

Bulletin

Komory daňových poradců ČR



3/2023

- TÉMATA VYDÁNÍ: Pilíř II a Účetnictví
- ROZHOVOR: JUDr. Ing. Jiří Kappel, Ph.D. – ředitel odboru Daně z příjmů na MF ČR
- Oceňování současnou hodnotou u dlouhodobých pohledávek a závazků
- Přechodný bezpečný přístav v návrhu zákona o dorovnávacích daních
- Nařízení MiCA je realitou – připravme se na poctivé a věrné vykazování kryptoaktiv v účetnictví a zdaňování transakcí s kryptoaktivy

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

toto vydání Bulletinu KDP ČR je prvním číslem, které pro vás připravila nová Redakční rada. Moje úvodní slovo bude poněkud netypické, protože vás hned v úvodu chci s novými členy seznámit.

Nové složení Redakční rady je: Jana Tepperová, Petra Nováková, Jana Skálová, Milan Vodička, Hana Zídková, Jiří Kostohryz, Michal Dvořák, Lenka Krupičková, Jiří Pospíšil, Jáchym Lukeš, Vít Křivánek, Bohumil Havel, Marie Velfová, Jana Fuksová a Josef Nešleha. Členy jsem uvedla bez titulů a v pořadí dle služebního stáří, tedy počínaje těmi služebně nejstaršími. Jsem velmi ráda, že se Redakční rada rozrostla na 15 členů, jejichž medailonky a fotografie naleznete na konci tohoto čísla (tam už jsme dle abecedy a se všemi tituly).

A teď už pojďme k obsahu tohoto čísla. Začínáme rozhovorem s panem Jiřím Kappellem, ředitelem odboru Daně z příjmu na Ministerstvu financí ČR, kterým předznamenáváme hlavní téma tohoto čísla, a to je dorovnávací daň. Pokud bychom měli obecně popsat účel a princip dorovnávacích daní, potom je jejich cílem výrazně omezit daňovou konkurenci mezi jednotlivými státy napříč celým světem. Těmto praktikám některých států má být zamezeno tak, že společnosti, které patří do velkých nadnárodních skupin podniků, jejichž roční obrat celosvětově překračuje 750 mil. eur, musí v jednotlivých státech, kde mají své pobočky, zaplatit daně z dosažených zisků v částce efektivního zdanění ve výši minimálně 15 %. Pokud se tak neděje prostřednictvím existujících pravidel zdaňování příjmů, bude k dosažení cíle využito dodanění právě prostřednictvím dorovnávacích daní. Základní princip navrhovaných opatření je poměrně jasný, nicméně jednotné řešení, které bude aplikovatelné ve všech státech, je velmi složité a vyžaduje pokročilou znalost účetnictví, a to především problematiky mezinárodních účetních standardů.

Úvodu do problematiky dorovnávací daně se věnuje ve svém článku Marie Velfová, Petra Šmirausová a Jiří Kostohryz. Další článek od Terezy Petrášové a Simony Chlebcové přináší historický aspekt této daně a ukázkou praxe ze zahraničí v podobě implementace vnitrostátní dorovnávací daně na příkladu Velké Británie.

Třetí článek je od Ondřeje Nováka a Jany Fuksové. Ti rozebírají problematiku stálé provozovny z pohledu dorovnávací daně. Stálé provozovny jsou pro účely dorovnávacích daní posuzovány jako samostatné členské entity, tedy jako samostatné subjekty. To platí pro veškeré stálé provozovny, nejen ty v podobě registrovaných organizačních složek.

Poslední článek k dorovnávací dani z pera Jany Fuksové a Soni Saidlové rozebírá přechodné pravidlo bezpečného přístavu neboli dočasnou výjimku z povinnosti vypočítat dorovnávací daň. Toto pravidlo by mělo subjektům, u kterých se na základě zjednodušených kritérií neočekává platba dorovnávací daně, dát delší prostor pro zavedení vnitřních systémů pro podrobné výpočty efektivní sazby daně a dorovnávacích daní.

Po těchto výživných člancích očekáváte určitě nějaký odpočinek, ten se ale bohužel nedostaví. Pokračujeme dlouhými články na účetní témata, která jsou zapracována do nového zákona o účetnictví. Ačkoliv se jeho uvedení do života zpožďuje, považujeme za vhodné věnovat pozornost takovým účetním metodám, které bude dozejista obsahovat. Proto jsme požádali Alici Šrámkovou, aby nám připravila text o oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků současnou hodnotou. Tato povinnost se bude v budoucnu týkat pravděpodobně jen středních a velkých účetních jednotek.

Libor Vašek pro nás zpracoval článek o koncepci a úpravě leasingu dle IFRS. Důvodem je opět to, že nový zákon o účetnictví bude tuto metodu vykazování požadovat pro střední a velké účetní jednotky.

Po účetních tématech, která můžeme vztáhnout k připravovanému zákonu, následují další zajímavé články. Zamyšlení nad odloženou daní od Jáchyma Lukeše a Jiřího Pospíšila, problematika regulace kryptoaktiv od Simony Pacákové či zavedení uhlíkového cla od Colette Šinské.

Není v mých silách vyjmenovat a upozornit vás na všechny články v tomto vydání. Ano, je tentokrát tlusté, překonali jsme 70 stránek.

Ráda bych vás na závěr pozvala na tradiční seminář Národní účetní rady, který se bude konat v pátek 1. prosince 2023 v prostorách Vysoké školy ekonomické v Praze. Je zaměřen na novinky v daních, účetnictví a auditu pro rok 2024. Pozvánku na něj s podrobným programem naleznete v tomto čísle nebo na webových stránkách naší Komory <https://www.kdpcr.cz/nur>.

Přeji vám všem krásné čtení. ■



doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.,

daňový poradce č. 332, partner TPA Group, docentka na VŠE v Praze

Obsah

■ Úvodník

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. 1

■ Rozhovor

Rozhovor s JUDr. Ing. Jiřím Kappellem, Ph.D. –
ředitelem odboru Daně z příjmů na MF ČR
(doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.) 3

■ Pilíř II

Úvod do zákona o dorovnávacích daních aneb Pilíř II
(Ing. Marie Velflová, JUDr. Petra Šmirausová, Ph.D.,
Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.) 5

Zamyšlení se nad vybranými aspekty
kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně
v kontextu implementace OECD Pilíře II
(Ing. Mgr. Tereza Petrášová, Ing. Simona Chlebcová) 12

Problematika stálé provozovny v rámci právní úpravy
globální minimální daně
(Mgr. Ondřej Novák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M.) 15

Přechodný bezpečný přístav v návrhu zákona
o dorovnávacích daních
(JUDr. Jana Fuksová, LL.M., Ing. Soňa Saidlová) 22

■ Účetnictví

Oceňování současnou hodnotou u dlouhodobých
pohledávek a závazků (Ing. Alice Šrámková) 29

Koncepce a úprava leasingu v IFRS inspirací pro změny
v české účetní legislativě (Ing. Libor Vašek, Ph.D.) 34

Vykazujete při přeměnách odloženou daň?
(Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.) 43

■ Ostatní

Nařízení MiCA je realitou – připravme se na poctivé
a věrné vykazování kryptoaktiv v účetnictví a zdaňování
transakcí s kryptoaktivy (Ing. Simona Pacáková) 48

Nové nařízení zavádějící mechanismus uhlíkového
vyrovnání na hranicích (CBAM) – komplexní regulace
s globálními dopady (Mgr. Colette Šinská) 54

Jsou hluchá místa v právní úpravě důvodem k bezbrannosti
správního orgánu, aneb lze v daňovém řízení vyslechnout
bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu?
(Mgr. Ladislav Henáč) 58

Navždy tak trochu jiní? Prvních dvacet let Nejvyššího
správního soudu (JUDr. Barbara Pořízková,
JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.) 62

Přehled členů Redakční rady Bulletinu KDP ČR 64

■ Ze života KDP ČR

Slavnostní předávání osvědčení novým
daňovým poradcům 68

Přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám
na daňového poradce 70

XIV. ročník golfového turnaje KDP ČR 71

25. letní sportovní hry KDP ČR 72



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060

ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **29. 9. 2023**,

Datum předání do tisku: **22. 9. 2023**.

Tisk: **impax**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com a Pixabay.com.

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M., doc. JUDr. Bohumil Havel,
Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková,
Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D.,
Ing. Josef Nešleha, JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.,
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. – vedoucí redakční rady,
doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička,
Ing. Hana Zídková, Ph.D.

Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů,
které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas
s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových
stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových
portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 606 404 953,
mediakit a další informace na www.impax.cz.

Rozhovor s JUDr. Ing. Jiřím Kappellem, Ph.D. – ředitelem odboru Daně z příjmů na MF ČR

Otázky kladla doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.

Jaké fenomény poslední doby vidíte v kontextu příjmových daní jako důležité? Které z nich mohou do budoucna určovat směr vývoje daňových pravidel v ČR (digitalizace, globalizace, mobilita apod.)?

V našem prostředí považuji za zásadní směr vývoje daňových pravidel zejména snahu o zjednodušení daňového systému a postupné snižování administrativy. Z této perspektivy se snažíme dívat na stávající právní úpravu i návrhy legislativních změn. S tím pochopitelně souvisí i fenomén digitalizace, který se např. projeví v novém informačním systému finanční správy a umožní automatizaci řady agend. V oblasti daně z příjmů fyzických osob lze uvést v této souvislosti projekt individualizace, který v první fázi u závislé činnosti sníží administrativu na straně zaměstnavatelů a současně poplatníkům předvyplní daňová přiznání o data, kterými bude státní správa disponovat. V oblasti daně z příjmů právnických osob lze v kontextu zjednodušování právní úpravy zmínit projekt nového zákona o účetnictví a související návaznost na zákon o daních z příjmů, který sjednotí duplicitu a umožní pročistit např. úpravu daňového majetku a odpisování.

Jak vidíte do budoucna vliv mezinárodních organizací (EU, OECD, OSN a dalších) na podobu českého daňového práva?

Zcela zásadně, již v současnosti je řada základních komponentů daně z příjmů právnických osob a mezinárodního zdaňování navázána na unijní nebo mezinárodní úpravu a lze předpokládat, že tento trend bude i v budoucnu pokračovat. Popsané vidíme zřetelně na právě implementovaném pilířovém řešení globální daňové reformy a aktuálních návrzích iniciativ, jako je Unshell, FASTER a BEFIT. Na jednání v rámci těchto iniciativ se přitom aktivně podílíme a pracujeme na tom, aby byly pro Českou republiku přínosné, ale současně co nejméně administrativně zatěžující.

Jak vnímáte roli a potřebnost daňové konkurence v oblasti příjmových daní ve světle aktuálních iniciativ mířících právě na její omezení? Považujete v tomto ohledu koncept „globální“ minimální daně za přínosný a smysluplný (z pohledu ČR i celosvětově)?



Omezení daňové soutěže, která konstantně snižovala sazby efektivního zdanění, lze v současné fiskální situaci považovat za žádoucí. Z této perspektivy globální minimální daň dává smysl a lze předpokládat, že implicitně bude odrazovat nadnárodní skupiny od některých optimalizačních strategií. V budoucnu se tak můžeme zaměřit na jiné aspekty daňové konkurence než pouze na úroveň efektivního zdanění a nabídnout daňovým subjektům jednodušší, předvídatelná pravidla a kvalitativně vyšší úroveň clientského servisu než doposud.

Máte představu, kolika společností v České republice se zákon o dorovnávací dani dotkne? Ať už se jedná o globální, či

tuzemskou dorovnávací daň? Existuje případně odhad toho, kolik tato nová daň přinese do státního rozpočtu?

V návaznosti na interní odhady máme za to, že v zásadě budou dorovnávací daně platit pouze nižší stovky poplatníků, které náleží do několika desítek nadnárodních skupin. Vzhledem k tomu, že se v rámci konsolidačního balíčku navrhuje zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob, předpokládáme, že oproti původním odhadům bude fiskální dopad dorovnávacích daní asi poloviční, tedy přibližně 2 mld. Kč. Současně je třeba upozornit, že fiskální dopad může být rozložen i do inkasa daně z příjmů právnických osob, zejména pokud skupiny v návaznosti na úpravu opustí některá uspořádání snižující efektivní daňovou sazbu.

Bude Česká republika zjišťovat způsob implementace Pilíře II i v jiných jurisdikcích tak, aby se poplatníci lépe orientovali v tom, které státy daná pravidla kvalifikovaně implementovaly?

V tomto ohledu se budeme moci opřít hned o dva zdroje informací, za prvé lze předpokládat, že Komise bude posuzovat řádnost transpozice směrnice do právních řádů členských států a současně na úrovni OECD i EU bude probíhat tzv. peer review, které právě způsob implementace v jiných jurisdikcích bude posuzovat. V této souvislosti lze nicméně předpokládat, že vzhledem k omezenému počtu subjektů a relativně komplexní úpravě modelových pravidel přistoupí řada jurisdikcí k transpozici Pilíře II s minimálními odchylkami, ostatně tak jako Česká republika.

Jak se díváte na věčný konflikt a nutnost vážení mezi jednodušeстью a spravedlností (nejen) daňového práva?

Osobně jsem spíše zastáncem jednodušších norem ztělesňujících zásady, na kterých daná část daňového práva stojí, a odpůrcem kazuismu, který se nám občas v daňových předpisech objevuje. Na druhou stranu musíme respektovat mantinely, které nám pro tvorbu daňového práva vymezuje ústavní právo, legislativní pravidla a také judikatura vrcholných soudů.

Považujete zákon o daních z příjmů za složitý nebo nesrozumitelný? Kde případně vidíte největší slabiny zákona o daních z příjmů?

Zákon o daních z příjmů je nezbytné vnímat prizmatem jeho vzniku, stavem daňového práva a legislativní techniky v dané době, ale také v kontextu více než 30 lety protkanými novelizacemi, které často reagovaly na partikulární problémy. V tomto ohledu není složitost tohoto předpisu překvapivá a jeho používání může být čas od času provázeno interpretačními obtížemi. A právě mnohvrstevnatost tohoto předpisu je také jedním z jeho slabín, nelze jej prostě v jedné dílčí oblasti novelizovat tak, aby z něj dříve nebo později nevypadlo několik dalších problémů.

Jaká byla Vaše cesta k daním? Byly příjmové daně předmětem Vašeho zájmu již od počátku?

Zaměření na daňové právo jsem si zvolil již během studií, protože propojuje jak právní, tak ekonomické aspekty, které jsem studoval, a dává dohromady to nejlepší (nebo nejhorší) z obou světů. Poměrně výrazný vliv na toto rozhodnutí přitom měly specializované předměty, které na brněnských právech vedli nejen akademici, ale i daňoví praktici a odborníci z Odvolacího finančního ředitelství.

Pokud se podíváme na Vaše profesní kroky např. na LinkedIn, tak jste dokončil studium Ph.D., a to při vysokém pracovním nasazení v poradenské práci v Big4. Můžeme tedy zabrousit na akademickou půdu a udělat trochu propagaci doktorskému studiu? Jak hodnotíte přínos tohoto studia pro daňové odborníky, pro někoho, kdo chce pracovat v poradenství nebo ve státní správě?

Spíše než že by mělo doktorské studium formální hodnotu samo o sobě, vnímám jeho přínos v tom, že studenty konfrontuje s relativně velkým množstvím dat a odborné literatury, ve kterých se musí zorientovat a naučit se používat některé základní nástroje metodologie daného odvětví. V případě daňového práva se tak student naučí pracovat s judikaturou, kterou musí s ohledem na předmět jeho výzkumu korektně uchopit a zpracovat do celkem dlouhého, ale pokud možno stravitelného textu. Současně je třeba upozornit, že jeho prezenční formu je obtížné skloubit s profesní dráhou v poradenství nebo advokacii, což je také důvod, proč jsem zvolil kombinovanou formu studia. Pro praxi daňového právníka tak může být doktorské studium užitečnou, nikoli však nezbytně nutnou, nadstavbou.

Řadu našich kolegů určitě zajímá pohled „z druhé strany“. Jak jste vplul do práce na Ministerstvu financí a jak moc se liší Vaše pracování náplň či nasazení od poradenské práce?

Organizačně vzato se práce na ministerstvu zásadně neodlišuje od větších poradenských společností, jde o dynamickou činnost v relativně velkém týmu, ve kterém je třeba koordinovat jeho jednotlivé části v rámci několika souběžně běžících projektů.

Jakou formu spolupráce Ministerstva financí s Komorou daňových poradců byste rád viděl? Co by vám, tedy pracovníkům Ministerstva financí pomohlo a co vás naopak zatěžuje?

Vzhledem k tomu, že z poradenské praxe pocházím, tak nad rámec formálních kanálů, jako jsou koordinační výbory, připomínková řízení nebo konference, komunikuji s řadou kolegů i na neformální úrovni. V tomto smyslu tak můžeme využívat širší vědomostní báze, než kterou disponujeme interně, a dokážeme také propojit návrhy legislativy s praxí. A vzhledem k tomu, že mám mezi daňovými poradci několik přátel, se kterými se celkem často vídám, tak si nemohu (veřejně) stěžovat...

Děkujeme za rozhovor. ■

Úvod do zákona o dorovnávacích daních aneb Pilíř II



Ing. Marie Velflová,
daňový poradce č. 4024,
Deloitte Advisory, s. r. o.



JUDr. Petra Šmirausová, Ph.D.,
Ministerstvo financí ČR



Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.,
Ministerstvo financí ČR

Dne 18. 8. 2023 byl Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky předložen návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (dále jen „zákon o dorovnávacích daních“).¹ Zjednodušeně řečeno lze uvést, že návrh právní normy zavádí zcela nový, svou podstatou svébytný, daňový systém a daňové povinnosti pro vybrané typy poplatníků, kterými jsou pouze právnické osoby, popř. jiné entity

odlišné od fyzických osob. V následujícím článku si představíme základní parametry těchto nových daní.

Pokud bychom měli obecně popsat účel a princip dorovnávacích daní, potom je jejich cílem výrazně omezit daňovou konkurenci mezi jednotlivými státy napříč celým světem. Těmto praktikám některých států má být zamezeno tak, že společnosti, které patří do velkých nadnárodních (v případě EU i národních) skupin podniků, jejichž roční obrat celosvětově překračuje 750 mil. eur, musí v participujících státech, kde mají svou pobočku nebo jinou daňovou přítomnost, zaplatit daně z dosažených zisků v částce efektivního zdanění ve výši minimálně 15%. Pokud se tak neděje prostřednictvím existujících pravidel zdaňování příjmů, bude k dosažení cíle využito dodanění právě prostřednictvím dorovnávacích daní. Základní princip navrhovaných opatření je poměrně jasný, nicméně jednotné řešení, které bude aplikovatelné ve všech participujících státech, je velmi složité a vyžaduje pokročilou znalost účetnictví, a to především problematiky mezinárodních účetních standardů.

Historie a vývoj Pilíře II jakožto předlohy pro zákon o dorovnávacích daních

Zákon o dorovnávacích daních je výsledkem implementace směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. 12. 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii (dále jen „směrnice“). Směrnice je evropskou variantou pravidel tzv. Pilíře II, tedy vzorových pravidel přijatých OECD/G20 Inkluzivním rámcem BEPS² (angl. *Inclusive Framework*, dále také „IF“) v prosinci 2021³ (dále jen „modelová pravidla OECD“ či „modelová pravidla“). Pro pochopení základních myšlenek systematiky nových daní stručně shrneme genezi těchto norem.

V roce 2013 se pod záštitou OECD/G20 v reakci na rostoucí obavy z vyhýbání se daňovým povinnostem v kontextu korporátních daní ze strany velkých nadnárodních společností zrodil projekt BEPS (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*, eroze daňových základů a přesouvání zisků). Výsledkem byla sada 15 akcí⁴ (z velké části

1 Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=515&CT1=0>.

2 OECD/G20 Inkluzivní rámec BEPS byl zřízen v roce 2016 s cílem rozšířit projekt BEPS (angl. *Base Erosion and Profit Shifting*, eroze daňových základů a přesouvání zisků) a jeho závěry i mimo země OECD a G20. Záměrem bylo zajistit, aby se zainteresované země a jurisdikce, vč. rozvojových ekonomik, mohly rovnocenně podílet na vývoji standardů týkajících se otázek souvisejících s problematikou BEPS. V současné době jej tvoří 143 zemí a jurisdikcí. Všichni členové mají rovnocenné postavení. Členové se mj. zavazují k implementaci tzv. minimálních standardů vzešlých právě z projektu BEPS.

3 Dokument, jehož prostřednictvím byla tato pravidla přijata, nese označení Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Dostupný z: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.

dobrovolných) mající za cíl upravit řadu oblastí mezinárodního zdaňování. Implementace opatření z projektu BEPS měla vést mj. k tomu, že zisky společností budou vykazovány a zdaňovány především tam, kde skutečně probíhají ekonomické činnosti, které je vytvářejí, tj. kde je vytvářena hodnota.⁵ Jedna z klíčových otázek souvisejících s projektem BEPS, tedy řešení daňových problémů vyplývajících z digitalizace ekonomiky (Akce 1 projektu BEPS), však zůstala v roce 2015 nevyřešena.

Do roku 2018 dominovala debata v rámci Inkluzivního rámce BEPS problematika možných změn pravidel alokace zisků v kontextu digitalizace ekonomiky, tj. oblast později pojmenovaná jako Pilíř I. Již název celého projektu „*Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*“ (daňové výzvy plynoucí z digitalizace ekonomiky) napovídá, že cílem bylo zabývat se dopady postupující digitalizace (později přidána i globalizace) ekonomiky a negativy spojenými se zaváděním národních daní z digitálních služeb a obdobných opatření. Zpočátku byly rozebírány, zvažovány a řadou zemí i zaváděny nejen daně z digitálních služeb, ale i koncepty jako „virtuální stálá provozovna“ či „významná ekonomická přítomnost“. Ve snaze nalézt globální řešení a v kontextu jeho preference před čistě národními úpravami byla Pilíř I opakovaně vyjadřována silná podpora jak na úrovni Inkluzivního rámce BEPS, tak i např. v rámci EU.

Od roku 2018 probíhaly na úrovni Inkluzivního rámce BEPS rovněž práce na konceptu zajištění minimální úrovně zdanění příjmů společností. Celý výše zmíněný projekt se tak stal dvoupilířovým, kdy tzv. GloBE (angl. *Global Anti-Base Erosion*, globální pravidla proti erozi daňových základů) pravidla cílicí na zajištění minimální úrovně zdanění se stala hlavní složkou tzv. Pilíře II tohoto projektu. Pilíř I se tedy zaměřuje na částečnou realokaci práv zdanění s cílem pozměnit stávající praxi zdaňování zisků výhradně na základě fyzické přítomnosti společností s cílem část zisků zdaňovat dle místa, kde „dochází ke spotřebě“ zboží a služeb. Pilíř II má pak zajistit minimální výši zdanění zisků nadnárodních společností.

