxes*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/netherlands/>>
- [85] World Bank Group. *Doing Business. Netherlands: Starting a Business*. [online] [cit. 16-02-2016] Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/netherlands/>>
- [86] *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu*. In: MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. 24. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2015. 272 s. ISBN 978-80-247-5507-6