Od roku 2018 tedy začal krystalizovat dvoupilířový projekt, přičemž záměr Pilíře II byl zpočátku prezentován jako opatření, které bude pokrývat výlučně tzv. „*remaining BEPS issues*“ (zbývající záležitosti související s erozí daňových základů a přesouváním zisků), proto se o projektu někdy hovoří jako o BEPS 2.0. Hlavním smyslem zavedení dorovnávacích daní bylo zamezení tzv. „*race to the bottom*“ (závod ke dnu v kontextu efektivních sazeb korporátních daní), a *de facto* tedy určité omezení daňové konkurence. Důsledkem takového omezení logicky bude omezení

motivace společností snažit se uměle přesouvat zisky mezi státy, kdy řada států již nebude „motivována“ k poskytování různých daňových prázdin, pobídek a jiných úlev. V této souvislosti je zajímavé zmínit dlouhodobější vývoj, kdy pouhá nulová či nízká sazba korporátní daně nebyvaly v minulosti považovány za škodlivé daňové režimy, resp. jako stav, proti kterému je třeba zakročit. S příchodem Pilíře II je však evidentní snaha o omezování daňové konkurence, a tak zavedení korporátní daně zvažují i státy, které ji historicky neukládaly, jako např. Spojené arabské emiráty.

Myšlenka zavedení minimální daně vzešla logicky ze zemí s relativně vyšším zdaněním společností. Konkrétně byl návrh oficiálně iniciován Francií a Německem. Není však žádným tajemstvím, že návrh již od počátku silně podporují USA a pravidla byla evidentně inspirována právě legislativou USA (např. režim GILTI – *Global Intangible Low-Taxed Income*, daňový režim mající za cíl odradit nadnárodní společnosti od přesunu zisků prostřednictvím nakládání s vysoce mobilními nehmotnými aktivy mimo USA).

Pro úplnost je třeba uvést, že s problematikou minimálního zdanění souvisí také druhá část Pilíře II, tzv. *Subject to tax rule* (STTR, pravidlo začleněné do smluv o zamezení dvojímu zdanění vztahující se na vybrané vnitroskupinové platby, které dává státu zdroje příjmu dodatečné právo na zdanění v případech, kdy není příjem „dostatečně“ zdaněn ve státě rezidence příjemce platby), na němž byla práce na mezinárodní úrovni dokončena v červenci tohoto roku.⁶ STTR není předmětem tohoto článku, nicméně zejména pro rozvojové země je právě STTR důležitější součástí celého projektu než Pilíř I a v kontextu Pilíře II je pro ně minimálně stejně důležité jako pravidla GloBE (pravidla pro přiřazení dorovnávací daně, viz dále). Vzhledem k tomu, že absolutní většina⁷ členů Inkluzivního rámce BEPS dvoupilířové řešení, jakožto reformu mezinárodního zdaňování, podpořila,⁸ EU tento koncept přijala a v roce 2022 byla schválena směrnice,⁹ jejímž cílem je zajistit jednotnou implementaci pravidel Pilíře II v rámci členských států EU. V posledních fázích jednání bylo sice přijetí návrhu směrnice blokováno ze strany Polska a následně Maďarska, nicméně za českého předsednictví byla směrnice schválena a jednotlivé členské státy ji mají povinnost transponovat.

Základní parametry dorovnávacích daní v ČR

Protože je navrhovaná právní úprava dorovnávacích daní skutečně komplexní, je nutné na začátku uvést základní parametry tohoto konceptu, které budeme následně příp. rozvádět do dalších detailů.

4 Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>.

5 Je zajímavé, že zpočátku velmi hojně využívané sousloví „*where value is created*“ se z materiálů OECD později téměř vytratilo z důvodu jeho značné vágnosti a časté nemožnosti určení pouze jedné země, kde je hodnota tvořena.

6 Výstup dostupný z: <https://www.oecd.org/tax/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two-9afd6856-en.htm>.

7 139 z celkových 143 členů IF k 9. 6. 2023.

8 Viz prohlášení dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

9 Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. 12. 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii, dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2523&qid=1682496237741>.

Minimální efektivní zdanění znamená minimální daň na úrovni efektivní daně, tj. porovnáváme upravenou zaúčtovanou daňovou povinnost s bází vypočtenou podle pravidel rámce účetního výkaznictví, podle kterého skupina konsoliduje [primárně je předpokládáno, že se bude jednat o mezinárodní účetní standardy (IFRS)], popř. jiného tzv. přijatelného nebo schváleného rámce účetního výkaznictví. Společný základ pro výpočet efektivní daňové sazby vycházející z konsolidačního účetního rámce byl zvolen především z důvodu srovnatelnosti jednotlivých entit v různých státech.

Východiskem pro určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty (tj. období základu daně) a zahrnutých daní (tj. upravených zaúčtovaných daňových povinností v daném státě) jsou údaje jednotlivých členských entit poskytovaných mateřské entitě za účelem sestavení konsolidovaných finančních výkazů skupiny. Porovnáním těchto dvou veličin je zjištěna efektivní daňová sazba skupiny v určitém státě, a pokud je nižší než minimální daňová sazba 15 %, rozdíl musí být do této výše dorovnán prostřednictvím dorovnávacích daní. Na tomto místě zdůrazňujeme, že test efektivní daňové sazby se určuje za celý stát, tj. v souhrnu za všechny entity téže skupiny v tomto státě. Mateřská entita by tedy měla sečíst údaje za všechny entity, resp. jiné daňové přítomnosti skupiny v daném státě, a až poté efektivní daňovou sazbu vyhodnotit.

Česká transpoziční úprava zakotvuje dvě dorovnávací daně, a to přiřazovanou dorovnávací daň a českou dorovnávací daň.

Přiřazovaná dorovnávací daň je ta, která je vypočtena za jednotlivé státy, ve kterých skupina působí, a následně je poplatníkovi přiřazena na základě jednoho z tzv. GloBE pravidel (tj. pravidla pro zahrnutí zisku nebo pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk, která jsou popsána dále). Přiřazovaná dorovnávací daň má tedy svůj název „přiřazovaná“ právě proto, že se nejprve vypočte její výše v jednotlivých státech a až následně se podle GloBE pravidel poplatníkovi přiřadí. Přiřazovaná dorovnávací daň se člení podle úrovně, na které je určována, a to na jurisdikční dorovnávací daň skupiny (tj. dorovnávací daň určenou na úrovni jednotlivého státu) a dílčí dorovnávací daň (tj. dorovnávací daň určenou na úrovni jednotlivé entity). Primárně se přitom zjistí výše přiřazované jurisdikční dorovnávací daně na úrovni státu, která je následně rozalokována na základě kritérií hodnoty hmotných aktiv a počtu zaměstnanců mezi členské entity v tomto státě. Tím se zjistí výše dílčí dorovnávací daně. Důvodem pro zjišťování dílčí dorovnávací daně na úrovni entity je to, že konečná částka dorovnávací daně se odvíjí od vlastnického podílu mateřské společnosti, který v dané entitě má.

Navazující otázku, ve kterém státě má být přiřazovaná dorovnávací daň odvedena, řeší výše zmíněná GloBE pravidla, která určují, ve kterém státě se tato daň bude platit. Podle prvního, resp. primárního, pravidla, kterým je tzv. pravidlo pro zahrnutí zisku (angl. *Income Inclusion Rule* nebo též „IIR“), připadá tato povinnost mateřské entitě skupiny, což fakticky znamená, že mateřská entita

doplácí ve svém vlastním státě daň za své nízké zdanění členské entity ze skupiny. Jinými slovy, mateřská entita doplácí daň za své členské entity nikoliv ve státě, kde dochází fakticky k nízkému zdanění, ale ve státě, kde se sama nachází. Druhým pravidlem je pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (angl. *Undertaxed Profits Rule* nebo též „UTPR“), které říká, že dorovnávací daň platí jakákoliv členská entita ve své vlastní jurisdikci, pokud existuje zisk, který nepodlehne pravidlu pro zahrnutí zisku. Pravidlo UTPR se tedy aplikuje až jako pojistka neboli jako sekundární pravidlo.

Směrnice dále v souladu s modelovými pravidly OECD umožňuje členským státům zakotvit také vnitrostátní dorovnávací daň. Vnitrostátní dorovnávací daň jednotlivého státu popsaná modelovými pravidly a směrnicí by v podstatě měla způsobem výpočtu odpovídat jurisdikční dorovnávací daní (tj. přiřazované daní zjišťované na úrovni státu). Důvodem, proč tomu tak je, je poskytnout státům možnost zachovat si primární právo na zdanění zisků generovaných na jejich území, které by v opačném případě mohly být na základě navrhovaných GloBE pravidel dodaněny v zahraničí. Tento institut je tak svou povahou ochrana jednotlivých států, aby dorovnávací daň byla odváděna do jejich vlastního rozpočtu, a nikoliv do rozpočtu států, kde jsou umístěny mateřské entity. Je tedy logické, že Česká republika tuto možnost využila a plánuje tuzemskou dorovnávací daň zavést pod pojmem česká dorovnávací daň.

Z této logiky vyplývá, že při výpočtu dorovnávacích daní musí být případně stanovení vnitrostátní dorovnávací daně v jednotlivých státech prvním krokem a předcházet stanovení přiřazované dorovnávací daně. Zakotvením vnitrostátní dorovnávací daně by se tak mělo ideálně dosáhnout požadované minimální úrovně zdanění v daném státě, přičemž GloBE pravidla, která by příp. umožňovala dodanění zisků v zahraničí, by se pak již, za splnění určitých podmínek, vůbec nepoužila, resp. přiřazovaná dorovnávací daň v takovém státě by byla nulová.¹⁰ Čeští poplatníci dorovnávacích daní tedy nejprve spočítají českou dorovnávací daň a až poté budou posuzovat, zda v jiných státech vzniká přiřazovaná dorovnávací daň, která by jim příp. mohla být přiřazena na základě GloBE pravidel.

Zákon o dorovnávacích daních jakožto transpozice směrnice EU

Jak už bylo řečeno výše, zákon o dorovnávacích daních je transpozicí směrnice s tím, že Ministerstvo financí navrhovalo, aby se zákon schválil v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR již v prvním čtení, a to proto, aby byly dodrženy stanovené transpoziční lhůty. Sněmovna však nesouhlasila s projednáváním tak, aby mohla s návrhem zákona vyslovit souhlas již v prvním čtení. Navrhovaná účinnost zákona o dorovnávacích daních je tak předpokládána ke dni

- 31. 12. 2023 pro část upravující českou dorovnávací daň a pravidlo pro zahrnutí zisku a
- 31. 12. 2024 pro část upravující pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk.

¹⁰ Za tímto účelem musí vnitrostátní dorovnávací daň splňovat podmínky, při jejichž splnění bude označena jako kvalifikovaná.

Co se týče samotné transpozice, směrnice a potažmo i její česká transpozice jsou obdobou modelových pravidel OECD (se zohledněním specifik plynoucích z práva EU, např. použití dorovnávacích daní i na velké vnitrostátní skupiny). Samotný zákon o dorovnávacích daních potom implementuje směrnici bez větších úprav. Pro právní jistotu poplatníků bylo do zákona o dorovnávacích daních ve verzi, kterou schválila vláda, přidáno výkladové ustanovení, které staví najisto, že navrhovaný zákon je třeba vykládat a aplikovat nejen v souladu se směrnicí, ale též modelovými pravidly OECD a jejich prováděcím rámcem. To je klíčový fakt pro praktickou aplikaci zákona o dorovnávacích daních, tedy že se pro výklad jednotlivých ustanovení bude vycházet mj. z modelových pravidel OECD a vysvětlivek a příkladů obsažených v komentáři k modelovým pravidlům a dalších dokumentech přijatých Inkluzivním rámcem BEPS (zákon o dorovnávacích daních tyto dokumenty souhrnně označuje jako „prováděcí rámec k modelovým pravidlům OECD“). Tyto dokumenty jsou velmi podrobné, a proto by měly podstatnou část potřeby metodických výkladů zajistit. Příklad modelových pravidel do českého jazyka je povinno Ministerstvo financí zveřejnit ve Finančním zpravodaji.

Další důležitá poznámka se týká terminologie, kterou nový zákon o dorovnávacích daních používá. V rámci připomínkového řízení se sneslo mnoho kritiky týkající se zcela nových pojmů a nových definic i pro situace, které náš český právní řád zná. Otázka tedy byla, proč zákon o dorovnávacích daních nevychází z již známých pojmů českého právního řádu, což by aplikaci normy jistě zjednodušilo. Bohužel tomuto jistě legitimnímu požadavku v rámci transpozice směrnice nebylo možné vyhovět. Je totiž třeba připomenout, že každý participující stát (nejen státy EU, které jsou povinny transponovat směrnici) implementuje opatření Pilíře II do svého právního řádu vlastním způsobem a jeho mateřské entity (potažmo jiné členské entity) budou při výpočtu dorovnávacích daní podléhat pravidlům svého lokálního zákona o dorovnávacích daních. S ohledem na globální charakter těchto opatření je tak třeba vydefinovat pojmy a situace dostatečně obecně (a současně konzistentně napříč participujícími státy) tak, aby zahrnovaly i obdobné zahraniční situace a zahraniční entity a poplatník dorovnávací daně mohl vůbec tato pravidla při výpočtu uplatnit i ve vztahu k jiným státům. Velice jednoduchým příkladem může být definice investičního fondu, který je pro účely dorovnávacích daní v některých specifických situacích tzv. vyloučenou entitou, na kterou se pravidla dorovnávacích daních nevztahují. V kontextu dorovnávací daně nelze použít českou právní úpravu investičního fondu, a to proto, že v zahraničí může být úprava investičních fondů odlišná, a tak by český poplatník nebyl schopen dorovnávací daň podle českého zákona určit. Proto bylo nutné definovat většinu institutů pro účely dorovnávacích daní zvlášť, aby je český poplatník mohl aplikovat i na zahraniční situace. Pro účely řádné transpozice směrnice je tak specifické vymezení pojmů v souladu se směrnicí a modelovými pravidly OECD nezbytné, což ale bohužel ze zákona činí poměrně složitý systém.

Koho se tedy budou dorovnávací daně týkat?

Jak již bylo zmíněno, dorovnávací daně se týkají poplatníků, kteří jsou součástí velké vnitrostátní skupiny nebo velké nadnárodní skupiny s ročními výnosy ve výši alespoň 750 mil. eur. Tento limit skupina splní, pokud je tato částka vykázána v konsolidované účetní závěrce nejvyšší mateřské entity nejméně ve dvou ze čtyř posledních výkazních období (zpravidla se bude jednat o konsolidační období). Pokud tedy subjekt není součástí takové skupiny, potom se ho dorovnávací daně netýkají.

V případě, že však český poplatník členem takové skupiny je, potom se dorovnávacími daněmi bude muset zabývat. Do jaké míry se ho však bude výpočet týkat, záleží na jeho pozici ve skupině. Pokud se kvalifikuje jako mateřská entita, pak se bude aplikovat pravidlo pro zahrnutí zisku a bude mít v tomto smyslu odpovědnost za celou skupinu nebo její část podle toho, jak vysoko se v hierarchii nachází. Příp. se může jednat o „běžnou“ členskou entitu (tj. entitu, která nadržuje vlastnický podíl v jiné entitě), na kterou může dopadat pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk.

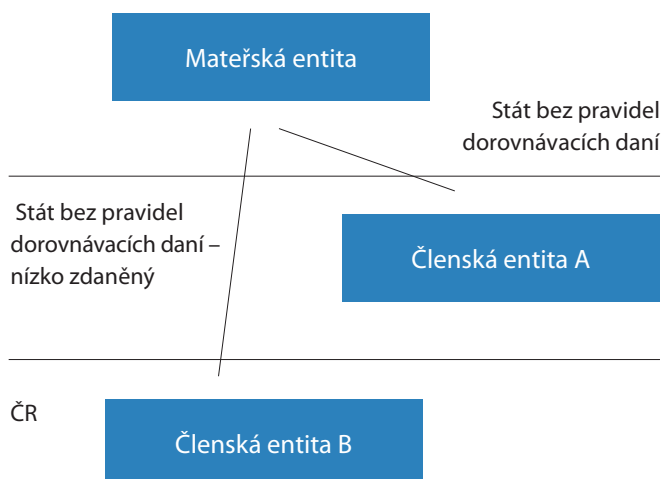
V každém případě se ale všech členských entit, které jsou českými daňovými rezidenty nebo jsou jinak umístěny na území ČR (např. stále provozovny zahraničních subjektů nacházejících se v ČR), bude týkat česká dorovnávací daň. Každá členská entita v České republice by totiž měla prověřit, zda zde skupina odvádí minimální daň, která odpovídá efektivní sazbě ve výši 15 %, a pokud ne, bude na těchto členských entitách (nebo některých z nich), aby ji odvedly.

Pro úplnost dodáváme, že členskou entitou je i entita, která je z konsolidace mateřskou společností vyloučena, např. z důvodu malé velikosti, nevýznamnosti nebo proto, že je vlastněna nebo kontrolována za účelem prodeje.

Pravidla pro přiřazování dorovnávací daně

Zopakujme si, že jsou dvě základní pravidla pro přiřazování dorovnávací daně, tzv. GloBE pravidla, a to pravidlo pro zahrnutí zisku a pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk. Tato pravidla určují, kdo bude přiřazovanou dorovnávací daň ve svém státě platit. Pravidlo pro zahrnutí zisku přiřazuje tuto povinnost mateřské entitě (primárně nejvyšší mateřské entitě), která má hradit svůj podíl na přiřazované dorovnávací dani za všechny své níže zdaněné členské entity a příp. i sama za sebe. Pokud zde však zbude (a to z různých důvodů) přiřazovaná dorovnávací daň, která nebyla odvedena na základě pravidla pro zahrnutí zisku, potom je na jednotlivých členských entitách, aby ve svých státech svůj podíl na dorovnávací dani odvedly, a to na základě pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk. Samozřejmě hovoříme o participujících státech, které tato pravidla implementovaly.

Typickou situací pro využití pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk je situace, kdy je mateřská entita umístěna právě ve státě, který pravidla dorovnávacích daní neimplementoval.



Členská entita A je nízce zdaněnou členskou entitou, přičemž mateřská entita tuto daň nedorovná v rámci pravidla pro zahrnutí zisku, protože je umístěna ve státě, který žádná taková pravidla nezakotvil. Členská entita A je však umístěna ve státě, který taktéž nemá pravidla pro dorovnávací daň, neaplikuje tedy ani žádnou vnitrostátní dorovnávací daň, která by zajistila efektivní zdanění jejích zisků v minimální požadované výši. Zbývá tedy sekundární (záložní) pravidlo pro zahrnutí zisku, na základě kterého přiřazovanou dorovnávací daň za nízce zdaněnou členskou entitu A odvede členská entita B ve svém státě, v našem ilustrativním případě v ČR.

Pro úplnost k pravidlu pro zahrnutí zisku ve stručnosti doplníme, že mateřská entita je pojem nadřazený různým druhům mateřských entit, které hrají v rámci systému přiřazování dorovnávací daně různé role. Mateřskou entitou tak podle zákona o dorovnávacích daních může být:

- nejvyšší mateřská entita,
- střední mateřská entita a
- částečně vlastněná mateřská entita.

Na základě pravidla pro zahrnutí zisku je přiřazovaná dorovnávací daň přiřazována výlučně mateřským entitám (nikoliv členským entitám, které stojí v hierarchii skupiny na nejnižší úrovni). Primárně zákon předpokládá přiřazení daně nejvyšší mateřské entitě, jako jediné entitě. Pouze v případech, kdy se na ni nevztahuje kvalifikované pravidlo pro zahrnutí zisku (např. proto, že stát tato pravidla nezakotvil), se daň přiřadí střední mateřské entitě, která se v rámci skupiny nachází na úrovni pod nejvyšší mateřskou entitou. Pokud se ani v takovém případě pravidlo pro zahrnutí zisku neaplikuje, postupuje se v hierarchii postupně níže k dalším středním mateřským entitám, dokud není dorovnávací daň za všechny členské entity skupiny přiřazena určité mateřské

entitě, která jí ve svém státě následně odvede. Výjimku představují částečně vlastněné mateřské entity,¹¹ které podléhají pravidlu pro zahrnutí zisku bez ohledu na to, zda daň odvádí nejvyšší mateřská entita či střední mateřské entity, a to proto, aby se zabránilo možnosti vyhnout se dorovnávací dani.¹² Dílčí dorovnávací daň konkrétní nízce zdaněné členské entity proto může podléhat přiřazení na základě pravidla pro zahrnutí zisku více než jednou u různých mateřských entit. Zákon z tohoto důvodu obsahuje mechanismus, který, zjednodušeně řečeno, umožňuje započtení dorovnávací daně, která byla přiřazena více než jedné mateřské entitě.

Uvedený postup tak určuje, kterým mateřským entitám bude dorovnávací daň na základě pravidla pro zahrnutí zisku přiřazena. Samotné přiřazení se pak provede jednotlivě ve vztahu ke každé nízce zdaněné členské entitě, a to tak, že se mateřské entitě přiřadí dílčí dorovnávací daň nízce zdaněné členské entity, avšak pouze ve výši odpovídající vlastnickému podílu mateřské entity v této nízce zdaněné členské entitě. Pokud mateřská entita drží vlastnický podíl např. ve výši 85 % a dílčí dorovnávací daň nízce zdaněné členské entity bude 100, pak této mateřské entitě bude přiřazena daň ve výši 85. Toto je tedy klíčový aspekt přiřazované dorovnávací daně v rámci pravidla pro zahrnutí zisku a hlavní podstatou toho, proč se v prvním kroku vypočítá jurisdikční dorovnávací daň na úrovni státu, a tato souhrnná daň za všechny členské entity v daném státě se v následujícím kroku rozdělí mezi tyto jednotlivé členské entity skupiny. Velice zjednodušeně lze postup mateřské entity popsat v následujících krocích:

- Mateřská entita spočítá efektivní daňovou sazbu za všechny entity daného státu, tedy na jurisdikční úrovni.
- Pokud je tato efektivní daňová sazba za daný stát pod limitem 15 %, dopočítá mateřská entita jurisdikční dorovnávací daň, a to opět za celý stát.
- Následně tuto jurisdikční dorovnávací daň na základě příslušných kritérií, jako jsou zaměstnanci a čistá účetní hodnota hmotných aktiv, rozdělí mezi jednotlivé členské entity umístěné v daném státě.
- Podle přiřaditelného podílu (resp. vlastnického podílu) na konkrétní členské entitě potom mateřská entita určí výši dílčí dorovnávací daně, kterou má povinnost odvést právě v návaznosti na svůj vlastnický podíl.
- Součet těchto částek je tak hodnota, kterou bude mateřská entita ve svém státě odvádět za členské entity umístěné v daném nízce zdaněném státě.

Pokud po použití pravidla pro zahrnutí zisku zůstane některá část dílčích dorovnávacích daní nepřiřazena, použije se pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk. Svou povahou subsidiární pravidlo umožňuje tyto nepřiřazené dílčí dorovnávací daně zdanit na úrovni jakékoliv členské entity. Na základě pravidla pro nedo-

11 Zjednodušeně řečeno, jedná se o mateřské entity, které jsou z 20 % a více vlastněny osobou nebo jinou entitou, která není součástí skupiny.

12 Příkladem může být situace, kdy držitelé minoritních podílů v částečně vlastněné mateřské entitě budou společníci nejvyšší mateřské entity. V takovém případě by se mohlo stát, že dílčí dorovnávací daň nízce zdaněné členské entity by se na základě pravidla pro zahrnutí zisku na úrovni nejvyšší mateřské entity přiřadila pouze v poměru, který odpovídá podílu nejvyšší mateřské entity v částečně vlastněné mateřské entitě, a to navzdory tomu, že minoritní podíly v částečně vlastněné mateřské entitě drží společníci nejvyšší mateřské entity.

statečně zdaněný zisk se souhrn doposud nepřirazených dílčích dorovnávacích daní nejprve alokuje mezi jednotlivé státy, ve kterých skupina působí, a to na základě kritéria počtu pracovníků a čisté účetní hodnoty hmotných aktiv všech členských entit z tohoto státu. V následujícím kroku se daň přiřazená jednotlivému státu alokuje na základě stejného kritéria jednotlivým členským entitám, které se nacházejí v tomto státě. Velice zjednodušeně lze postup popsat v následujících krocích:

- Skupina na celosvětové úrovni zjistí, zda existuje dorovnávací daň, která nebyla zdaněna primárním pravidlem pro zahrnutí zisku u mateřských entit.
- Na základě kritéria vycházejícího z počtu zaměstnanců a hodnoty hmotných aktiv připadajících na členské entity konkrétního státu bude tato zbývající dorovnávací daň přiřazena konkrétní zemi (např. ČR).
- Podle stejného kritéria, tedy počtu zaměstnanců a hodnoty hmotných aktiv, pak bude dorovnávací daň přiřazena konkrétní členské entitě v ČR, která ji zde odvede.

Z výše uvedeného je tedy patrné, že v otázce výpočtu a přiřazení dorovnávacích daní budou hrát hlavní roli mateřské entity, které jediné mají dostatečné informace k vyhodnocení těchto povinností.

Výpočet efektivní daňové sazby a dorovnávacích daní

Pro výpočet přiřazované dorovnávací daně je třeba nejprve zjistit efektivní daňovou sazbu za danou jurisdikci, a to následujícím způsobem:

$$\text{Efektivní daňová sazba} = \frac{\text{Upravené zahrnované daně}}{\text{Kvalifikovaný zisk nebo ztráta}}$$

V této souvislosti opět zdůrazňujeme, že efektivní daňová sazba se stanoví za celý stát. Tzn., že do výpočtu vstupuje součet všech zahrnutých daní a kvalifikovaných zisků nebo ztrát členských entit, které se nacházejí v konkrétním státě. Pokud je efektivní daňová sazba za daný stát nižší než minimální sazba daně ve výši 15 %, bude rozdíl těchto sazeb představovat sazbu dorovnávací daně, která bude sloužit k výpočtu dorovnávací daně. Dále je nutné zmínit, že pokud má některý stát zakotvenou kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň (tj. vnitrostátní dorovnávací daň, která splňuje soubor podmínek stanovených zákonem, popř. modelovými pravidly OECD) a současně splňuje i další podmínky,¹³ potom entity umístěné v takové jurisdikci do výpočtu přiřazované dorovnávací daně nevstupují a jurisdikční dorovnávací daň se v těchto případech považuje bez dalšího za nulovou.

Zahrnovaná daň (tj. číselník) je v základu daně z příjmů právnických osob vykázána ve finančních výkazech členské entity, nikoliv tedy daň skutečně odvedená, ale účetní odhad vykázáný ve finančních výkazech. Mateřská entita, potažmo jiná členská entita, tedy

nemusí prokazovat a sledovat zaplacení daně, ale bude vycházet z částek uvedených v účetnictví. Zahrnované daně následně podléhají mnoha komplexním úpravám jako např. úpravám o změny odložené daně. Do zahrnovaných daní se pak logicky nepočítají samy dorovnávací daně.

Kvalifikovaný zisk nebo ztráta (tj. jmenovatel) je svou povahou základ daně. Je však nutné mít na paměti, že se vychází z čistého účetního zisku, který se počítá při sestavování konsolidované účetní závěrky, avšak před konsolidačními úpravami prováděnými za účelem vyloučení transakcí uvnitř skupiny. Vycházíme tedy z účetnictví, a nikoliv ze základu daně stanoveného podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, příp. jiných zahraničních zákonů upravujících daně z příjmů či daně obdobné. Další fakt, který jsme již zmínili, je, že se vychází z účetnictví, které je sestavené v souladu s mezinárodními účetními standardy (IFRS), příp. v souladu s jiným přijatelným nebo schváleným rámcem účetního výkaznictví, které zákon definuje. Tento čistý účetní zisk se následně dále upravuje o vybrané položky.

Česká dorovnávací daň se počítá obdobně jako přiřazovaná dorovnávací daň. Rozdíl je především v přístupu k dani z příjmů vyplývajících ze zdanění ovládané zahraniční společnosti podle § 38fa ZDP (popř. podle obdobného zahraničního režimu pro zdanění ovládaných zahraničních společností). Pokud je česká členská entita zároveň ovládanou společností, potom se daň zaplacená její ovládací společností v zahraničí do jejích zahrnovaných daní nepočítá (na rozdíl od výpočtu přiřazované dorovnávací daně). Pokud by však česká členská entita byla sama ovládací společností, potom je nutné její celkovou českou daňovou povinnost očistit o daň zaplacenou za ovládanou zahraniční společnost. Jinak, až na minimální odchylky, výpočet české dorovnávací daně kopíruje postup pro výpočet přiřazované jurisdikční dorovnávací daně.

Taktéž česká dorovnávací daň je v prvním kroku vypočítána na úrovni našeho státu, tedy souhrnně za všechny entity umístěné na území ČR. Následně je alokována jednotlivým českým členským entitám, způsob alokace se však liší od způsobu použitého pro přiřazovanou dorovnávací daň. V případě české dorovnávací daně totiž dochází k alokaci pouze mezi ty české členské entity, jejichž efektivní daňová sazba nedosáhla 15 %. České entity, které budou mít samy za sebe efektivní daňovou sazbu vyšší než 15 %, tak nebudou zatíženy dorovnávací daní způsobenou ostatními členskými entitami v ČR. Naproti tomu alokace jurisdikční přiřazované daně, která se provádí za účelem výpočtu jednotlivých dílčích daní, je provedena mezi všechny členské entity daného státu bez ohledu na efektivní míru zdanění jejich konkrétních zisků. Česká dorovnávací daň se tak alokuje pouze mezi entity, jejichž efektivní daňová sazba je nižší než minimální, a to na základě poměru zisků těchto entit a současně poměru jejich efektivních daňových sazeb. Jinými slovy, největší částky české dorovnávací daně budou alokovány

¹³ Podmínky pro použití pravidel tzv. bezpečného přístavu pro vnitrostátní dorovnávací daň přijaté Inkluzivním rámcem BEPS a v rámci EU též podmínky obdobných pravidel bezpečného přístavu, které jsou nad rámec modelových pravidel vyžadovány směrnici.

českým členským entitám, které mají vysoký kvalifikovaný zisk a současně nízkou efektivní sazbu daně. Velice zjednodušeně lze postup popsat v následujících krocích:

- Skupina spočítá efektivní daňovou sazbu za všechny členské entity umístěné v České republice.
- Pokud je tato efektivní daňová sazba za Českou republiku pod limitem 15 %, dopočítá se česká dorovnávací daň za celou Českou republiku.
- Následně se zjistí efektivní daňová sazba jednotlivých českých členských entit a česká dorovnávací daň bude přiřazena pouze těm subjektům, které nedosahují požadované výše 15 %.
- Česká dorovnávací daň se na základě kritéria poměru zisků určených entit a současně poměru jejich efektivních daňových sazeb rozdělí mezi takto určené české členské entity.

Zdaňovací období a administrativní uchopení

Zdaňovacím obdobím dorovnávacích daní, ať už přiřazované dorovnávací daně nebo české dorovnávací daně, je účetní období, za něž nejvyšší mateřská entita sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, příp. kalendářní rok, pokud nejvyšší mateřská entita konsolidovanou účetní závěrku sestavuje.

Vzhledem k nadnárodnímu přesahu dorovnávacích daní je poměrně intuitivní, že jejich správa bude vedle běžných postupů používaných při správě daní vyžadovat použití nástrojů mezinárodní výměny informací. Tomu je přizpůsobena též povaha a podoba podání, která jsou pro účely dorovnávacích daní stěžejní a kterými jsou tzv. informační přehledy. Pro každou z dorovnávacích daní (přiřazovanou i českou vnitrostátní) je poplatník povinen sestavit samostatný informační přehled, ve kterém uvede veškeré informace nezbytné pro výpočet dorovnávacích daní a v případě přiřazované dorovnávací daně též údaje nezbytné pro její přiřazení. Jedná se proto o komplexní a rozsáhlé formulářové podání, jehož podrobná úprava bude předmětem vyhlášky, která bude provádět zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.¹⁴ Tato podání bude obecně povinen podat každý poplatník (tedy člen velké nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny). Nicméně v praxi lze předpokládat, že poplatníci využijí možnost, aby tuto povinnost za celou skupinu splnila jedna, skupinou určená, entita. Takto určenou entitou pro účely přiřazované dorovnávací daně v ČR může být i entita zahraniční. Takový, v zahraničí podaný, přehled bude následně předmětem výměny informací.

Obsahová struktura informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani bude z těchto důvodů na mezinárodní úrovni harmonizovaná. Obsahová struktura informačního přehledu k vnitrostátní dorovnávací dani naopak harmonizovaná není. Nicméně proto, aby vnitrostátní dorovnávací daň bylo možné považovat za kvali-

fikovanou (tj. aby při výpočtu jurisdikční přiřazované dorovnávací daně měla výhodnější postavení, popř. se současně kvalifikovala pro použití pravidla bezpečného přístavu a aby se jurisdikční dorovnávací daň vůbec nemusela počítat), je (mj.) vyžadováno, aby i vnitrostátní informační přehled odpovídal informačnímu přehledu k přiřazované dorovnávací dani. Tyto dva přehledy se v ČR tak budou lišit v podstatě jen v části týkající se informací nezbytných pro přiřazení dorovnávací daně (které budou součástí pouze informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani).

Vedle informačního přehledu bude každý poplatník povinen podat daňové přiznání k české dorovnávací dani a následně též k přiřazované dorovnávací dani. I tuto povinnost za něj bude moci splnit jiná entita, a to na základě obecného institutu zmocnění k zastupování ve věcech správy daně. Vzhledem k tomu, že většina informací nezbytných pro správu dorovnávacích daní bude obsažena v informačním přehledu, mělo by být sestavení daňového přiznání již snadnou záležitostí.

Co se týče časového hlediska správy daně, zejména lhůt stanovených pro podání jednotlivých podání, pak nejkratší lhůta v délce 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období je stanovena pro podání informačního přehledu a daňového přiznání k české dorovnávací dani. Důvodem je skutečnost, že znalost výše české dorovnávací daně je nezbytná pro následný výpočet přiřazované dorovnávací daně. Tento údaj by tedy měl následně být součástí informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani, pro jehož podání je stanovena lhůta 15 měsíců po uplynutí zdaňovacích období.¹⁵ Jelikož následně musí být poskytnut prostor pro mezinárodní výměnu informačního přehledu, pokud se bude jednat o nadnárodní skupinu, je lhůta pro podání daňového přiznání k přiřazované dorovnávací dani stanovena o 7 měsíců delší než pro podání přehledu (tj. 22 měsíců po uplynutí zdaňovacího období).

Lze tedy shrnout, že český poplatník bude podávat (příp. jiná osoba za něj) za každé zdaňovací období čtyři podání v otázce dorovnávacích daní:

- informační přehled pro českou vnitrostátní dorovnávací daň – 10 měsíců po konci zdaňovacího období,
- informační přehled pro přiřazovanou dorovnávací daň – 15 měsíců po konci zdaňovacího období,
- daňové přiznání k české dorovnávací dani – 10 měsíců po konci zdaňovacího období,
- daňové přiznání k přiřazované dorovnávací dani – 22 měsíců po konci zdaňovacího období.

Dále považujeme za vhodné zmínit, že pro účely dorovnávacích daní je zakotven institut samovyměření a samodoměření (obdobně jako např. u daně z hazardních her). Nedojde-li tedy k doměření daně z moci úřední, není pro stanovení dorovnávacích

14 Viz vzorové podání a pokyny k němu obsažené v dokumentu, který byl přijat Inkluzivním rámcem BEPS v červenci 2023. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/globe-information-return-pillar-two.pdf>.

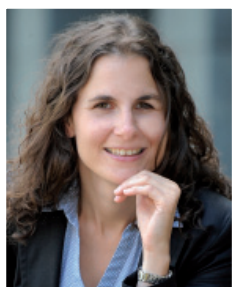
15 Výjimkou je první zdaňovací období, ve kterém skupina spadá do působnosti dorovnávacích daní. Lhůta pro podání informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani za toto zdaňovací období je stanovena v délce 18 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

daní aktu správce daně v podobě rozhodnutí potřeba. Současně platí, že v případě, že poplatník nepodá daňové přiznání k přiřazené nebo české dorovnávací dani ve stanovené lhůtě, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč a každé další podané daňové přiznání se hodnotí jako dodatečné. Jinými slovy, nebude se uplatňovat pokuta za opožděné tvrzení daně.

Dorovnávací daň je třeba zaplatit ve lhůtě pro podání příslušného daňového přiznání. Speciální úprava je dále stanovena pro lhůty pro stanovení české dorovnávací daně, jejichž trvání je omezeno objektivní délkou čtyř zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém se stala daň splatnou. Po jejich uplynutí již nelze českou dorovnávací daň stanovit, vybrat ani vymáhat.

Role správce daně připadla v případě dorovnávacích daní Specializovanému finančnímu úřadu, což je logickým krokem, jednak vzhledem k velikosti skupin, jejichž entity budou poplatníkem daně, a dále též vzhledem ke skutečnosti, že Specializovaný finanční úřad je místně příslušným správcem daně pro účely podávání zpráv podle zemí (*country-by-country reportingu*), které je svou povahou v mnoha ohledech blízké informačnímu přehledu k přiřazené dorovnávací dani. Úplným závěrem snad už jen dodáme, že k této dani se poplatníci nebudou registrovat, na tuto daň se nebudou platit zálohy a samotná dorovnávací daň bude daňově neuznatelným výdajem pro účely základu daně z příjmů právnických osob. ■

Zamyšlení se nad vybranými aspekty kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně v kontextu implementace OECD Pilíře II



Ing. Mgr. Tereza Petrášová,
daňový poradce č. 4676,
Deloitte Advisory, s. r. o.

Úvodem bychom rády předestřely, že smyslem tohoto článku je krátce shrnout vývoj konceptu tzv. kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně (angl. „Qualified Domestic Top-Up Tax“, dále „vnitrostátní dorovnávací daň“) jak na úrovni Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále „OECD“), tak na úrovni Evropské unie (dále „EU“) a České republiky. A to včetně sumarizace účelu a implementace do českého právního prostředí prostřednictvím nového českého zákona o dorovnávacích daních pro účely zajištění minimální úrovně zdanění velkých nadnárodních skupin a velkých vnitrostátních skupin (dále „návrh zákona“¹), v porovnání s implementací do právního prostředí jiného státu (konkrétně na příkladu Velké Británie). Cílem tohoto článku není detailní analýza přístupu k zavedení vnitrostátní dorovnávací daně do české legislativy. Vzhledem k tomu, že jde



Ing. Simona Chlebcová,
daňový poradce č. 5676,
Deloitte Advisory, s. r. o.

o zcela nový koncept zdanění, který doposud v českém daňovém prostředí neexistoval, teprve budoucnost ukáže, jaké budou v praxi vznikat problémy při výkladu nových ustanovení a které z nich budou nejvíce palčivé.

1. Krátce k historii: vývoj konceptu vnitrostátní dorovnávací daně na úrovni OECD, EU a České republiky

V říjnu 2021 dosáhlo 139 zemí (vč. České republiky) účastníků se inkluzivního rámce OECD/G20 projektu Eroze daňových základů a přesouvání zisků (angl. „Base Erosion and Profit Shifting“, dále „BEPS“) dohody o mezinárodní daňové dvoupilířové² reformě a je-

1 Návrh zákona by měl nabýt účinnosti nejpozději k 31. 12. 2023 (transpoziční lhůta).

2 Poznámka autorek – článek se dále věnuje pouze opatřením Pilíře II.

jím podrobném prováděcím plánu.³ Zmíněné prohlášení zemí se s ohledem na Pilíř II opíralo o dvě vzájemně provázaná pravidla, tj. pravidlo pro zahrnutí zisku (angl. „Income Inclusion Rule“, dále „IIR“), dle kterého by měla mít mateřská entita přednostní nárok na svůj podíl dorovnávací daně vztahující se k nízkou zdaněné entitě ze skupiny, a pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (angl. „Undertaxed Payment Rule“, dále „UTPR“), které představuje pojistku, pokud není aplikováno hlavní IIR pravidlo.

Aplikace zmíněných dvou pravidel byla předmětem kontroverzí a vyvolala na veřejnosti řadu otázek týkajících se rozsahu, v jakém by mohly jednotlivým státům (kde je mateřská entita) plynout výnosy z dorovnávací daně vybrané od níže zdaněných entit.⁴

Koncept vnitrostátní dorovnávací daně se prvně objevil v modelových (tzv. GloBE) pravidlech OECD/G20 projektu BEPS z prosince roku 2021 s názvem „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)“⁵ (dále „OECD modelová pravidla“).

V prosinci 2021 byl zároveň vydán návrh směrnice Rady (EU) 2021/0433,⁶ jejíž finální verze byla schválena a publikována v prosinci 2022 [směrnice Rady (EU) 2022/2523,⁷ dále „Směrnice EU“], ve které byl koncept vnitrostátní dorovnávací daně na úrovni EU rovněž zakotven. Směrnice EU tak dává členskému státu možnost vybrat dorovnávací daň od všech níže zdaněných entit, které se nacházejí na území daného státu.

Směrnice EU pak byla transponována do českého právního řádu (zmíněný návrh zákona), ve kterém je vnitrostátní dorovnávací daň také zakotvena.

Zavedení vnitrostátní dorovnávací daně, která umožňuje státům „chránit“ svou daňovou jurisdikci před pravidly IIR a UTPR, tak zcela změnilo původní perspektivu opatření Pilíře II. S ohle-

dem na dvoupilířovou reformu OECD/G20 projektu BEPS se ukázalo, že Pilíř II se vyvíjel výrazně rychleji než Pilíř I. Důvodem rychlejšího pokroku Pilíře II mohlo být to, že velké průmyslové země, které jsou samy obvykle zeměmi s vysokým zdaněním, očekávaly, že získají příjmy prostřednictvím pravidla IIR Pilíře II pouhým vybíráním dorovnávacích daní u níže zdaněných entit z nadnárodní skupiny. Koncept vnitrostátní dorovnávací daně však tento předpokládaný efekt zvrátil a jeho zavedení mělo vyřešit dřívější obavy, že by dorovnávací daň byla odvedena pouze v zemích, kde sídlí velké nadnárodní společnosti, a ne v samotných nízkou zdaněných jurisdikcích.⁸

2. Účel vnitrostátní dorovnávací daně a uplatnění režimu tzv. „bezpečného přístavu“

Koncept vnitrostátní dorovnávací daně, tedy daně, kterou jsou státy oprávněny v rámci opatření Pilíře II zakotvit do lokální legislativy, zajišťuje minimální úroveň zdanění skupin podléhajících opatřením Pilíře II a zároveň zachovává primární právo na zdanění příjmů v takovém státě (pokud se daný stát rozhodne tuto vnitrostátní dorovnávací daň lokálně implementovat). Důsledkem zakotvení vnitrostátní dorovnávací daně bude tedy to, „že ve vztahu k danému státu dojde k zajištění minimálního zdanění skupiny, a nebude proto následně nutné ve vztahu k tomuto státu aplikovat pravidlo pro zahrnutí zisku nebo pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk.“⁹ **Pokud by tedy konkrétní stát vnitrostátní dorovnávací daň nezavedl, mělo by to dopad na jeho postavení, jelikož by se tím vzdal práva na případný příjem (což by bylo v případech deficitních státních rozpočtů poněkud problematické obhajovat).¹⁰ Státy tak mají silnou motivaci zavést koncept vnitrostátní dorovnávací daně do své lokální legislativy.**

Výše uvedené platí za předpokladu, že vnitrostátní dorovnávací daň je tzv. **kvalifikovanou daní**, která je určena jak modelovými pravidly,¹¹ tak i samotnou Směrnicí EU (čl. 11: Rozhodnutí uplatnit

3 OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* [online]. 2021 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

4 DEVEREUX, VELLA, WARDELL-BURRUS. *Pillar 2: Rule Order, Incentives, and Tax Competition* [online]. 2022 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4009002.

5 OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* [online]. 2021 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/782bac33-en.pdf?expires=1689864501&id=id&accname=guest&checksum=534A377061CA7576AD456989EADB0159>.

6 EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union* [online]. 2021 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf.

7 EUROPEAN COMMISSION. *COUNCIL DIRECTIVE on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union* [online]. 2022 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523&qid=1689925500959>.

8 BENDLINGER, KOFLER. *Computation of the Effective Tax Rate and the 'Top-up Tax'* [online]. 2022 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4171797.

9 Důvodová zpráva k návrhu zákona o dorovnávacích daních pro účely zajištění minimální úrovně zdanění velkých nadnárodních skupin a velkých vnitrostátních skupin (dále „Důvodová zpráva“).

10 Poznámka autorky.

11 Na úrovni OECD se v této souvislosti předpokládá provedení tzv. „peer review“ jednotlivých právních úprav implementujících vnitrostátní dorovnávací daň v rámci Pilíře II, jehož výsledkem bude vyhodnocení, zda taková úprava naplňuje požadavky stanovené modelovými pravidly na kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň (Důvodová zpráva).

kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň). Dle návrhu zákona se vnitrostátní dorovnávací daň v převážné míře stanoví jako dorovnávací daň, čímž jsou naplněny požadavky uvedené Směrnicí EU, a je tak umožněno uplatnění režimu tzv. „bezpečného přístavu“ (angl. „Safe Harbour“), jehož účelem je zamezení nadbytečné administrativní zátěži. Důvodová zpráva pak dále v této souvislosti zmiňuje: „Pokud totiž stát stanoví kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň (tj. takovou, která splňuje stanovené podmínky zaručující, že uložením této daně bude zajištěno efektivní zdanění v takové výši, jaké by bylo dosaženo stanovením dorovnávací daně přičazené mateřské entitě na základě IIR), pak lze v případě těchto států považovat jurisdikční dorovnávací daň pro účely IIR rovnou za nulovou, aniž by bylo nutné provádět výpočet jurisdikční dorovnávací daně skupiny, jehož výsledkem by byla nula.“

V samotném návrhu zákona je institut „bezpečného přístavu“ řešen v § 92, a představuje tak jakousi fikci, při jejímž uplatnění je dorovnávací daň v dané zemi pro účely aplikace IIR rovná nule, čímž nebude mateřské entitě přiznána žádná dorovnávací daň z nízko zdaněné jurisdikce, ve které byl koncept vnitrostátní dorovnávací daně zakotven.

3. Implementace vnitrostátní dorovnávací daně na příkladu Velké Británie

Pro krátkou ilustraci zavedení vnitrostátní dorovnávací daně i v jiném evropském státě byla zvolena právě Velká Británie, která v červenci 2023 zveřejnila aktualizovaný návrh nové legislativy k implementaci OECD/G20 pravidel Píleře II [tzv. „Finance (No. 2) Act 2023“]¹² spolu s návrhem manuálu „Multinational top-up tax draft guidance manual“¹³ (dále „manuál“). Velká Británie, stejně tak jako Česká republika, plánuje zavést koncept vnitrostátní dorovnávací daně (označena jako „Domestic Top-up Tax“) s účinností nejpozději k 31. 12. 2023. Zde je potřeba poznamenat, že zavedení/implementace vnitrostátní dorovnávací daně se může napříč státy lišit, a není tudíž možné se spolehnout na pravidla platná v jednom státě a aplikovat je automaticky u státu jiného.

Hlavní koncepční rozdíl mezi českou a britskou vnitrostátní dorovnávací daní spočívá v samotné působnosti této daně. Zatímco do působnosti vnitrostátní dorovnávací daně v České republice (i na úrovni EU) spadají zjednodušeně řečeno velké vnitrostátní skupiny a velké nadnárodní skupiny s ročními výnosy alespoň 750 mil. eur,¹⁴ bude v případě Velké Británie aplikována vnitrostátní dorovnávací daň i na jednotlivé subjekty. **Vnitrostátní dorovnávací daň tak dopadne i na entitu, pokud se nachází ve Velké**

Británii, není vyloučenou entitou ani investiční entitou a samostatně splňuje prahovou hodnotu ročních výnosů.¹⁵ V porovnání s pravidly, která budou platit v České republice, by si tak české společnosti, které nejsou součástí žádné skupiny a zároveň splňují hranici ročních výnosů, mohly na rozdíl od britských společností oddechnout od počítání samotné vnitrostátní dorovnávací daně.¹⁶ Zároveň však v České republice očekáváme praktické obtíže s ohledem na samotnou správu daní a nutnost zavést skupinový přístup k výpočtu dorovnávací daně.

S ohledem na otázku tzv. **kvalifikace vnitrostátní dorovnávací daně** je v manuálu zmíněno, že koncept anglické tzv. „Domestic Top-up Tax“ je navržen tak, aby se s ním zacházelo jako s kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daní dle OECD modelových pravidel, čímž bude jakýkoli závazek vzniklý z titulu této daně plně započten se závazkem, který může vzniknout v jiném státě (v rámci režimu IIR nebo UTPR). Obdobný pohled na tzv. kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň má i Česká republika.

4. Závěr

Je zřejmé, že snahou konceptu vnitrostátní dorovnávací daně je zamezit odlivu dodatečných daňových příjmů do jiné jurisdikce (zejména do jurisdikce mateřské společnosti), což je z našeho pohledu zásadní, nicméně praktická aplikace tohoto nového předpisu bude více než obtížná s ohledem na dosavadní koncepty a lokální daňová pravidla stanovení a výběru daně v kompetenci jednotlivých států. Rovněž bude poměrně zajímavé sledovat, jak se k interpretaci OECD modelových pravidel a Směrnice EU postaví jednotlivé státy s ohledem na nový koncept vnitrostátní dorovnávací daně, která má sice jasná pravidla, aby ji bylo možno klasifikovat jako kvalifikovanou daň, ale zároveň, jak ukázalo krátké porovnání její implementace ve Velké Británii a v České republice, se může napříč státy lišit v působnosti nebo v dalších parametrech.

V tomto kontextu bychom ještě vypíchlý jednu zajímavost z prostředí Velké Británie. Britská finanční a celní správa (angl. „His Majesty's Revenue and Customs“; dále „HMRC“) zasílá dopisy společnostem, u kterých se domnívá, že by mohly spadat pod dorovnávací daň jako takovou a také pod britskou vnitrostátní dorovnávací daň. Účelem dopisů je informovat společnosti o zavádění nových pravidel a umožnit jim předem objasnit případné problémy s HMRC.¹⁷ Kampaň HMRC, která probíhá v souvislosti s implementací pravidel Píleře II, tak považujeme za ukázkovou, jelikož se snaží relevantní společnosti s předstihem informovat a proaktivně od nich sbírat návrhy a praktické nápady k implementaci vnitrostátní dorovnávací daně. ■

12 UK PARLIAMENT. Finance (No. 2) Act 2023 [online]. 2023 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: <https://bills.parliament.uk/bills/3435>.

13 HM REVENUE & CUSTOMS. Multinational top-up tax draft guidance manual [online]. 2023 [cit. 2023-07-22]. Dostupné z: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1163051/Multinational-top-up-tax-draft-guidance.pdf.

14 § 8 návrhu zákona.

15 Manuál, sekce „06000 Overview of Domestic top-up tax“.

16 Poznámka autorek – domníváme se, že momentálně taková situace není v České republice s ohledem na dosavadní znění návrhu zákona aktuální.

17 INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND AND WALES [online]. 2023 [cit. 2023-08-04].

Dostupné z: <https://www.icaew.com/insights/tax-news/2023/jun-2023/hmrc-sends-pillar-two-educational-letters-to-large-businesses>.

Problematika stálé provozovny v rámci právní úpravy globální minimální daně

Jedním z významných dílčích aspektů právní úpravy dorovnávacích daní je úprava postavení stálých provozoven subjektů spadajících do této regulace. Stále provozovny jsou pro účely dorovnávacích daní posuzovány jako samostatné členské entity – tj. jako *de facto* samostatné subjekty. To platí pro veškeré stálé provozovny, nejen ty v podobě registrovaných organizačních složek.



Mgr. Ondřej Novák,
daňový poradce č. 4041,
KPMG Česká republika, s. r. o.

Tento aspekt dorovnávacích daní může v praxi znatelně zvýšit složitost administrace stálých provozoven. Bude pro ně potřeba identifikovat potřebná data a nastavit interní procesy tak, aby bylo možné dostat novým pravidlům. Cílem tohoto článku je přiblížit navrženou právní úpravu dorovnávacích daní z pohledu stálých provozoven umístěných v České republice i z pohledu českých subjektů se stálou provozovnou v zahraničí.

I. Několik úvodních myšlenek k základní koncepci právní úpravy

1. Legislativní rámec

V legislativním procesu se jako sněmovní tisk 515 nachází návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (dále jen „ZDD“), který představuje implementaci směrnice Rady EU 2022/2523 ze dne 14. 12. 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění (dále jen „Směrnice“). Jedná se o úpravu založenou na širší shodě v rámci OECD, představující tzv. Pilíř II iniciativy BEPS 2.0 směřující ke spravedlivějšímu rozdělení zdanění mezi jednotlivé státy, kde stěžejním



JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,
daňový poradce č. 5029,
KPMG Legal s. r. o.,
advokátní kancelář

dokumentem je dokument nazvaný Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS¹ (dále „Pravidla OECD“), na něž navazuje řada dalších dokumentů OECD.²

2. Koncepční specifika právní úpravy dorovnávacích daní

Autoři si dovoluují několik úvodních poznámek, které je dle jejich názoru třeba mít na paměti ve všech dílčích otázkách řešených v rámci problematiky dorovnávacích daní, vč. těch týkajících se stálých provozoven.

2.1 „Účetní“ přístup dorovnávacích daní

Právní úprava dorovnávacích daní je kromě dalších odchylek od obvyklého přístupu ke zdanění pomocí přímých daní specifická tím, že zásadním způsobem vychází z účetního výkaznictví, a to v zásadě i v procesním ohledu sestavování finančních výkazů v rámci skupiny podniků. Využívá údaje (též terminologii a přístupy) z procesu konsolidace nebo po jejím provedení, vč. práce

1 OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2021, <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

2 Např. OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). First Edition. Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2022, <https://doi.org/10.1787/1e0e9cd8-en> (dále jen „Komentář k Pravidlům OECD“), či dokument OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*. July 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2023, www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf. (dále jen „OECD Doporučení“).

s „konsolidačními balíčky“, v rámci kterých se transformují účetní údaje individuálních účetních závěrek členských subjektů skupin podniků do formy použitelné pro konsolidovanou účetní závěrku mateřských společností. S ohledem na princip odděleného juridického pohledu se pro účely dorovnávacích daní pracuje s údaji bez eliminace vnitroskupinových transakcí skupiny.³ Platí tedy, že část používaných údajů nemusí aktuálně být přímo a přesně reflektována ve finančních výkazech skupiny. Autoři se domnívají, že až budoucí praxe ukáže, zda bude rozsah údajů (vč. slovních komentářů) ve výročních zprávách postupně rozšířen tak, aby dané údaje nebo jejich co největší část byla předmětem prezentace v oficiálních publikovaných dokumentech skupiny a rovněž předmětem ověření auditora z pohledu jejich správnosti. S určitou nadsázkou, ovšem snad věcně adekvátně, lze tedy říci, že koncepce úvah a kroků při zjišťování, zda určitá entita či skupina entit podléhá dorovnávací dani, je založena na „auditním“ pohledu mnohem spíše než na pohledu tradičně „daňovém“.

Odpovídající rámce účetního výkaznictví

Důsledkem uvedeného přístupu je především potřeba ujištění, že shromážděné údaje byly zpracovány v souladu s těmi rámci účetního výkaznictví, které svou metodikou poskytují dostatečnou záruku pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti a které se alespoň v hlavních bodech shodují s obvyklými přístupy nejvýznamnějších účetních standardů (např. IFRS, US GAAP). Právní úprava pak rozlišuje mezi přijatelnými a schválenými rámci účetního výkaznictví (viz § 20 písm. i) a j) ZDD) a zejména často preferuje takový rámec účetního výkaznictví, který použila nejvyšší mateřská společnost skupiny.

2.2 Eurokonformní výklad ZDD, případný přímý účinek Směrnice

Vzhledem k transformaci výše uvedeného rámce Pravidel OECD prostřednictvím Směrnice se na ustanovení ZDD uplatní vedle standardní metody právního výkladu českého právního řádu s ohledem na právo EU rovněž specifická pravidla zakotvená v § 2 ZDD. Zákonodárce v rámci této úpravy jde nad rámec základního „samoregulačního“ požadavku eurokonformního výkladu. ZDD výslovně stanoví, že se jeho ustanovení používají v souladu s Pravidly OECD a dalšími vymezenými OECD dokumenty tak, aby při jeho aplikaci nedocházelo k nedůvodným odchylkám oproti cizím státům, které zavedly dorovnávací daně podle Pravidel OECD. Tento cíl vyzdvihuje rovněž důvodová zpráva. Pro otázky dorovnávacích daní je obecně dána soudní pravomoc Soudního dvora Evropské unie k řešení předběžných otázek. Jeho rozhodnutí budou představovat zásadní výkladový korektiv právní úpravy dorovnávacích daní.

Uvedený rámec jen podtrhává potřebu (a lze i očekávat, že je předpokladem i takového konečného výsledku) v zásadě jednotného výkladu, který by měl abstrahovat od dílčích specifík přístupů právního výkladu jednotlivých členských států a měl by zamezit

teoreticky možným národním výkladovým excesům. I v této souvislosti lze připomenout, že úprava dorovnávací daně si sama autonomně definuje používané pojmy, což i s ohledem na evropský rámec úpravy daný Směrnicí vede k potřebě opatrnosti při jejich výkladu, zvláště s ohledem na podobnost (či užití přímo jazykově stejného pojmu) s pojmy definovanými a používanými českým právním řádem (právním řádem jednotlivých států EU ve sféře neharmonizované právem EU).

II. Stálá provozovna – věcné a místní vymezení a pozice ve skupině

1. Stálá provozovna – věcné a místní vymezení

1.1 Věcné vymezení stálé provozovny

Právní úprava dorovnávacích daní vychází z mezinárodně akceptovaného pojetí stálé provozovny, zejména jak je vymezována v Modelové smlouvě OECD a v komentáři k ní. Rozhodná je přitom konsolidovaná verze modelové smlouvy z roku 2017. Pojem stálá provozovna je definován v § 6 písm. f) ZDD jako místo k výkonu činnosti či domnělé místo výkonu činnosti splňující jednu ze čtyř sad doplňujících podmínek.

Předně je akceptována stálá provozovna ve smyslu uznání jednotlivými jurisdikcemi a příslušnými, skutečně prováděnými, smlouvami o zamezení dvojímu zdanění sjednanými mezi nimi (dále jen „DTT“). Stálou provozovnou je tedy místo výkonu činnosti, ať už skutečné či domnělé, takto považované za stálou provozovnu příslušnou DTT, pokud zdanění proběhne za podmínek obdobných čl. 7 Modelové smlouvy OECD [stálá provozovna dle § 6 písm. f) bodu 1 ZDD]. S odkazem na požadavek provádění příslušné DTT je třeba zmínit situaci ve vztahu k Ruské federaci, kdy došlo k přerušení uplatňování česko-ruské DTT. Formálně vzato tak stálá provozovna české hlavní entity s místem výskytu v Ruské federaci nebude představovat stálou provozovnu dle § 6 písm. f) bodu 1 ZDD.

Druhým případem je situace, kdy DTT neexistuje a stát zdaňuje takto místně přiřaditelnou činnost daňového nerezidenta obecně shodně tak, jako by danou činnost vykonával jeho daňový rezident [stálá provozovna dle § 6 písm. f) bodu 2 ZDD].

Stálou provozovnou pro účely dorovnávacích daní je dále [dle § 6 písm. f) bodu 3 ZDD] též faktické či domnělé místo výkonu činnosti hypoteticky dle Modelové smlouvy OECD považované za stálou provozovnu, pokud je umístěno v jurisdikcích bez zavedené daně z příjmů. Jako příklad lze uvést Kajmanské ostrovy.

Jako ke stálé provozovně pro účely dorovnávací daně je konečně třeba přistupovat i k situaci, kdy entita vykonává činnost mimo stát své daňové rezidence, tato činnost není DTT ani Modelovou

3 V rámci jednotlivé jurisdikce je ovšem taková konsolidace na základě volby (ZDD používá pojem „rozhodnutí“) skupiny za určitých okolností připuštěna.

smloouvou OECD považována za stálou provozovnu a přitom jsou příjmy z této činnosti osvobozeny nebo nejsou předmětem daně ve státě daňové rezidence entity.

Jednotlivé kategorie stálých provozoven definované pro ZDD jsou klíčové nejen pro určení stálé provozovny jako členské entity, ale rovněž pro další výpočet dorovnávacích daní. Na jednotlivé výše uvedené „druhy“ stálých provozoven jsou např. navázána pravidla korekcí přiřazení kvalifikovaného zisku uvedená v § 55 ZDD.

1.2 Přiřazení stálé provozovny jako členské entity konkrétnímu státu

Zákon o dorovnávacích daních výslovně definuje i stát, kterému je třeba stálou provozovnu přiřadit, byť ve většině případů přiřazení nebude sporné. Terminologicky ZDD hovoří o státu, ve kterém se stálá provozovna nachází. Právní úprava i zde pracuje s jednotlivými „druhy“ stálých provozoven, jak jsou definovány v § 6 písm. f) ZDD.

Půjde předně o stát, ve kterém je se stálou provozovnou takto dle příslušné DTT zacházeno a kde zároveň podléhá zdanění. Dále jde o stát, v němž „příjmy této stálé provozovny podléhají zdanění z důvodu její podnikatelské přítomnosti v tomto státě“. Pojem „podnikatelská přítomnost stálé provozovny“ [dle § 23 odst. 2 písm. b) ZDD] není v ZDD blíže vymezen. Byť obdobnou textaci používá i Směrnice, zůstává nicméně do jisté míry nejasné, zda se místo této podnikatelské přítomnosti může lišit oproti místu, kde se stálá provozovna nachází. Teoreticky by pak nebylo možné vyloučit možnost vzniku konfliktu ve zdanění mezi státem podnikatelské přítomnosti a dalším státem, který by vůči stálé provozovně uplatňoval příslušné zdanění např. na základě jiného kritéria umístění stálé provozovny. Pravděpodobně však jde právě o pouze domnělý rozpor vzniklý ne zcela přesným překrytím používaných pojmů a jejich významů, řešitelný zjevnou snahou legislativy dorovnávacích daní na všech úrovních (OECD, EU, ČR) o konzistentnost jeho výkladu a aplikace.

U stálé provozovny dle § 6 odst. f) bodu 3 ZDD je místem, kde se stálá provozovna nachází, stát jejího umístění. Konečně stálá provozovna dle § 6 odst. f) bodu 4 ZDD se považuje za členskou entitu bez státu, nestává se tak součástí žádného jurisdikčního výpočtu efektivní sazby daně a efektivní sazba daně je kalkulována samostatně.

2. Postavení stálé provozovny pro účely dorovnávacích daní

Z hlediska svého postavení jsou stálé provozovny pro účely dorovnávacích daní definovány jako samostatné členské entity, pokud se jedná o stálé provozovny entity, která je součástí nadnárodní skupiny a není vyloučenou entitou [§ 6 písm. b) ZDD]. Nadnárodní charakter skupiny přitom může způsobit sama stálá provozovna a vést

ke vzniku „jednočlenné skupiny“. Skupinou ve smyslu ZDD podléhající dorovnávací dani zároveň totiž může být i jen jedna entita s právní subjektivitou, která vykonává své činnosti i mimo svůj domovský stát prostřednictvím své stálé provozovny, byť s výjimkou stálé provozovny tzv. bez státu, jejíž existence nevede ke vzniku skupiny.⁴

Terminologicky pracuje ZDD s pojmem stálá provozovna a hlavní entita. Hlavní entitou je jakákoli entita, která do své účetní závěrky zahrnuje účetní zisk nebo ztrátu stálé provozovny. Hlavní entita je sama o sobě členskou entitou a rovněž každá stálá provozovna je samostatnou členskou entitou. Z této definice vyplývá, že hlavní entita v sobě zahrnuje i stálou provozovnu, která je však současně samostatnou členskou entitou. Pro stálé provozovny platí specifická fikce, že „na stálou provozovnu a její hlavní entitu se pro účely dorovnávacích daní hledí, jako by tato entita držela 100% vlastnický podíl ve stálé provozovně“ [§ 20 písm. g) ZDD].

Snaha o důslednou oddělenost a plnohodnotnost stálé provozovny ve smyslu samostatné členské entity má své limity. Jednak formálně platí, že stálá provozovna nemůže být považována ani za nejvyšší, ani za střední či částečně vlastněnou mateřskou entitu – a to i v situaci, kdy by byly vlastnické podíly jinak ekonomicky přičitatelné dané stálé provozovně, tj. příslušné zisky a daně by teoreticky z pohledu mezinárodního zdanění byly alokovány této stálé provozovně. Taková situace má pak tedy za následek, že bez ohledu na případnou faktickou držbu vlastnických podílů v jiných entitách prostřednictvím stálé provozovny, za mateřskou společnost (jiných členských entit skupiny) je vždy považována hlavní entita ve svém státě, nikoli její stálá provozovna.

Přes postavení stálé provozovny jako členské entity v zásadě srovnatelné s postavením jakékoli jiné společnosti ve skupině jakožto samostatného právního subjektu nelze dále odhlédnout od vlivu povahy její hlavní entity. Hlavní entita stálé provozovny může nabývat z pohledu dorovnávacích daní různého charakteru, kdy může jít též o entity se zvláštním režimem z pohledu dorovnávacích daní, např. o investiční entitu, vyloučenou entitu apod. Tento charakter hlavní entity ovlivňuje i její stálou provozovnu.

III. Vymezení a alokace zisku (ztráty) stálé provozovny a jejich úpravy

1. Účetní zisk (ztráta) stálé provozovny pro účely dorovnávacích daní

1.1 Výchozí účetní hodnoty

Existující finanční výkazy

S ohledem na celý koncepční rámec dorovnávacích daní jsou primárním východiskem pro zjišťování potřebných údajů informace obsažené ve finančních výkazech stálé provozovny nebo

4 I když je zřejmě značně nepravděpodobné, že samotná společnost překročí stanovená kritéria obratu a nebude zároveň zjevně spřízněná s žádnou další společností, právě konečností s ohledem na požadavek kontrolního podílu ne vždy nutně přesahujícího 50 % se to však v případě některých struktur stát může. Není třeba zdůrazňovat, že negativní dopady nezachycení povinnosti postupovat dle úpravy dorovnávacích daní by byly značné.

tvorí jejich podklad dle příslušného přijatelného či schváleného rámce účetního výkaznictví, spíše než údaje z daňových příznání k dani z příjmů za stálou provozovnu. Toto pravidlo platí pro stálé provozovny definované v § 6 písm. f) body 1 až 3 – tedy stálé provozovny (zjednodušeně řečeno) dle DTT, dle domácí legislativy či dle Modelové smlouvy OECD. V případě faktického kompletního vedení účetnictví a sestavování samostatných finančních výkazů za stálou provozovnu lze předpokládat relativně snadné převzetí údajů z něj i pro účely dorovnávacích daní.⁵

Stálá provozovna bez samostatných finančních výkazů

Jestliže stálá provozovna výše uvedených druhů nesestavuje své samostatné finanční výkazy, vyžaduje právní úprava dorovnávacích daní jejich zpracování v potřebném rozsahu, ovšem dle rámce účetního výkaznictví relevantního pro konsolidované výkazy nejvyšší mateřské společnosti (zřejmě dle předpokladu, že by takto tak jako tak musela být činnost stálé provozovny vykázána).

V případě takto pouze omezeného vedení účetnictví či jiné zjednodušené evidence je třeba se zaměřit na úplnost, správnost i přesnost potřebných podkladů. Lze si představit řadu situací, kdy z pohledu dosavadního stavu před implementací dorovnávacích daní nebyla potřebná úpravou dorovnávacích daní nově požadovaná přesnost. Pro dorovnávací daň však mohou některá zjednodušení (zejména ve smyslu vztahu k hlavní entitě) působit komplikace a příp. též vést ke zkreslení samotných výsledků kalkulace efektivní sazby daně, potažmo dorovnávací daně jako takové.

Výše uvedené pravidlo (§ 55 odst. 1 ZDD) se jeví jako do jisté míry potenciálně tíživé i přísnější než v případě jiných, i formálně samostatných, členských entit, neboť kde by u nich postačovalo sestavení finančních výkazů za předpokladu jeho spolehlivosti dle přijatelného rámce účetního výkaznictví nebo schváleného rámce účetního výkaznictví,⁶ u stálé provozovny se za daných okolností na rámci účetního výkaznictví nejvyšší mateřské společnosti skupiny trvá.

Je otázkou, jak velké mohou být rozdíly mezi případy účetních výkazů stálé provozovny sestavených dle (nepoužitého) přijatelného nebo schváleného rámce účetního výkaznictví jiného než relevantního pro nejvyšší mateřskou společnost dané skupiny. Jako riziko s možnými reálnými dopady lze nicméně vnímat přinejmenším už samotný fakt, že by bez ohledu na věcnou blízkost byl použit jiný rámec účetního výkaznictví než ten výslovně vyžadovaný právní úpravou dorovnávacích daní.

1.2 Korekce vymezení a alokace zisku dle daňové legislativy

Právní úprava dorovnávacích daní tedy i v případě stálých provozoven vychází z finančních výkazů (ať již existujících, či hodnot sestavených pouze pro účely ZDD). Současně však propočít kvalifikovaného zisku respektuje daňovou legislativu státu stálé provozovny, resp. příslušnou DTT státu hlavní entity a státu stálé provozovny. Pokud se zisk (ztráta) přičitatelná stálé provozovně pohledem dané DTT či vnitrostátní úpravy liší od zaúčtovaného zisku, je třeba účetní zisk upravit tak, aby zahrnoval jen výnosy a náklady přiřaditelné dle DTT, domácí legislativy či Modelové smlouvy OECD (§ 55 odst. 2 ZDD). Nejedná se však o otázku konkrétních (ne)zdanitelných či daňově (ne)uznatelných položek, tento detail nepovažuje právní úprava dorovnávací daně za relevantní. Úprava se provádí toliko na úrovni přičitatelnosti nákladů a výnosů stálé provozovně. To tedy znamená, že nedojde ani např. k nahrazení účetních odpisů daňovými (to je koneckonců v souladu se zohledněním odložené daně, která tuto diferenci mezi účetnictvím a zdaněním eliminuje), ani k limitaci nákladů, aplikaci osvobození dle domácí legislativy, ani k dodání dalších položek mimoúčetních vlivů.

1.3 Účetní zisk stálé provozovny dle § 6 písm. f) bod 4 ZDD

V případě stálé provozovny vycházející z místa výkonu činnosti v jiném státě za předpokladu nezdaňování příjmů s takovou činností souvisejících ve státě hlavní entity (§ 6 písm. f) bod 4 ZDD) je alokovatelným ziskem stálé provozovny zisk (ztráta), který není relevantně zahrnut do zdanění ve státě hlavní entity.

2. Výpočet kvalifikovaného zisku stálé provozovny – jednotlivé úpravy zisku (ztráty)

2.1 Úpravy obdobné jako u jiných členských entit – „standardní režim členské entity“

Vzhledem k povaze stálé provozovny jako samostatné členské entity by se mohlo zdát, že se mohou uplatnit všechny předepsané úpravy čistého účetního zisku na kvalifikovaný zisk (§ 43 a násl. ZDD), v návaznosti na konkrétní podmínky. Není tomu tak ovšem zcela přesně a bezvýjimečně.

Náklad na daň pochopitelně není třeba v podmínkách stálé provozovny vykládat specificky, stejně jako zahrnutý zisk nebo ztrátu vyplývající z metody přecenění, nepřípustný náklad, vzniklé penzijní náklady, či úpravy plynoucí z nedodržení zásady tržního odstupu.⁷ Úprava v návaznosti na vnitropodnikové financování může dojít svého uplatnění u stálých provozoven. Plně uplatnitel-

5 Je ovšem otázkou, nakolik se v případě auditování výkazů dané entity-centrály soustředí prověrka nezávislým auditorem na vztahy mezi centrálou a stálou provozovnou, resp. na ověření, zda by účetnictví samotné stálé provozovny obstálo, kdyby bylo posuzováno jako účetnictví samostatného subjektu.

6 S přihlédnutím k případným materiálním trvalým rozdílům přesahujícím 1 mil. eur.

7 K vymezení těchto pojmů viz § 43 a násl. ZDD.

ná je i úprava zahrnutých zisků nebo ztrát souvisejících se zcizením aktiv a účetních dluhů vyloučených podle § 109 ZDD, stejně jako vyčíslení chyb z předchozího období, resp. změn účetní metody [v rozsahu dle § 43 odst. 1 písm. h) ZDD].

Zvláštní kapitolu pak představuje asymetrický kurzový zisk nebo ztráta, a to i s ohledem na chystanou úpravu nového zákona o účetnictví (ve znění dle návrhu), resp. nově konsolidačního balíčku, výslovně připouštějící účtování ve funkční měně, tj. měně odlišné od české koruny. Vzhledem k mnohvrstevnatosti používaných měn v rámci nadnárodních skupin (nehledě na účetní IT systémy) lze oblast asymetrických kurzových zisků nebo ztrát považovat za technickou a metodickou výzvu, pochopitelně nikoli omezenou pouze na stálé provozovny (ovšem u stálých provozoven s eventuálně další vrstvou komplexity danou možnou neexistencí jejich výkazů, a tedy možností požadavku na přímou aplikaci rámce účetního výkaznictví nejvyšší mateřské společnosti, či faktickým tlakem na používání funkční měny hlavní entity bez ohledu na funkční měnu stálé provozovny). Zde je namístě zejména znovu podotknout, že i u této úpravy platí základní pravidlo vazby zisku a související daně, tj. při vyloučení takového kurzového zisku nebo ztráty je třeba vyhodnotit existenci související splatné či odložené daně, které by měly být vyloučeny též.

2.2 Úpravy se specifickými dopady, příp. úpravy nepoužitelné u stálých provozoven

Naproti tomu vyloučené podíly na zisku, resp. vyloučený kapitálový zisk nebo ztráta, nepřicházejí s ohledem na nepřičitatelnost vlastnických podílů stálé provozovně v úvahu (viz výše). To má dále za následek, že bez ohledu na případné odchylné zobrazení v účetních výkazech veškeré další případné vlivy se vztahem k podílům ve společnostech jak na kvalifikovaný zisk, tak na zahrnované daně by měly být přičítány hlavní entitě (tedy např. i krátkodobé portfoliové účasti).

2.3 Rozhodnutí („volby“) týkající se kvalifikovaného zisku stálé provozovny

Volby odchylných režimů jakožto výjimek ze stanovených pravidel („elections“ – v terminologii ZDD jde o „rozhodnutí“) jsou svým rozsahem většinou jurisdikční, z povahy věci tedy může dojít k odchylnému zachycení jedné a téže situace hlavní entitou a její stálou provozovnou. To platí např. pro rozhodnutí o využití zásady realizace (§ 50 ZDD) či rozhodnutí týkající se zcizení místních hmotných (reálně tedy nemovitých) aktiv (§ 51 ZDD).

Naproti tomu lze spíše očekávat, že takto nebude možná pro stálou provozovnu volba použití postupu účetní konsolidace k eliminaci výnosů, nákladů, zisků a ztrát (§ 52 ZDD). Především není zcela jasné, zda je podmínkou této volby povolení daňové konsolidace z pohledu daně z příjmů v dané jurisdikci (to by naznačovala textace důvodové zprávy k předmětnému ustanovení, konečků též textace Pravidel OECD, v takovém případě by daně rozhodnutí nebylo pro Českou republiku v současnosti možné). Dané ustanovení by dokonce bylo následně možné vykládat i tak,

že i pro jurisdikci s daňovou konsolidací, zahrnující ve smyslu členských subjektů skupiny též stálou provozovnu v dané jurisdikci, tato volba není také možná, neboť ji právní úprava nijak výslovně nezmiňuje. Na druhou stranu s opačným závěrem lze příp. z možnosti této účetní konsolidace i v situaci přítomnosti členských entit se samostatným propočtem efektivní sazby daně (při mlčení právní úpravy k této eventualitě) usuzovat na to, že tato možnost existuje. Je ovšem otázkou, nakolik by byly pro skupinu dané situace praktické a administrativně zvládnutelné, pokud by musely takto „účetně-daňově“ konsolidované členské entity vůči zbylým členským entitám v předmětné jurisdikci vystupovat standardním způsobem.

IV. Vymezení a alokace zahrnutých daní stálé provozovny a jejich úpravy

1. Zahrnuté daně a jejich přidělení stálé provozovně

Okruh tzv. zahrnutých daní, tedy daní zohledňovaných pro účely výpočtu efektivní sazby daně, vymezuje § 57 ZDD. Z pohledu stálé provozovny by se rozsah zahrnutých daní neměl odchylovat od zahrnutých daní členské entity skupiny jiné povahy. Specifikem dorovnávacích daní je, že mezi zahrnuté daně spadá kromě daně z příjmů splatné i daň odložená. To má především za následek faktickou eliminaci některých nejčastějších rozdílů mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření ve finančních výkazech.

Dle § 66 odst. 1 písm. a) ZDD se stálé provozovně přidělí částka zahrnutých daní vykázaná ve finančních výkazech členské entity a vztahující se ke kvalifikovanému zisku (ztrátě) této stálé provozovny. Zahrnuté daně tedy musí následovat související kvalifikovaný zisk (ztrátu) stálé provozovny v zásadě bez ohledu na to, ve výkazech které členské entity jsou vykázané, tedy konkrétně včetně případu, kdy část daně je hrazena hlavní entitou, např. z důvodu vyšší sazby daně v jurisdikci hlavní entity. Princip vazby zahrnutých daní na kvalifikovaný zisk se uplatní i v případě, kdy je kvalifikovaný zisk stálé provozovny považován dle speciálního pravidla (dle § 55 odst. 4 ZDD) pro ztrátové stálé provozovny s uplatněním metody zápočtu jako metody zamezení dvojímu zdanění na úrovni hlavní entity. Takový přístup odpovídá smyslu daného nastavení, který spočívá ve shodném přístupu k dceřiným společnostem i stálým provozovnám.

2. Úpravy zahrnutých daní na upravené zahrnuté daně

I pro úpravy zahrnutých daní platí, že v zásadě všechny požadované úpravy (dle § 59 a násl. ZDD) jsou aplikovatelné i na stálou provozovnu. To se týká vlivů jak pro daň splatnou, tak i pro daň odloženou, zejména tedy přepočty odložené daně z nominální sazby daně na minimální sazbu daně (pokud je minimální sazba daně nižší). S ohledem na rozsah tohoto článku nejsou jednotlivé úpravy dále rozebírány.

Je nepochybné, že ve vztahu mezi hlavní entitou a stálou provozovnou může snadno dojít k duplicitám nebo naopak k chybnému nezohlednění jednotlivých položek ani na straně stálé provozovny, ani u hlavní entity. Předně je tedy třeba vždy vycházet u alokace ze základních východisek, tedy vazby zisku na straně jedné a souvisejících daní na straně druhé. V návaznosti na toto vymezení je pak třeba jakékoli následné úpravy na kvalifikovaný zisk a upravené zahrnované daně provádět tam, kam byla upravená hodnota přiřazena.

V. Úpravy na úrovni hlavní entity

Pro určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty hlavní entity se hodnoty účetního zisku nebo ztráty stálé provozovny vyloučí z hodnot hlavní entity.

Jistou odchylkou (alespoň na první pohled) od striktního oddělení hlavní entity a stálé provozovny je úprava ztrát vygenerovaných stálou provozovnou. Za podmínky, že ztráta stálé provozovny představuje náklad hlavní entity, a může tak kompenzovat zisky hlavní entity samotné, příp. i z jiných jejích stálých provozoven, tedy v případě uplatňování metody zápočtu při zdanění celosvětových příjmů hlavní entity, platí, že následný zisk stálé provozovny až do výše této předchozí ztráty je třeba alokovat hlavní entitě. Je zároveň třeba posoudit případnou odloženou daňovou pohledávku ze ztráty stálé provozovny.⁸

V důsledku tohoto postupu se i následný kvalifikovaný zisk stálé provozovny v dalším období alokuje do výše této ztráty opět hlavní entitě (za podmínek § 55 odst. 5 ZDD). Tak je třeba adekvátně přidělit opět i zahrnuté daně hlavní entitě, toto přidělení je ovšem omezeno sazbou daně z příjmů daného státu hlavní entity (příp. při daňové progresi jeho nejvyšší sazbou).

Ustanovení § 55 odst. 5 ZDD nicméně nedopadá na situaci ztráty stálé provozovny, která je započtena proti položce zdanitelného příjmu, která kromě zdanění ve státě hlavní entity podléhá zdanění i podle právního řádu státu místa výskytu stálé provozovny. V takovém případě by tedy ani následně získaný kvalifikovaný zisk stálé provozovny nebyl přičten hlavní entitě, ale standardně stálé provozovně. Započitatelná hlavní entitě může být dle okolností i jen část ztráty stálé provozovny – pak se daná část zohlední postupem naznačeným výše a zbytek zůstane alokován stálé provozovně.

Zohlednění ztráty stálé provozovny lze demonstrovat na příkladu níže:

Východiska

- Hlavní entita je nejvyšším mateřským subjektem a daňovým rezidentem v jurisdikci A.
- Hlavní entita má stálou provozovnu v jurisdikci B.

- Jurisdikce A zdaňuje veškeré celosvětové příjmy rezidentů a umožňuje zápočet daně zaplacené v zahraničí, tj. hlavní entita zahrnuje příjmy stálé provozovny do svého základu daně, přičemž si může uplatnit zápočet daně zaplacené v zahraničí. V pozici jurisdikce A by mohla být Česká republika např. ve vztahu ke Slovensku, kde se podle DTT uplatní metoda zápočtu.
- Údaje hlavní entity (bez výsledků stálé provozovny):
 - Rok 1: účetní zisk 200 a zahrnuté daně 15.
 - Rok 2: účetní zisk 300 a zahrnuté daně 60.
- Údaje stálé provozovny (vykázané v samostatných výkazech):
 - Rok 1: účetní ztráta 100 a zahrnuté daně 0.
 - Rok 2: účetní zisk 100 a zahrnuté daně 0.
- Pro zjednodušení je v příkladu abstrahováno od úprav účetního zisku/ztráty na kvalifikovaný zisk/ztrátu a nezbytné úpravy jsou považovány za nulové.

Výpočet efektivní sazby daně

a) Alokační příjmu

- Podle § 55 odst. 1 ZDD se účetní zisk/ztráta přidělí stálé provozovně dle jejích samostatných finančních výkazů, resp. jako by v nich bylo vykázáno, kdyby takové sestavovala. Podle tohoto pravidla budou ztráta 100 (rok 1) i zisk 100 (rok 2) přiděleny stálé provozovně.
- Pokud je toto přidělení v souladu s aplikovatelnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění, není třeba dělat další úpravy (§ 55 odst. 2 ZDD).
- S ohledem na zjednodušení pro účely příkladu je účetní zisk/ztráta považován za kvalifikovaný zisk/ztrátu.
- Podle § 55 odst. 5 písm. a) ZDD se ztráta stálé provozovny 100 v roce 1 přiřadí hlavní entitě, jelikož se ztráta posoudí jako náklad v rámci výpočtu daňové povinnosti hlavní entity v jurisdikci A. V roce 2 bude příjem stálé provozovny rovněž přidělen hlavní entitě, a to do výše ztráty, která byla v roce 1 posouzena jako náklad hlavní entity.
- Výsledná alokace účetního zisku tedy bude následující:
 - Rok 1 – hlavní entita v jurisdikci A 100, stálá provozovna v jurisdikci B 0.
 - Rok 2 – hlavní entita v jurisdikci A 400, stálá provozovna v jurisdikci B 0.
- Pokud by v roce 2 byl kvalifikovaný zisk stálé provozovny nižší (např. 90), považoval by se celý za kvalifikovaný zisk stálé provozovny za zisk hlavní entity, přičemž v dalším roce by byla ještě část zisku stálé provozovny do výše v minulosti uplatněné kvalifikované ztráty (10) považována za zisk hlavní entity.
- Pokud by v roce 2 byl kvalifikovaný zisk stálé provozovny vyšší (např. 120) než kvalifikovaná ztráta v roce 1, považoval by se zisk za zisk hlavní entity jen do výše ztrát zohledněných v minulosti jako náklad (100), zbývající část kvalifikovaného zisku (20) by se považovala za zisk stálé provozovny.

⁸ Ta bude zároveň s největší pravděpodobností vycházet z výše daňové ztráty vyčíslené pro účely daně z příjmů, nikoli z výše účetní ztráty.

b) Alokace zahrnutých daní

- Žádné zahrnuté daně nejsou přiděleny stálé provozovně.

c) Výpočet efektivní sazby daně

- Efektivní sazba daně v jurisdikci A je 15 % (15/100) v roce 1 a 15 % (60/400) v roce 2, což odpovídá minimální dani. Žádná dorovnávací daň nebude placena v jurisdikci A.
- Žádná dorovnávací daň nebude placena v jurisdikci B, jelikož této jurisdikci není alokován žádný kvalifikovaný příjem nebo ztráta a žádné zahrnuté daně.

VI. Efektivní daňová sazba v zemi stálé provozovny, propočet nadměrného zisku

1. Efektivní daňová sazba v zemi stálé provozovny

Výpočet efektivní daňové sazby ve státě stálé provozovny probíhá na jurisdikční úrovni dle standardních pravidel dorovnávacích daní. V důsledku výše uvedených pravidel (alokace zisku a daní, jejich úpravy) je v praxi možné, že entita jako celek odvádějící daně v objemu přesahujícím požadovanou minimální sazbu daně hradí v některém ze států své přítomnosti prostřednictvím stálé provozovny daň z příjmů v efektivní sazbě nižší než požadovaná minimální. Přestože často tato situace vyplývá již ze samotného nastavení daňového systému v daném státě (a lze ji tak z tohoto důvodu v zásadě očekávat), může k ní dojít i v důsledku úprav daných právní úpravou dorovnávací daně, tj. nemusí jít o situaci zcela intuitivní.

2. Snížení nadměrného zisku vyloučením na základě ekonomické podstaty

Druhou složkou propočtu dorovnávacích daní (v první řadě jurisdikční dorovnávací daně) kromě stanovení efektivní sazby daně je určení základu, z něhož by mělo dojít k odvodu dorovnávací daně, tzv. nadměrného zisku. Kvalifikovaný zisk, tj. čistý účetní zisk po stanovených úpravách, se dále snižuje na tzv. nadměrný zisk, a to vyloučením části zisku na základě ekonomické podstaty. Tato část odpovídá stanovenému procentu způsobilých mzdových nákladů a stanovenému procentu způsobilých hmotných aktiv. I v této situaci je třeba vnímat stálou provozovnu jako samostatnou entitu.

Způsobilé mzdové náklady a způsobilá hmotná aktiva je třeba přiřadit stálé provozovně, pokud jsou takto vykázány v jejich samostatných finančních výkazech (a to při zohlednění případných úprav dle alokace zisků stálé provozovně dle DTT). Příslušný § 83 ZDD ovšem již nedává výslovnou odpověď na postup při neexistenci takových samostatných finančních výkazů (na rozdíl od některých jiných ustanovení, např. právě § 55 ZDD, odkazujících na „fingované“ výkazy – „hodnota, která by byla vykázána“ – dle rámce účetního výkaznictví nejvyšší mateřské společnosti).

Podmínkou pro zohlednění mzdových nákladů a hmotných aktiv je jejich umístění ve státě stálé provozovny. K různým konkrétním situacím včetně sdílení zaměstnanců či jejich pobytu mimo daný stát a také umístění a používání majetku ve vlastnictví či v pronájmu („right-of-use“) se vyjadřuje nedávno publikované OECD Doporučení.

Obecně je zřejmé, že vyloučení na základě ekonomické podstaty míří na případy, kdy zaměstnanci, resp. hmotná aktiva, jsou přítomni v předmětné jurisdikci. Dle OECD Doporučení lze přitom ve složitějších případech uplatnit zjednodušení a přiřadit zaměstnance či aktiva ke členské entitě dle převažujícího, tj. nadpolovičního, využití a umístění. V případě alokace v rozsahu menším než 50 % lze pak využít tohoto vyloučení vždy jen v proporcčně přiměřeném odpovídajícím poměru. Korekcí uvedeného je vždy přiřazení kvalifikovaného zisku stálé provozovny jiné entitě.

Pro zjednodušení se ovšem skupina může rozhodnout s vlivem pro jednotlivou jurisdikci, že vyloučení na základě ekonomické podstaty nebude aplikovat.

Dojde-li k povinnosti odvést dorovnávací daň, je nezbytné výslednou dorovnávací daň přiřadit konkrétní členské entitě či členským entitám dle stanovených pravidel. Rozbor těchto pravidel (obecně i specifik stálých provozoven) přesahuje kapacitní možnosti tohoto článku. Stálým provozovnám se nevyhnou ani další povinnosti související s dorovnávacími daněmi (např. informační přehled, daňové přiznání atd.).

VIII. Závěr

Problematika stálých provozoven v kontextu dorovnávacích daní přináší řadu specifik a další komplexitu (již tak dost složitých) pravidel. Některé z nich nebylo možné s ohledem na rozsah zahrnout ani do tohoto článku. Až budoucnost uplatňování zcela nového systému dorovnávacích daní ukáže, která z nich jsou pro praxi nejpálčivější. Kromě komplexity pravidel však stojí za to upozornit rovněž na rozsah zpracovávaných dat. Legislativou dorovnávací daně dochází k dalšímu významnému navýšení objemu údajů, které budou mít daňové správy jednotlivých států zavádějících dorovnávací daň k dispozici, které zcela zjevně nemusí posloužit jen k ověření správnosti podání ohledně dorovnávacích daní, ale mají potenciál se promítnout i do jednotlivých stávajících zásadních oblastí daně z příjmů v mezinárodním měřítku, tj. do převodních cen, otázek daňové rezidence a existence stálých provozoven apod. Přitom tyto informace by měly být k dispozici i od některých států, které lze s jistým zjednodušením označit za daňové ráje. Schopnost výtěžení těchto informací, ať už co do odborných a organizačních kompetencí nebo co do rozsahu, je samozřejmě otázkou. Jde v každém případě o další nový rozsáhlý soubor agend, kterému dosud pochopitelně nebyly alokovány ani personální, ani materiální prostředky. ■

Přechodný bezpečný přístav v návrhu zákona o dorovnávacích daních

Předmětem tohoto článku je tzv. přechodné pravidlo bezpečného přístavu neboli dočasná výjimka z povinnosti vypočítat dorovnávací daň založená na vyměňovaných informacích ve zprávě podle zemí. Toto pravidlo by mělo subjektům, u kterých se na základě zjednodušených kritérií neočekává platba dorovnávací daně, dát delší prostor pro zavedení vnitřních systémů pro podrobné výpočty efektivní sazby daně a dorovnávacích daní. Cílem článku je představit podmínky pro aplikaci přechodného pravidla, ukázat jeho aplikaci na praktických příkladech a nastínit jeho výhody a nevýhody.



JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,
daňový poradce č. 5029,
KPMG Legal s. r. o.,
advokátní kancelář



Ing. Soňa Saidlová,
daňový poradce č. 4233,
KPMG Česká Republika, s. r. o.

Úvodem

Zavedení dorovnávací daně představuje pro skupiny podniků, na něž se tato povinnost vztahuje, poměrně významnou administrativní zátěž. Aby tato zátěž byla alespoň v prvních letech implementace pravidel snížena, bylo do směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 15. 12. 2022 o zajištění globální minimální úrovně efektivního zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii (dále jen „Směrnice“) a následně i do návrhu zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (dále jen „návrh zákona“)¹ implementujícího tuto Směrnici v České republice zakomponováno pravidlo přechodného bezpečného přístavu. V rámci Směrnice není toto pravidlo nijak konkretizováno, čl. 32 Směrnice pouze ukládá členským státům zajistit možnost aplikace pravidel přijatých na mezinárodní úrovni (tj. pravidel OECD). Návrh zákona obsahuje tuto úpravu v podobě *přechodného pravidla bezpečného přístavu založeného na informacích obsažených ve zprávě podle zemí* v § 145. Jedná se přitom o implementaci pravidel dokumen-

tu OECD Inkluzivního rámce BEPS z 15. 12. 2022 s názvem *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)*.²

Přechodný bezpečný přístav tak představuje krátkodobé opatření s cílem zmírnění, resp. rozložení v čase, administrativní zátěže spojené se zavedením dorovnávací daně, a to v podobě tří dílčích testů, kde při splnění alespoň jednoho se uplatní výjimka z nutnosti provést úplný výpočet efektivní sazby daně dle pravidel GloBE v dané jurisdikci. Jedná se o testy: test de minimis, test zjednodušené efektivní daňové sazby a test běžných zisků. Pokud je splněn alespoň jeden z těchto testů, tak se dorovnávací daň může považovat za nulovou a není nutné provádět kompletní výpočet efektivní sazby daně a dorovnávacích daní (tj. české i jurisdikční). Pravidlo bezpečného přístavu je dobrovolné a záleží pouze na dané skupině, zda se jej rozhodne využít.

Je důležité si uvědomit, že každý z dílčích testů se provádí na úrovni jurisdikce, tedy v součtu za všechny členské entity

1 V rámci tohoto článku autorky s ohledem na datum redakční uzávěrky vycházejí z návrhu zákona ve znění schváleném vládou a zveřejněném ke dni 17. 8. 2023 v knihovně připravované legislativy (VeKLEP): <https://www.odok.cz/portal/veklep/material/KORNCRUF4JOY/>.

2 OECD. *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD, Paris 2022. www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

v dané jurisdikci. Je tedy nezbytné, aby byly sdíleny informace napříč skupinou. Snadno se může stát, že jednotlivé entity v rámci jedné jurisdikce o sobě nevědí, a jednotlivě tak mohou docházet k mylným závěrům. V praxi se s tím lze nejčastěji setkat u velkých globálních skupin, které jsou interně řízeny na bázi jednotlivých divizí, nikoli regionálně. Dílčí testy jsou počítány na celkových číslech za jednotlivé jurisdikce, a pouze pokud v sumě za celou jurisdikci je alespoň jeden z testů splněn, pak teprve je možné považovat výši dorovnávací daně v dané jurisdikci za nulovou.

Při návrhu pravidel přechodného bezpečného přístavu se vycházelo z myšlenky, že velká část skupin, kterých se povinnost dorovnávacích daní bude týkat, má též povinnost sestavovat zprávu podle zemí, tzv. Country-by-Country Reporting, v Evropské unii upravenou ve směrnici Rady (EU) 2016/881 ze dne 25. 5. 2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU. Zpráva podle zemí byla v České republice transponována prostřednictvím zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní.³ Vzhledem k tomu, že všechny tři testy vycházejí z dat obsažených ve zprávě podle zemí, je důležité závčas vyhodnotit přístup a kvalitu procesu přípravy této zprávy. Výjimku přechodného bezpečného přístavu však nebudou moct využít všichni poplatníci dorovnávacích daní. Předně bude tato výjimka nedostupná pro velké vnitrostátní skupiny, které s ohledem na svou vnitrostátní povahu povinnosti podávat zprávu podle zemí bez ohledu na svou velikost nepodléhají. V rámci připomínkového řízení Ministerstvo financí odmítlo možnost zavedení obdobné výjimky i pro velké vnitrostátní skupiny s tím, že takový postup by musel být koordinován na úrovni Evropské unie, aby nedocházelo k rozdílnému uplatňování Směrnice v jednotlivých členských státech. Dále by výjimka mohla být nedostupná pro skupiny na hranici velikosti obrátu 750 mil. eur, pokud jej musí přepočítávat z jiné měny. Pravidla Country-by-Country Reportingu pracují s fixním kurzem platným v lednu 2015 (viz § 13zd zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní), zatímco pro účely dorovnávací daně se pro určení prahové hodnoty použije průměrný kurz za prosinec roku předcházejícího výkaznímu období (§ 36 odst. 3 návrhu zákona).

Snížení administrativní zátěže spočívá v tom, že pro zjištění, zda daná jurisdikce podléhá povinnosti odvést dorovnávací daň (tj. jurisdikční i českou) či zda se její daň považuje za nulovou, se použijí zjednodušené výpočty založené na datech vykázaných právě ve zprávě podle zemí. Za účelem omezení nespolehlivosti dat je stanoveno, že aby skupina mohla použít přechodný bezpečný přístav (tedy zjednodušený výpočet založený na datech ze zprávy podle zemí), musí skupinou sestavovaná a podávaná zpráva podle zemí splňovat definici kvalifikované zprávy podle zemí.

Pokud skupina je nadnárodní skupinou vyměňující zprávu podle zemí, a pokud tato zpráva splňuje definici kvalifikované zprávy podle zemí, pak je pro aplikaci přechodného bezpečného přístavu

uvu v dané jurisdikci nutné splnit alespoň jednu z následujících podmínek:

- 1) nadnárodní skupina musí mít celkové výnosy v dané jurisdikci nižší než 10 mil. eur a celkový výsledek hospodaření před zdaněním nižší než 1 mil. eur; nebo
- 2) musí mít zjednodušenou efektivní sazbu daně (dále také „ETR“) za danou jurisdikci rovnu nebo vyšší než tzv. přechodnou sazbu daně, ta činí 15% ve zdaňovacích obdobích započatých v roce 2023 a 2024, 16% v období započatém v roce 2025 a 17% v období započatém v roce 2026; nebo
- 3) zisk (ztráta) velké nadnárodní skupiny před zdaněním je roven nebo nižší než vyloučení zisku na základě ekonomické podstaty vypočtené podle pravidel stanovených zákonem o dorovnávací daní.

Možnost uplatnění pravidla přechodného bezpečného přístavu je časově omezená po dobu přechodného období, které návrh zákona stanovuje jako jakékoli zdaňovací období započaté nejpozději 1. 1. 2027 a skončené nejpozději 30. 6. 2028. Zároveň zákon stanovuje přechodné sazby daně pro účely přechodného bezpečného přístavu, viz bod 2) výše. Tyto sazby se postupně zvyšují, a tedy jak se blíží konec možnosti využít přechodného bezpečného přístavu, tím těžší bude splnit test zjednodušené efektivní daňové sazby.

Kvalifikovaná zpráva podle zemí

Aby bylo možné použít data ze zprávy podle zemí, musí se jednat o kvalifikovanou zprávu podle § 143 písm. d) návrhu zákona. Kvalifikovaná zpráva je taková zpráva, která byla připravena a vykázána na základě kvalifikovaných účetních výkazů. Kvalifikované účetní výkazy jsou takové výkazy, které:

1. byly použité pro přípravu konsolidované účetní závěrky nejvyšší mateřské entity, nebo
2. jsou samostatnými finančními výkazy členských entit sestavenými v souladu s přijatelným rámcem nebo schváleným rámcem účetního výkaznictví a informace v těchto výkazech jsou vykazovány v souladu s těmito rámci účetního výkaznictví a jsou spolehlivé, nebo
3. finanční výkazy takové členské entity použité pro podání zprávy podle zemí nadnárodní skupiny nebo vnitrostátní skupiny, pokud členská entita není zahrnuta do konsolidované účetní závěrky z důvodu malé velikosti nebo nevýznamnosti.

Návrh zákona o dorovnávacích daních přitom v § 20 písm. i) definuje, že přijatelným rámcem účetního výkaznictví jsou:

- mezinárodní účetní standardy a
- obecně uznávané účetní zásady Australského společenství, Brazílské federativní republiky, Čínské lidové republiky, členských států Evropské unie, členských států Evropského

3 Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

hospodářského prostoru, zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky Hongkongu, Indické republiky, Japonska, Kanady, Korejské republiky, Spojených států mexických, Nového Zélandu, Ruské federace, Singapurské republiky, Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, Spojených států amerických a Švýcarské konfederace,

a dále stanovuje, že schváleným rámcem účetního výkaznictví je ve vztahu k entitě soubor obecně uznávaných účetních zásad povolených oprávněným účetním orgánem ve státě, ze kterého je tato entita [§ 20 písm. j) návrhu zákona].

Jinými slovy, zpráva podle zemí musí být sestavena na základě výkaznictví, které bylo použito pro sestavení konsolidované účetní závěrky nebo na základě lokálních účetních standardů, pokud jsou v souladu s výše uvedeným. Pokud by byly pro sestavení zprávy podle zemí použity jiné údaje než výše uvedené, skupina by se diskvalifikovala z možnosti použít přechodný bezpečný přístav. Rovněž je třeba upozornit na podmínku podstatného narušení konkurenceschopnosti. K němu dochází, pokud na základě použití zvláštních účetních pravidel dojde ke změně výnosů nebo nákladů o částku vyšší než 75 mil. eur v porovnání s pravidly IFRS.⁴

Dalším častým úskalím při vyhodnocování, zda lze zprávu podle zemí považovat za kvalifikovanou zprávu podle zemí, je vykázání organizačních složek či stálých provozoven, kde na tyto členské entity musí být v rámci sestavování zprávy podle zemí hleděno jako na samostatné entity, které jako samostatné i musí být vykázány.

Je nutné si uvědomit, že doposud byla zpráva podle zemí sestavována a podávána proto, aby mohly daňové orgány vyhodnotit rizika v oblasti převodních cen. Na základě doporučení OECD⁵ data neměla být používána pro navrhování úprav či přímo k úpravě příjmu z titulu převodních cen. Na základě tohoto doporučení by daňové orgány neměly vyžadovat odsouhlasení CbCR s konsolidovanými výkazy. Spolehlivost údajů uvedených ve zprávě podle zemí tak nebylo možné snadno ověřit bez přímé spolupráce s podávající společností či jinou členskou entitou skupiny.

Po dobu čtyř let, kdy bude přechodný bezpečný přístav platit, bude mít sestavená a podaná zpráva podle zemí zásadní význam pro vyhodnocení skutečnosti, zda v jednotlivých jurisdikcích, kde skupina působí, vznikne povinnost dodatečného zdanění. Zpráva podle zemí tak nabude na významnosti a dá se předpokládat, že bude předmětem většího a detailnějšího zájmu ze strany daňové správy. Aby nadnárodní společnost byla schopná doložit platnost použitého bezpečného přístavu a nulovou povinnost dorovnávací daně, měla by být schopna doložit, jakým způsobem přistoupila k přípravě zprávy podle zemí, a disponovat dostatečnou dokumentací.

Dílčí testy bezpečného přístavu

Ke splnění podmínek přechodného bezpečného přístavu je důležité upozornit, že platí přístup „jednou vyřazen, navždy vyřazen“ (*once out, always out*). Tedy pokud bezpečný přístav nelze využít v dané jurisdikci v jednom roce, nebude ho možné uplatnit ani v žádném následujícím roce přechodného období. Výjimkou je situace, kdy v předchozím roce nebyl v dané jurisdikci bezpečný přístav využit, protože skupina v této jurisdikci neměla žádnou členskou entitu. V návrhu zákona je tento princip zakotven v § 146 odst. 7 písm. d). Tento přístup vycházející z OECD pravidel byl přijat, aby se předešlo potenciálně složitým situacím, které by mohly nastat, pokud by docházelo k opakovanému přecházení mezi pravidly přechodného bezpečného přístavu a plnými pravidly dorovnávacích daní. Taktéž se lze domnívat, že pokud daná jurisdikce nesplní ani jeden z dílčích testů, pak je přiměřené požadovat aplikaci plného výpočtu dorovnávacích daní pro danou jurisdikci i za všechny následující roky. Smyslem této výjimky je poskytnout delší čas na přípravu plnohodnotného výpočtu dorovnávacích daní v prostředí dané skupiny. Pokud není žádný z dílčích testů přechodného bezpečného přístavu splněn, musí skupina všechna nezbytná opatření implementovat v plném rozsahu a umožnit splnění podmínek v následujícím roce by neodpovídalo smyslu a účelu této úpravy.

Z praktického pohledu je rovněž klíčové, že jednotlivé testy se provádějí na datech za dané období. Splnění podmínek pro přechodný bezpečný přístav tedy bude možné zjistit až po skončení roku, do té doby totiž relevantní údaje nebudou k dispozici. Jinými slovy, skupina v dané jurisdikci nebude mít až do průběhu roku 2025 (konkrétní čas závisí na rychlosti zpracování podkladů pro zprávu podle zemí a finančních výkazů) jistotu, zda se pro přechodný bezpečný přístav pro zdaňovací období roku 2024 kvalifikuje či nikoli. Pokud by se nakonec ukázalo, že podmínky splněny nebyly, bude v praxi poměrně obtížné v krátkém čase zpracovat plnohodnotný výpočet efektivní sazby daně (a příp. následně dorovnávacích daní).

Přechodný bezpečný přístav stanoví tři způsoby, jak dosáhnout nulové daně v konkrétní jurisdikci po dobu přechodného období. Dále budou tyto tři způsoby podrobněji popsány a ukázány na vzorovém příkladu.

1) Test de minimis

Cílem tohoto dílčího testu je zbavit administrativní zátěže entity v rámci jurisdikce, kde se předpokládá nízké riziko s ohledem na výši zisků v dané jurisdikci. Pokud jsou celkové výnosy za všechny členské entity dané jurisdikce nižší než 10 mil. eur a zároveň celkový zisk za všechny členské entity v dané jurisdikci je nižší než 1 mil. eur (včetně ztrát), pak se dorovnávací daň členských entit dané jurisdikce považuje za nulovou.

4 Pro účely aplikace pravidla dočasného bezpečného přístavu bude tato podmínka klíčová zejména tehdy, pokud bude pro přípravu konsolidované účetní závěrky nejvyšší mateřské entity využit schválený účetní rámec účetního výkaznictví.

5 OECD. Guidance on the Appropriate Use of Information Contained in Country-by-Country Reports – September 2017.

Příklad 1

Následující tabulka je příklad části zprávy podle zemí, jež byla sestavena a podána fiktivní skupinou v rámci Country by Country Reportingu za rok 2024. Aby dle testu de minimis byla dorovnávací daň každé členské entity v České republice považována za nulovou, musely by celkové výnosy být nižší než 10 mil. eur a celkový zisk nižší než 1 mil. eur.

Tabulka č. 1: Souhrnné informace o nadnárodní skupině podniků ve vztahu k jednotlivým státům nebo jurisdikcím

Jméno nadnárodní skupiny podniků: Vykazované účetní období: 1. 1. 2024 – 31. 12. 2024 Použitá měna: TEUR										
Stát nebo jurisdikce	Výnosy			Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů	Zaplacená daň z příjmů	Splatná daň z příjmů	Základní kapitál	Kumulovaný výsledek hospodaření	Počet zaměstnanců	Hmotná aktiva jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
	Nespřízněné podniky	Spřízněné podniky	Celkem							
Czechia	231 697	60 405	292 102	112	581	25	283	-13 613	8	18 747
AAA a.s.	133 430	14 550	147 980	-744	581	0	111	-508	8	18 666
BBB a.s.	43 722	43 722	87 444	26 799	0	25	56	3 578	0	0
CCC a.s.	0	3	3	2	0	0	56	-1 545	0	0
DDD s.r.o.	54 543	2 130	56 673	-25 942	0	0	56	-11 970	1	81
FFF s.r.o.	2	0	2	-3	0	0	6	-3 167	0	0
Slovakia	70 462	4 116	74 579	811	0	0	1 072	-20 084	1	11 095
Austria	15 299	1 212	16 511	44	0	21	495	-17 887	1	6
GGG GmbH	0	553	553	-181	0	1	86	-18 085	0	5
HHH GmbH	15 299	659	15 958	225	0	20	409	198	0	1
Hungary	16 866	1 482	18 348	224	55	0	2	373	1	317
Slovenia	79 613	16 569	96 182	-4 259	0	0	9	9 068	7	11 412
Poland	9 265	506	9 771	133	0	0	2 162	-2 755	1	1 443

Z tabulky je vidět, že přestože podmínka zisku by byla splněna, tak celkové výnosy skupiny v České republice přesahují hranici 10 mil. eur. Test de minimis tedy nebyl naplněn a pro možnost využití přechodného bezpečného přístavu je potřeba přistoupit k dalšímu dílčímu testu – testu efektivní daňové sazby. Pravidla nestanoví, že by testy bylo nutné dělat v uvedeném pořadí, nicméně s ohledem na složitost jednotlivých testů se v praxi postupné testování dá předpokládat.

V případě, že by data v rámci zprávy podle zemí nebyla uvedena v eurech, je nutné přistoupit k přepočtu na eura, jelikož limity stanovené v návrhu zákona jsou dané v eurech. Dle návrhu zákona se česká či jiná zahraniční měna na eura přepočte obdobně dle ustanovení pro kurzový přepočtení dle § 38 ZDP⁶ s tím, že budou využity kurzy vyhlášené Evropskou centrální bankou. Konkrétní způsob přepočtu však nechává řadu otevřených otázek.⁷

2) Test zjednodušené efektivní daňové sazby

Zjednodušený test daňové efektivní sazby odráží mechaniku pravidel dorovnávacích daní s využitím dat ze zprávy podle zemí. Tento test je splněn, pokud zjednodušená ETR pro danou jurisdikci odpovídá alespoň přechodné sazbě daně platné pro dané období.

Přechodná daňová sazba pro fiskální roky začínající v letech 2023 a 2024 je 15 %, pro fiskální roky začínající v roce 2025 je to 16 % a pro fiskální roky začínající rokem 2026 je to 17 %.

Pro výpočet zjednodušené ETR za danou jurisdikci se jako jmenovatel využije výsledek hospodaření před zdaněním vykázaný v kvalifikované zprávě podle zemí v daném státě. V čitateli jsou tzv. zjednodušené zahrnuté daně za jurisdikci definované v § 143 písm. a) návrhu zákona. Výpočet samotné ETR tedy znázorňuje níže uvedený vzorec

$$\% \text{ ETR} = \frac{\sum \text{Zjednodušené zahrnuté daně členských entit v daném státě}}{\text{Hospodářský výsledek před zdaněním v daném státě}}$$

Pro určení zahrnutých daní pro daný stát je nutný součet zjednodušených zahrnutých daní za všechny členské entity dané jurisdikce. Zjednodušená zahrnutá daň se stanoví jako náklad na daň z příjmů snížený o daně, které nejsou zahrnutými daněmi (např. dorovnávací daň a další daně vymezené v § 57 odst. 2 návrhu zákona), a nejisté daňové pozice. Pro výpočet zjednodušené ETR se tedy zohlední i odložená daň, a to v plně zaúčtované výši, bez přepočtu na minimální (15%) sazbu daně.

6 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

7 Např. pokud by byl v souladu s daným ustanovením použit kurz uplatňovaný v účetnictví, není zřejmé, jak bude řešena situace, kdy každá z členských entit používá v účetnictví jiný kurz.

Přestože se výpočet zjednodušené zahrnuté daně na první pohled zdá být složitý, není tomu tak. Zjednodušený vzoreček nabízí OECD materiál k pravidlu bezpečného přístavu, který vysvětluje, že vyloučení nejistých daňových pozic nezvyšuje složitost výpočtu zjednodušené ETR. Daň z příjmů (splatná i odložená) a nejisté daňové pozice se účtují odděleně – matematicky se tedy hodnota vstupující do zahrnutých daní rovná zaúčtované splatné dani a zaúčtovanému nákladu na odloženou daň. V českém prostředí se aktuálně tedy zjednodušené zahrnuté daně budou rovnat hodnotě daně z příjmů, tak jak je vykázána ve finančních výkazech (položka L). V českém prostředí se v tuto chvíli s daněmi z příjmů, které nejsou zahrnutými daněmi, nesetkáme – nekvalifikovaná vratná daň ze zisku (odpovídající konceptu tzv. imputačních daní známých ze zahraničních právních úprav) v zákoně o daních z příjmů není, což ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k § 18 návrhu zákona, obdobně to platí pro daň placenou pojišťovnou v souvislosti s výnosy pojištníků. Do budoucna by tedy

v českých podmínkách mělo pro účely výpočtu zjednodušené ETR docházet pouze k zohlednění dorovnávacích daní dle § 57 odst. 2 písm. a) až c) návrhu zákona, pokud budou takové částky v účetnictví zachyceny.

Výsledná sazba se porovná s přechodnou sazbou daně stanovenou návrhem zákona pro účely přechodného bezpečného přístavu, přičemž pokud je ETR rovna nebo vyšší než přechodná daňová sazba, pak se dorovnávací daň členských entit dané jurisdikce považuje za nulovou. Pokud je ovšem zjednodušená ETR nižší a nejsou splněny ani ostatní dílčí testy pravidla přechodného bezpečného přístavu, je nezbytné provést kompletní propočty efektivní sazby daně dle návrhu zákona. V takovémto případě zjednodušenou ETR nelze využít pro výpočet dorovnávacích daní.

Příklad 2

Tabulka č.1: Souhrnné informace o nadnárodní skupině podniků ve vztahu k jednotlivým státům nebo jurisdikcím

Jméno nadnárodní skupiny podniků: Vykazované účetní období : 1. 1. 2024 – 31. 12. 2024 Použitá měna: TEUR										
Stát nebo jurisdikce	Výnosy			Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů	Zaplacená daň z příjmů	Splatná daň z příjmů	Základní kapitál	Kumulovaný výsledek hospodaření	Počet zaměstnanců	Hmotná aktiva jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
	Nespřízněné podniky	Spřízněné podniky	Celkem							
Czechia	231 697	60 405	292 102	112	581	25	283	-13 613	8	18 747
AAA a.s.	133 430	14 550	147 980	-744	581	0	111	-508	8	18 666
BBB a.s.	43 722	43 722	87 444	26 799	0	25	56	3 578	0	0
CCC a.s.	0	3	3	2	0	0	56	-1 545	0	0
DDD s.r.o.	54 543	2 130	56 673	-25 942	0	0	56	-11 970	1	81
FFF s.r.o.	2	0	2	-3	0	0	6	-3 167	0	0
Slovakia	70 462	4 116	74 579	811	0	0	1 072	-20 084	1	11 095
Austria	15 299	1 212	16 511	44	0	21	495	-17 887	1	6
GGG GmbH	0	553	553	-181	0	1	86	-18 085	0	5
HHH GmbH	15 299	659	15 958	225	0	20	409	198	0	1
Hungary	16 866	1 482	18 348	224	55	0	2	373	1	317
Slovenia	79 613	16 569	96 182	-4 259	0	0	9	9 068	7	11 412
Poland	9 265	506	9 771	133	0	0	2 162	-2 755	1	1 443

Pouze entita BBB, a. s., v rámci jurisdikce České republiky vykazuje v rámci zprávy podle zemí splatnou daň. U ostatních entit bylo v rámci výkazů ověřeno, že hodnota daně z příjmů vykázané ve výkazech je rovna nule. Za účelem zjištění celkové částky zjednodušené zahrnuté daně potřebné pro výpočet ETR postačuje v tomto případě odečíst z výkazů hodnotu daně z příjmů právnických osob entity BBB, a. s.

**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	26 799
L.	Daň z příjmů	18
L.1.	Daň z příjmů splatná	25
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-7
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	26 781
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	26 781
*	Čistý obrat za účetní období	147 980

Výsledek hospodaření před zdaněním pro Českou republiku vychází opět ze zprávy podle zemí, konkrétně z tabulky tvořící její první část.

Tabulka č.1: Souhrnné informace o nadnárodní skupině podniků ve vztahu k jednotlivým státům nebo jurisdikcím

Jméno nadnárodní skupiny podniků: Vykazované účetní období: 1. 1. 2024 – 31. 12. 2024 Použitá měna: TEUR										
Stát nebo jurisdikce	Výnosy			Výsledek hospodaření před zdaněním příjmů	Zaplacená daň z příjmů	Splatná daň z příjmů	Základní kapitál	Kumulovaný výsledek hospodaření	Počet zaměstnanců	Hmotná aktiva jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
	Nespřízněné podniky	Sprízněné podniky	Celkem							
Czechia	231 697	60 405	292 102	112	581	25	283	-13 613	8	18 747
AAA a.s.	133 430	14 550	147 980	-744	581	0	111	-508	8	18 666
BBB a.s.	43 722	43 722	87 444	26 799	0	25	56	3 578	0	0
CCC a.s.	0	3	3	2	0	0	56	-1 545	0	0
DDD s.r.o.	54 543	2 130	56 673	-25 942	0	0	56	-11 970	1	81
FFF s.r.o.	2	0	2	-3	0	0	6	-3 167	0	0
Slovakia	70 462	4 116	74 579	811	0	0	1 072	-20 084	1	11 095
Austria	15 299	1 212	16 511	44	0	21	495	-17 887	1	6
GGG GmbH	0	553	553	-181	0	1	86	-18 085	0	5
HHH GmbH	15 299	659	15 958	225	0	20	409	198	0	1
Hungary	16 866	1 482	18 348	224	55	0	2	373	1	317
Slovenia	79 613	16 569	96 182	-4 259	0	0	9	9 068	7	11 412
Poland	9 265	506	9 771	133	0	0	2 162	-2 755	1	1 443

Výsledná ETR se stanoví následovně: $ETR = \frac{18}{112} = 16,07\%$

Vzhledem k tomu, že ETR za rok 2024 spočítaná dle druhého dílčího pravidla přechodného bezpečného přístavu pro jurisdikci České republiky je vyšší než přechodná daňová sazba pro fiskální období započatá v roce 2024, může být dorovnávací daň pro jurisdikci České republiky považována za nulovou na základě dlouhodobého rozhodnutí (dlouhodobé rozhodnutí viz níže).

3) Test rutinního zisku

Tento test kombinuje dílčí výpočet upravený pro dorovnávací daně (výpočet zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty skupiny – tzv. částka SBIE⁸) a informace obsažené ve zprávě podle zemí. V rámci testu se částka SBIE testované jurisdikce (stanovená podle standardních pravidel GloBE bez zjednodušení) porovnává se ziskem (ztrátou) před zdaněním (vykázaná ve zprávě podle zemí) této jurisdikce. Pokud se částka SBIE za danou jurisdikci rovná nebo převyšuje její zisk (ztrátu) před zdaněním příjmů, lze předpokládat, že v této jurisdikci pravděpodobně vznikají malé nebo žádné nadměrné zisky. Dílčí test bezpečného přístavu je tak splněn a dorovnávací daň může být považována za nulovou.

Pro účely přechodného bezpečného přístavu se SBIE vypočítá v souladu s čl. 5.3 pravidel GloBE, resp. v souladu s § 82 a násl. návrhu zákona. Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (částka SBIE) zjednodušeně řečeno vylučuje z dorovnávacích daní zákonem danou „marži“ na způsobitelných mzdových nákladech a hodnotě hmotných aktiv. Jeho výše se určuje jako součet vyňatých mzdových nákladů a vyňatých hmotných aktiv všech členských entit skupiny v daném státě. Vyňaté mzdové náklady členské entity činí 5% (pro roky 2024 až 2026 9,8%, resp. 9,6%,

resp. 9,4%) způsobitelných mzdových nákladů (zjednodušeně mzdových nákladů osob vykonávajících práci v daném státě). Vyňatá hmotná aktiva činí 5% (pro roky 2024 až 2026, 7,8%, resp. 7,6%, resp. 7,4%) účetní hodnoty způsobitelných hmotných aktiv (výjimku představuje především majetek držený za účelem prodeje, pronájmu nebo investice). Koeficienty vyňatých hmotných aktiv a vyňatých mzdových nákladů jsou pro roky 2023 až 2032 přechodně zvýšeny, a to na hodnoty uvedené v příloze návrhu zákona. Částka SBIE vypočtená pro účely testu rutinního zisku nezohledňuje mzdy a hmotný majetek těch entit nadnárodní skupiny, které nejsou považovány za členskou entitu podle *country by country* legislativy (např. subjekty držené za účelem prodeje) a jejichž výsledek hospodaření není v hodnotě ve zprávě podle zemí uveden.

Výjimky z možnosti aplikovat pravidlo bezpečného přístavu

Přechodné pravidlo bezpečného přístavu nebude možné aplikovat pro určité kategorie členských entit, resp. států. Pro praxi nejzásadnější bude zřejmě výjimka implementující již zmíněný přístup „jednou vyřazen, navždy vyřazen“. Další výjimky upravuje § 146 návrhu zákona, toto ustanovení dále stanoví určitá zvláštní pravidla pro aplikaci přechodného bezpečného přístavu. Mezi další členské entity, které se pro přechodné pravidlo bezpečného přístavu nekvalifikují, patří členské entity, které nejsou z žádného státu, a členské entity s více mateřskými entitami, pokud zpráva podle zemí neobsahuje informace o kombinované skupině. Dále jej nebude možné použít pro stát, ze kterého je nejvyšší mateřská společnost, která je entitou s prvkem daňové transparency, a pro stát, kde se v daném roce uplatňuje krátkodobé rozhodnutí týkající se daně z rozděleného zisku.

8 Zkratka SBIE vychází z anglického *substance-based income exclusion*. Tuto zkratku pro zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty zmiňuje i důvodová zpráva.

Bezpečný přístav jako dlouhodobé rozhodnutí skupiny

Využití přechodného bezpečného přístavu je při splnění podmínek dobrovolné a realizuje se jako tzv. dlouhodobé rozhodnutí. V tomto případě je však ona „dlouhodobost“ poměrně diskutabilní s ohledem na vymezení přechodných období. Nicméně, že se jedná o dlouhodobé rozhodnutí, je klíčové pro správný proces uplatnění pravidla bezpečného přístavu. Způsob realizace dlouhodobého rozhodnutí je upraven v § 31 návrhu zákona. Dlouhodobé rozhodnutí je možné učinit pouze pro celou jurisdikci, tj. pro všechny členské entity v daném státě. Dlouhodobé rozhodnutí stačí učinit jednou a platí, dokud není zrušeno. Možnost zrušit dlouhodobé rozhodnutí o přechodném bezpečném přístavu je ze zákona vyloučena. Toto dlouhodobé rozhodnutí tedy bude platit po celou přechodnou dobu (samozřejmě za předpokladu, že bude ve všech letech splněn alespoň jeden z testů). Učinění dlouhodobého rozhodnutí se oznamuje správci daně v informačním přehledu, ve kterém jsou zahrnuty členské entity, za které se činí. Pokud není informační přehled i s oznámením o učiněném rozhodnutí podán včas, platí, že rozhodnutí nebylo učiněno. Pro aplikaci pravidla bezpečného přístavu proto bude včasné podání prvního informačního přehledu klíčové. Pozdní podání navždy vyloučí možnost z přechodného bezpečného přístavu benefitovat.

Informační přehled

Pravidlo přechodného bezpečného přístavu se vztahuje skutečně jen na výpočet dorovnávací daně. Povinnost podat informační přehled, a to jak k české dorovnávací dani, tak k přiřazované dorovnávací dani, tím není nijak dotčena. V prvním informačním přehledu bude navíc nezbytné oznámit učinění dlouhodobého rozhodnutí o aplikaci pravidla přechodného bezpečného přístavu. Struktura informačních přehledů bude stanovena prováděcí vyhláškou, která zatím nebyla představena ani v návrhu. Rámcové parametry informačního přehledu obsahuje čl. 44 Směrnice. OECD zveřejnilo vzorový informační přehled.⁹ Předpokládá se, že oba informační přehledy podle tuzemské úpravy budou vycházet ze vzorových pravidel OECD, pro účely informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani, který bude předmětem mezinárodní výměny informací, je to nezbytné pro zajištění fungování celého systému. Podle OECD vzorového informačního přehledu bude pro danou jurisdikci potřeba konkrétně uvést, který z testů přechodného pravidla bezpečného přístavu je naplněn (bod 2.2.1.1.1. vzorového informačního přehledu). Podle zvoleného testu potom bude potřeba uvést konkrétní hodnoty – hodnotu obratu v dané jurisdikci v případě test de minimis, hodnotu výsledku hospodaření před zdaněním u všech tří testů, hodnotu zjednodušených zahrnutých daní v případě zjednodušeného výpočtu efektivní sazby daně (sekce 2.2.1.3. vzorového informačního přehledu). Pokud by se aplikoval test rutinního zisku, bude nezbytné v rámci informačního přehledu vyplnit ještě příslušnou sekci s údaji k částce SBIE (sekci 3.3.2.). Povinnost vyplnit obecné informace o skupině aplikací přechodného bezpečného přístavu není nijak dotčena.

Úlevy z pokut

Pravidla OECD z prosince 2022 kromě přechodného bezpečného přístavu na základě zprávy podle zemí obsahují rovněž dočasnou úlevu ze sankcí. Podle ní by se po přechodné období neměly uplatnit sankce v souvislosti s podáním informačního přehledu, pokud velká skupina přijala rozumná opatření („reasonable measures“) ke správné aplikaci pravidel dorovnávacích daní (pravidel GloBE). Skupina přitom přijala rozumná opatření tehdy, pokud může prokázat, že jednala v dobré víře porozumět a dodržet domácí pravidla dorovnávacích daní (globální i tuzemské). Dle odůvodnění mají tato pravidla za cíl dát nadnárodním skupinám přechodné období, aby se seznámily s pravidly a vyvinuly si interní systém sběru dat a zpracování této agendy. Úleva by měla pokrývat i případy nesprávné aplikace nejasných ustanovení.

Úleva z pokut v návrhu zákona chybí. Pochybení na úrovni dorovnávacích daní mohou být sankcionována pokutou za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy, přičemž podle návrhu zákona (§ 140) bude maximální výše pokuty činit 1,5 mil. Kč. Důvodová zpráva výslovně zmiňuje, že „Pokuta ponechává z hlediska výsledné výše široký prostor pro aplikaci zásady přiměřenosti.“ OECD úlevu by tedy mělo být možné fakticky aplikovat v rámci správního uvážení ohledně výše pokuty. Pro právní jistotu poplatníků by bylo žádoucí, aby toto bylo upraveno metodickým pokynem či jiným vhodným způsobem. V oblasti dorovnávacích daní se uplatní rovněž standardní příslušenství, tj. penále a úroky z prodlení dle daňového řádu.¹⁰ Zde návrh zákona žádá speciální pravidla nestanoví. Obě tato příslušenství lze za podmínek stanovených daňovým řádem plně či částečně prominout. Výkladové pokyny k promíjení příslušenství zatím na dorovnávací daně nijak nereagují – bylo by tak vhodné tuto oblast podchytit jejich aktualizací po přijetí zákona. I zde tedy určitý prostor pro praktickou aplikaci úlevy OECD existuje, nepodaří se to ovšem beze zbytku. Penále, které je podle ustálených výkladů na rozdíl od úroků z prodlení, považováno za sankci, totiž podle daňového řádu lze prominout pouze ze 75%. OECD úleva ovšem počítá s tím, že by se neměly uplatnit žádné sankce.

Závěr

Přechodná pravidla bezpečného přístavu dozajista přinesou v prvních letech řadě skupin významné zjednodušení a umožní jim implementovat nezbytné interní procesy pro plnohodnotný výpočet efektivní sazby daně dle pravidel dorovnávacích daní (GloBE pravidel) postupně. Nespornou výhodou pro tyto skupiny bude rovněž to, že pro období jejich prvního plnohodnotného výpočtu již bude, doufejme, řada aktuálně nejasných oblastí vyřešena. Ovšem i samotné aplikaci přechodného bezpečného přístavu je potřeba věnovat náležitou pozornost a být si vědom jeho limitů. Mezi nimi lze vyzdvihnout zejména zpětné testování, kdy členské entity až po skončení období a dokončení výkazů zjistí, zda testy prošly či nikoli. Prověрка na úrovni loňských čísel samozřejmě přináší určitou indikaci, nicméně o jistotě se hovořit nedá. ■

9 OECD. *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two)*. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2023. www.oecd.org/tax/beeps/globe-information-return-pillar-two.pdf.

10 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Oceňování současnou hodnotou u dlouhodobých pohledávek a závazků



Ing. Alice Šrámková,
daňový poradce č. 4893,
Grant Thornton
Tax & Accounting s. r. o.

V návrhu nového zákona o účetnictví najdeme zcela nový požadavek při oceňování pohledávek a dluhů, a to, aby byly při prvotním vykázání oceněny současnou hodnotou. Následně, až do jejich vypořádání, budou oceněny naběhlou hodnotou. Předpokládáme, že se tento požadavek bude vztahovat jen na střední a velké účetní jednotky. Tato změna pravděpodobně zasáhne řadu účetních jednotek, které se s touto problematikou dosud nesetkaly. Naopak účetní jednotky, které již dnes připravují reporting pro své zahraniční mateřské společnosti v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), jsou s touto problematikou obeznámeny, a přechod na nové požadavky zákona o účetnictví by pro ně neměl představovat zásadní problém. Cílem tohoto příspěvku je čtenáři uvedené pojmy objasnit včetně účetního zachycení takových transakcí.

Pořízení dlouhodobého majetku na splátky

Začneme jednoduchým příkladem. Společnost A se rozhodne od společnosti B koupit nemovitost v hodnotě 60 mil. Kč. V kupní smlouvě je sjednáno, že polovina kupní ceny bude uhrazena při podpisu smlouvy (1. 1. 2023) a zbytek ve třech stejně velkých splátkách vždy k 31. 12. (2023, 2024 a 2025). Podle stávající úpravy bude pořizovací cena nemovitosti 60 mil. Kč a k 31. 12. 2023 společnost A bude v rozvaze vykazovat dluh 20 mil. Kč, z toho 10 mil. Kč jako dluh dlouhodobý. Z ekonomického hlediska je ale nutné při prvotním ocenění dluhu zachytit i časovou hodnotu peněz. Je pravděpodobné, že pokud by se smluvní strany dohodly na okamžité úhradě kupní ceny k 1. 1. 2023, byla by kupní cena nižší. Naopak, pokud by v kupní smlouvě bylo ošetřeno úročení nesplaceného dluhu, účetní jednotka by o takových úrocích účtovala. V uvedeném příkladu sice úroky explicitně uvedeny nejsou, ale má se za to, že jsou v jednotlivých splátkách obsažené. Jak tedy v tomto případě postupovat? Nejprve musí účetní jednotka určit úrokovou sazbu (někdy označovanou také jako diskontní míra), kterou pro výpočet současné hodnoty použije. Toto bude z praktického pohledu asi největším úskalím nové

právní úpravy. Na druhou stranu ale musím poznamenat, že účetní jednotky, které sestavují svou účetní závěrku dle IFRS, jsou na tento požadavek zvyklé a dokázaly se s ním vypořádat. Na straně dluhů by tato úroková sazba měla představovat sazbu, za kterou by si účetní jednotka byla schopná půjčit peněžní prostředky se srovnatelným zajištěním a srovnatelnou dobou splácení. Pomůckou tedy v tomto případě může být nabídka od banky na obdobný úvěr.

Známe-li úrokovou míru, můžeme stanovit současnou hodnotu jednotlivých plateb. Současná hodnota se počítá podle vzorce $PT \times \frac{1}{(1+r)^n}$, kde PT je peněžní tok, r je úroková sazba, n představuje období, ve kterém k peněžnímu toku dochází. Hodnota ve zlomku je tzv. odúročitelem. Je-li r roční úroková sazba, pak hodnoty n musejí být také na roční bázi. Je-li r měsíční úroková sazba, pak hodnoty n musejí být na měsíční bázi.

Předpokládejme v našem příkladu, že $r = 10\%$.

Výpočet současné hodnoty:

Datum peněžního toku	Období peněžního toku (vzhledem k okamžiku ocenění 1. 1. 2023) n	Peněžní tok tis. Kč	Odúročitel	Současná hodnota (peněžní tok x odúročitel) tis. Kč
1. 1. 2023	0	30 000	1	30 000
31. 12. 2023	1	10 000	0,909091	9 090
31. 12. 2024	2	10 000	0,826446	8 264
31. 12. 2025	3	10 000	0,751315	7 513
Celkem		60 000		54 867

Pořizovací cena nemovitosti při zohlednění současné hodnoty tedy činí 54 867 tis. Kč. Dalším krokem je spočítat úrok v jednotlivých letech. Bohužel není možné spočítat rozdíl mezi nominální hodnotou plateb a jejich současnou hodnotou a ten rovnoměrně rozdělit mezi roky 2023 až 2025. Úroky se počítají na bázi tzv. efektivní úrokové míry, která je v tomto příkladu také 10%, vzhledem k tomu, že zde nejsou žádné vedlejší náklady financování (bude vysvětleno dále).

Výpočet úroků (v tis. Kč):

Období	Počáteční stav dluhu**	Úrok při 10%	Platba	Konečný stav dluhu
1	24 867	2 487	-10 000	17 354
2	17 354	1 735	-10 000	9 089
3	9 089	911*	-10 000	0

*zaokrouhleno

**celková současná hodnota snižená o první úhradu

Účetní zápisy potom budou vypadat takto:

Datum	Částka	Má dátí	Dal
1. 1. 2023	54 867	021	321
31. 12. 2023	2 487	562	321
31. 12. 2023	10 000	321	221
31. 12. 2024	1 735	562	321
31. 12. 2024	10 000	321	221
31. 12. 2025	911	562	321
31. 12. 2025	10 000	321	221

Poznámka: V každém roce budou účtovány i odpisy.

V rozvaze k datu účetní závěrky je dále nutné uvedený dluh rozdělit na krátkodobou a dlouhodobou část:

Datum	Krátkodobá část	Dlouhodobá část
31. 12. 2023	8 265	9 089
31. 12. 2024	9 089	-

Pojďme si nyní tento příklad lehce zmodifikovat, a to tak, že jednotlivé platby proběhnou ne 31. 12., ale až 1. 1. Tento jednodenní rozdíl v okamžiku úhrady má zcela zanedbatelný vliv na výši současné hodnoty, čili i v této situaci můžeme uvažovat, že současná hodnota k datu pořízení nemovitosti je 54 867 tis. Kč. Jiné budou ale hodnoty dluhu v rozvaze k 31. 12.

Výpočet úroků (v tis. Kč):

Období	Počáteční stav dluhu	Platba	Úrok při 10%**	Konečný stav dluhu
1	54 867	-30 000	2 487	27 354
2	27 354	-10 000	1 735	19 089
3	19 089	-10 000	911*	10 000
4	10 000	-10 000	-	-

*zaokrouhleno

**úročí se rozdíl mezi počátečním stavem dluhu a platbou, která se uskuteční první den účetního období

Účetní zápisy potom budou vypadat takto:

Datum	Částka	Má dátí	Dal
1. 1. 2023	54 867	021	321
31. 12. 2023	2 487	562	321
1. 1. 2024	10 000	321	221
31. 12. 2024	1 735	562	321
1. 1. 2025	10 000	321	221
31. 12. 2025	911	562	321
1. 1. 2026	10 000	321	221

Poznámka: V každém roce budou účtovány i odpisy.

V rozvaze k datu účetní závěrky bude dluh rozdělen na krátkodobou a dlouhodobou část:

Datum	Krátkodobá část	Dlouhodobá část
31. 12. 2023	10 000	17 354
31. 12. 2024	10 000	9 089
31. 12. 2025	10 000	-

Nový zákon o účetnictví předpokládá v těchto případech následné ocenění tzv. *naběhlou hodnotou*. Naběhlou hodnotou se rozumí prvotní ocenění aktiva nebo dluhu snižené o uhrazené splátky a zvýšené nebo snižené o naběhlé úroky stanovené na základě efektivní úrokové míry. V prvním případě, kdy se splátky dluhu uskutečnily poslední den účetního období, byly v ten den v podstatě uhrazeny i úroky za toto období. V této modifikované situaci ale ke splátce jistiny a úroku dojde až v následujícím období. Zatím jsme byli zvyklí nezaplacené úroky vykazovat prostřednictvím účtů časového rozlišení. Nově tedy budou součástí ocenění dluhu, tedy v tomto případě zůstatku účtu 321. Příklad byl dále zjednodušen v tom, že transakce nastala na začátku účetního období a jednotlivé platby se uskutečnily na konci účetního období. Předpokládejme nyní, že by celá transakce byla posunuta o tři měsíce, tedy že by nemovitost byla pořízena 1. 4. 2023 a jednotlivé úhrady by proběhly vždy k 31. 3. (2024, 2025 a 2026).

Z výše uvedených hodnot si musíme spočítat úroky v jednotlivých letech:

Rok	Úrok
2023	$2\,487 \times 9/12 = 1\,865$
2024	$2\,487 \times 3/12 + 1\,735 \times 9/12 = 1\,923$
2025	$1\,735 \times 3/12 + 911 \times 9/12 = 1\,117$
2026	$911 \times 3/12 = 228$

Účetní zápisy potom budou vypadat takto:

Datum	Částka	Má dátí	Dal
1. 4. 2023	54 867	021	321
31. 12. 2023	1 865	562	321
31. 3. 2024	10 000	321	221
31. 12. 2024	1 923	562	321
31. 3. 2025	10 000	321	221
31. 12. 2025	1 117	562	321
31. 3. 2026	228	562	321
31. 3. 2026	10 000	321	221

Poznámka: V každém roce budou účtovány i odpisy.

V rozvaze k datu účetní závěrky bude dluh rozdělen na krátkodobou a dlouhodobou část:

Datum	Krátkodobá část	Dlouhodobá část
31. 12. 2023	9 378	17 355
31. 12. 2024	9 566	9 090
31. 12. 2025	9 772	-

Krátkodobou částí dluhu je výše platby v následujících 12 měsících ponížena o úrok, který naběhne mezi datem účetní závěrky a datem platby. K 31. 12. 2023 tedy 10 000 Kč minus 3/12 z 2 487 Kč.

Prodej zboží nebo služeb zákazníkovi na splátky

Obdobně bude účetní jednotka postupovat v případě, kdy svému zákazníkovi prodá zboží na splátky. Předpokládejme nejprve, že dluh bude dle smluvních podmínek úročen sazbou 10 % p. a. Zákazník si 1. 1. 2023 pořídí zboží za 1 mil. Kč a uhradí ho v pěti stejně velkých ročních splátkách (vždy na konci roku), které budou navýšené o úrok. **Splátkový kalendář tedy bude vypadat takto:**

Datum	Splátka jistiny (Kč)	Úrok (Kč)	Splátka celkem (Kč)
31. 12. 2023	200 000	100 000	300 000
31. 12. 2024	200 000	80 000	280 000
31. 12. 2025	200 000	60 000	260 000
31. 12. 2026	200 000	40 000	240 000
31. 12. 2027	200 000	20 000	220 000

V tomto případě nebude problém se zaúčtováním, při prodeji zboží vznikne účetní jednotce tržba a pohledávka, a následně jednotlivými splátkami bude pohledávka snižována a bude vykázován výnosový úrok.

Pokud by ale ve smlouvě nebyl úrok specificky uveden a byl by daný pouze splátkový kalendář, pak by účetní jednotka musela určit úrokovou míru, spočítat současnou hodnotu a jednotlivé platby rozdělit mezi splátku jistiny a úroku.

Předpokládejme následující splátkový kalendář a 10% úrokovou míru:

Datum	Splátka (Kč)	Odúročitel při 10%	Současná hodnota (Kč)
31. 12. 2023	260 000	0,909091	236 363
31. 12. 2024	260 000	0,826446	214 876
31. 12. 2025	260 000	0,751315	195 341
31. 12. 2026	260 000	0,683013	177 583
31. 12. 2027	260 000	0,620921	161 439
<i>Celkem</i>			985 602

Výpočet úroků (v Kč):

Období	Počáteční stav pohledávky	Úrok při 10%	Platba	Konečný stav pohledávky
1	985 602	98 560	-260 000	824 162
2	824 162	82 416	-260 000	646 578
3	646 578	64 658	-260 000	451 236
4	451 236	45 124	-260 000	236 360
5	236 360	23 640*	-260 000	0

*zaokrouhleno

Účetní zápisy:

Datum	Částka	Má dátí	Dal
1. 1. 2023	985 602	311	604
31. 12. 2023	98 560	311	662
31. 12. 2023	260 000	221	311
31. 12. 2024	82 416	311	662
31. 12. 2024	260 000	221	311
31. 12. 2025	64 658	311	662
31. 12. 2025	260 000	221	311
31. 12. 2026	45 124	311	662
31. 12. 2026	260 000	221	311
31. 12. 2027	23 640	311	662
31. 12. 2027	260 000	221	311

Rozdělení pohledávky na krátkodobou a dlouhodobou část:

Datum	Krátkodobá část	Dlouhodobá část
31. 12. 2023	177 584	646 578
31. 12. 2024	195 342	451 236
31. 12. 2025	214 875	236 360
31. 12. 2026	236 360	-

Dlouhodobé rezervy

Obdobným způsobem budou účetní jednotky postupovat v případě ocenění dlouhodobých rezerv. Předpokládáme, že účetní jednotka vytváří rezervu na odstranění technického zhodnocení pronajatých prostor. Nájemné je sjednané na dobu 10 let, na začátku v pronajatých prostorách účetní jednotka provedla stavební úpravy v hodnotě 15 mil. Kč, které bude muset za 10 let při ukončení nájmu odstranit. Účetní jednotka očekává, že náklady na odstranění stavebních úprav dosáhnou 3 mil. Kč.

V této situaci si můžeme objasnit i další novinku nového zákona o účetnictví, a to zachycení nákladů na likvidaci či odstranění aktiva. Analogicky s postupem v IFRS se bude v okamžiku dokončení stavebních úprav na tyto náklady účtovat rezerva, a to souvztačně s dlouhodobým majetkem.

Takové zachycení je zcela v souladu s akruálním principem, protože náklady na odstranění aktiva by měly být vykázány ve výsledovce po dobu jeho užívání (tedy po dobu, kdy aktivum přináší ekonomické užítky) a zároveň již na samotném začátku musí být v rozvaze zachycen dluh ve výši očekávaných nákladů na odstranění takového aktiva, protože jeho vybudováním účetní jednotce takový dluh v plné výši vznikl.

Stavební úpravy byly dokončeny na začátku ledna 2023, nájemné je sjednáno do konce roku 2032. I v tomto případě předpokládáme 10% úrokovou míru.

Současná hodnota rezervy k 1. 1. 2023 činí 1 156 630 Kč (3 000 000 x

$$\frac{1}{(1+0,1)^{10}} = 1 156 630$$

Výpočet úroků (v Kč):

Období	Počáteční stav rezervy	Úrok při 10%	Konečný stav rezervy
1	1 156 630	115 663	1 272 293
2	1 272 293	127 229	1 399 522
3	1 399 522	139 952	1 539 475

4	1 539 475	153 947	1 693 422
5	1 693 422	169 342	1 862 764
6	1 862 764	186 276	2 049 041
7	2 049 041	204 904	2 253 945
8	2 253 945	225 394	2 479 339
9	2 479 339	247 934	2 727 273
10	2 727 273	272 727	3 000 000

Účetní zápisy:

Datum	Částka	Má dátí	Dal
1. 1. 2023	15 000 000*	021	xxx
1. 1. 2023	1 156 630	021	459
31. 12. 2023	115 663	562	459
31. 12. 2024	127 229	562	459
31. 12. 2025	139 952	562	459
31. 12. 2026	153 947	562	459
31. 12. 2027	169 342	562	459
31. 12. 2028	186 276	562	459
31. 12. 2029	204 904	562	459
31. 12. 2030	225 394	562	459
31. 12. 2031	247 934	562	459
31. 12. 2032	272 727	562	459

*hodnota provedených stavebních úprav

Poznámka: Tento příklad neřeší účetní zachycení nájmu jako takového, kde dojde také k významným změnám.

Roční odpis bude ve výši 1/10 z 15 000 000 Kč plus 1 156 630 Kč, tedy 1 615 663 Kč.

Úvěry a zápůjčky

Změny nastanou také při vykazování vedlejších pořizovacích nákladů v souvislosti s úvěrem, např. poplatků za přidělení úvěru. Nově budou tyto poplatky součástí prvotního ocenění dluhu, budou tedy jeho hodnotu na začátku snižovat a do nákladů budou promítnuty prostřednictvím efektivní úrokové sazby po dobu splácení úvěru.

Předpokládáme, že účetní jednotka načerpala 1. 1. 2023 úvěr ve výši 30 000 000 Kč, úvěr je úročený 8% sazbou a úroky a jisti- na jsou splatné vždy k 31. 12., doba splatnosti je šest let.

Datum	Splátka jistiny Kč	Úrok Kč	Splátka celkem Kč
31. 12. 2023	5 000 000	2 400 000	7 400 000
31. 12. 2024	5 000 000	2 000 000	7 000 000
31. 12. 2025	5 000 000	1 600 000	6 600 000
31. 12. 2026	5 000 000	1 200 000	6 200 000
31. 12. 2027	5 000 000	800 000	5 800 000
31. 12. 2028	5 000 000	400 000	5 400 000

Za přidělení úvěru účetní jednotka uhradila 500 000 Kč. Výchozí ocenění úvěru tedy bude ve výši 29 500 000 Kč. Účetní jednotka musí stanovit tzv. efektivní úrokovou míru, pomocí které rozpustí poplatek za přidělení úvěru do výsledovky po dobu splácení úvěru. Efektivní úroková sazba je sazba, při které se současná hodnota peněžních toků rovná prvotnímu ocenění. V tomto případě je ve výši 8,5889%. Výpočet efektivní úrokové sazby lze provést za pomoci funkce v MS Excel.

Výpočet úroků (v Kč):

Období	Počáteční stav dluhu	Úrok při 8,5889%	Platba	Konečný stav dluhu
1	29 500 000	2 533 714	-7 400 000	24 633 714
2	24 633 714	2 115 755	-7 000 000	19 749 469
3	19 749 469	1 696 254	-6 600 000	14 845 723
4	14 845 723	1 275 078	-6 200 000	9 920 802
5	9 920 802	852 084	-5 800 000	4 972 886
6	4 972 886	427 114	-5 400 000	0

Z tabulky je zřejmé, že úrok, který bude vykázán ve výsledovce, je vyšší než skutečně uhrazený úrok z předcházející tabulky, a to z toho důvodu, že nákladový úrok zahrnuje i amortizaci poplatku za přidělení úvěru.

Účetní zápisy:

Datum	Částka	Má dáti	Dal
1. 1. 2023	30 000 000	221	461
1. 1. 2023	500 000	461	221
31. 12. 2023	2 533 714	562	461
31. 12. 2023	7 400 000	461	221
31. 12. 2024	2 115 755	562	461
31. 12. 2024	7 000 000	461	221
31. 12. 2025	1 696 254	562	461

31. 12. 2025	6 600 000	461	221
31. 12. 2026	1 275 078	562	461
31. 12. 2026	6 200 000	461	221
31. 12. 2027	852 084	562	461
31. 12. 2027	5 800 000	461	221
31. 12. 2027	427 114	562	461
31. 12. 2027	5 400 000	461	221

Pro jistotu znovu připomínám, že pokud úrokové období nebude shodné s účetním obdobím, potom neuhrazené úroky jsou součástí ocenění dluhu, a nejsou tedy v rozvaze vykazované samostatně prostřednictvím časového rozlišení. A také zde platí povinnost oddělit krátkodobou část úvěru od dlouhodobé pro účely vykázání v rozvaze.

Závěr

Na tomto místě bych chtěla ještě jednou zdůraznit, že výše uvedené oceňování dlouhodobých pohledávek a dluhů bude povinné pouze pro střední a velké účetní jednotky. Mikro i malé účetní jednotky budou moci i nadále oceňovat dlouhodobé pohledávky a závazky v nominálních hodnotách. Pokud se pro tuto výjimku rozhodnou, musí tak postupovat pro všechny dlouhodobé pohledávky a dluhy. Další výjimka z tohoto principu oceňování se vztahuje k odložené dani, která se ani v budoucnu současnou hodnotou oceňovat nebude (a to ani u středních a velkých účetních jednotek). Obdobně je upraveno oceňování odložené daně v IFRS.

Doufám, že tento příspěvek čtenářům pomůže pochopit nové požadavky na oceňování dlouhodobých pohledávek a dluhů. Osobně tuto změnu vítám, protože zvýší kvalitu informací vykazovaných v účetních závěrkách, lépe vystihuje ekonomickou podstatu transakcí, a tím povede ke zlepšení srovnatelnosti účetních závěrek.

Důležité v této souvislosti budou také přechodná ustanovení při přechodu na nová pravidla oceňování. Jedna cesta, ke které se přikláním, je, že by k datu účinnosti nového zákona byla zpracována „zahajovací rozvaha“, ve které by byly aktiva a dluhy oceněny podle nových pravidel, tedy např. dlouhodobé pohledávky by byly oceněny současnou hodnotou k tomuto datu a následně už by účetní jednotky postupovaly výše popsáním postupem. Nejednalo by se tedy o plnohodnotnou retroaktivitu při změně účetní metody, v důsledku čehož by v prvním období po účinnosti zákona nebylo zcela srovnatelné běžné a minulé období, ale účetním jednotkám by tento postup výrazně zefektivnil přechod na nová účetní pravidla.

Všem čtenářům přeji krásné nadcházející podzimní dny. ■

Koncepce a úprava leasingu v IFRS inspirací pro změny v české účetní legislativě



Ing. Libor Vašek, Ph.D.,

Katedra finančního účetnictví a auditingu, Vysoká škola ekonomická v Praze

Cizí majetek – stroje, auta, nemovitosti, nářadí apod. – na základě různých smluvních ujednání společnosti široce využívají. Ne každá společnost disponuje relevantním množstvím finančních prostředků, aby si majetky nakupovala do svého vlastnictví, nehledě na to, že to u některých položek není ani efektivní (např. krátkodobé využití v kontextu dlouhodobé ekonomické životnosti), resp. možné (např. omezení převodu právního vlastnictví).

Pokud tedy společnost nerealizuje nákup majetku za vlastní prostředky, jaké má další možnosti, aby získala potřebný majetek? Je-li současně záměr získání právního vlastnictví, může si společnost vyjednat dodavatelský úvěr, který jí za specifických podmínek umožní odložené, postupné splácení pořizovací ceny přímo dodavateli, nebo může čerpat bankovní úvěr a pořídit aktivum z prostředků získaných od banky, které jsou následně spláceny dle úvěrových podmínek. Alternativou je sjednání leasingové smlouvy a vyjednání si nájmu aktiva na určitou dobu s následným převzetím (odkupem) dané věci, přičemž po dobu trvání nájmu je uhrazena adekvátní smluvní cena. Nabytí právního vlastnictví (dříve nebo později) však nemusí být pro společnost nutností, podstatou je potřeba a možnost využití určitého aktiva po stanovenou dobu a v takovém případě může společnost uzavřít nájemní smlouvu (na konkrétní dobu nebo na dobu blíže nespécifikovanou, jen s výpovědní dobou), příp. si může domluvit dodavatelský vztah, na jehož základě dodavatel s daným aktivem zabezpečí výkon určité činnosti pro společnost, resp. umožní tak využití aktiva společností. V určitém nadhledu a z pohledu finančního řízení jde ve všech případech o zajištění přístupu společnosti k aktivu nutnému pro výkon podnikatelské činnosti a jeho dluhové financování.

Každý způsob financování má své výhody i nevýhody, lze mezi nimi identifikovat právní rozdíly v ujednání (kupní smlouva, nájemní smlouva, resp. převod vlastnictví, nebo naopak jen využití bez převodu vlastnictví) i rozdíly v daňových dopadech (z hlediska daně z příjmu např. pořízení aktiva a jeho daňové odpisování nebo daňově uznatelný dopad nákladů na služby). Společné by jim však mělo být zachycení v účetních výkazech, neboť v ekonomické podstatě jde vždy o řešení transakce pořízení určitého aktiva (příp. práva k využívání konkrétního aktiva) a uhrazení jeho ceny, okamžité či postupné. Toto uvědomění před časem nastalo v prostředí účetního výkaznictví dle IFRS a dnes ovlivňuje diskusi a tvorbu nových českých účetních pravidel v rámci přípravy nového zákona o účetnictví.¹

S ohledem na specifika leasingových smluv jsou v rámci IFRS vytvořena samostatná účetní pravidla pokrývající zachycení jakýchkoli smluv, jejichž předmětem je prvotně nájem aktiva. Pravidla byla dlouhodobě obsažena v IAS 17 *Leasingy* a z praktických důvodů byla tehdy nastavena kritéria na rozlišení leasingových (nájemních) smluv na finanční a operativní leasing. Pravidla přitom finanční leasing ztotožňovala s procesem pořízení aktiva a vyjmenovávala nespočet indikátorů, při jejichž individuálním naplnění byla leasingová smlouva klasifikována jako finanční leasing (např. převod vlastnictví na konci doby trvání leasingu, doba trvání leasingu pokrývá podstatnou část ekonomické životnosti aktiva nebo leasingová cena představuje *de facto* úhradu reálné hodnoty najatého aktiva). Pokud leasingová smlouva definici a indikátory nenaplněovala, byla uvážena jako operativní leasing, kdy nešlo o pořízení aktiva, ale o nakoupenou službu, o využití aktiva po určitou dobu za předem sjednanou cenu, která byla časově zúčtována do výsledku hospodaření po dobu trvání nájmu. Důsledkem však bylo hodně aktiv evidovaných mimo rozvahu a stejně tak velký objem závazků evidovaných mimo rozvahu (*nemovitosti držené a využívané i několik let nebyly v rozvaze, letecké společnosti nevykazovaly letadla držená na operativní leasing apod.*). Docházelo k tzv. mimobilančnímu financování, s nímž však bylo spojeno vyšší riziko pro finanční analýzu poskytovaných informací a hodnocení finančního zdraví podniků. Navíc řada podniků preferovala operativní leasingy a uzavírala cíleně smlouvy tak, aby nemusely být zobrazeny v rozvaze (v rozvaze poté nebyly vidět dluhy z uzavřených smluv). A proto byl připraven a po deseti letech příprav a různých návrhů

¹ Navíc § 4a vyhlášky č. 501/2002 Sb. toto uvědomění zanesl již do českého účetnictví bank a obdobných finančních institucí, od roku 2021 do prostředí investičních a podílových fondů, investičních společností.

v lednu 2016 vydán nový standard s označením IFRS 16 *Leasing*, který nabyl účinnosti 1. 1. 2019 a přinesl „revoluci“ ve vykazování leasingů v účetní závěrce nájemce. Revoluce to rozhodně byla, neboť ze dne den (konkrétně z 31. 12. 2018 na 1. 1. 2019) došlo k absolutní změně přístupu ve vykazování nájemních smluv, což u řady společností mělo velmi významné dopady jak na hodnotu aktiv a závazků, tak následně i strukturu výsledků.

Tato revoluce se dnes očekává i od nové účetní legislativy,² neboť aktuální nasměrování připravovaných textů pracuje s tím, že:

- střední a velké účetní jednotky budou nově vykazovat leasing v souladu s úpravou IFRS 16, tj. plně v souladu s IFRS, a
- mikro a malé účetní jednotky sice nebudou mít plnou shodu s IFRS 16, budou mít určitá zjednodušení, ale oproti současnému přístupu, který je pro leasing v českém účetnictví používán, dojde k odklonění a nově k naplnění současného konceptu IFRS.

Vzhledem k tomu, že diskuse ohledně podoby české zjednodušené úpravy leasingu v novém zákoně o účetnictví pro mikro a malé účetní jednotky není doposud uzavřena, záměrem následujícího příspěvku je přiblížit koncepci a z ní vyplývající pravidla pro zachycení nájemních smluv v účetní závěrce společnosti – nájemce dle IFRS 16.

IFRS 16 zásadně změnil úpravu leasingu v účetní závěrce nájemce, neboť již nerozlišuje mezi finančním a operativním leasingem, jako tomu bylo dříve v úpravě IAS 17.³ **IFRS 16 zavedl koncept práva k užívání a s ním související zachycení leasingových aktiv a smluvních (leasingových) závazků v rozvaze nájemce.** Úprava IFRS se tak zásadně liší od českých účetních předpisů, dle nichž se stále rozlišuje finanční a operativní leasing, ale zejména najímané aktivum v rozvaze prezentuje vždy pronajímatel a nájemce účtuje a prezentuje pouze časově rozlišené leasingové splátky ve výkazu zisku a ztráty s případným dopadem odkupní ceny aktiva do dlouhodobého hmotného majetku. Vykazování leasingu bylo dlouhodobě jedním z nejvýraznějších rozdílů mezi účetní závěrkou zpracovanou dle českých účetních předpisů a dle IFRS (tzv. finanční leasingy musely být pro účely IFRS výkaznictví aktivovány při převodu z české účetní závěrky), přičemž od roku 2019 tento rozdíl ještě nabobtnal (přidala se aktivace i operativních leasingů a upravil celkový koncept výkaznictví). Dnes máme ve výhledu smazání těchto (koncepčních) rozdílů.

Vymezení leasingu

Leasing je definován v IFRS 16 jako smlouva nebo část smlouvy, z níž plyne nájemci od pronajímatele právo užívat určité aktivum

po určitý čas (vyjádřený obdobím nebo výkonem) za protihodnotu. Za předmět leasingu je přitom uvažováno v první řadě hmotné aktivum (nemovitosti nebo movitá aktiva), neboť je v IFRS 16 uvedeno, že standard nemusí nájemce aplikovat na leasing nehmotných aktiv a v praxi se objevuje leasing nehmotných aktiv minimálně.

Vzhledem k nastavení pravidel, která dnes nerozlišují finanční a operativní leasing, rezonuje na počátku jiná rozhodovací úloha, a tou je rozlišení mezi ujednáním s prvky leasingu a ujednáním s prvky běžné služby. Proto i IFRS 16 v počátku své textace pracuje s termíny zákazník a dodavatel, kdy na základě uzavřeného smluvního ujednání zákazník získává přístup k určitému aktivu a dodavatel mu takové aktivum poskytuje, resp. umožňuje využívat v rozsahu domluvené odměny, která může být splatná plně na počátku, postupně (lineárně, nelineárně) v průběhu nebo plně až na konci. Jsou-li naplněny stanovené podmínky, stává se zákazník nájemcem, dodavatel pronajímatelem a smluvní ujednání leasingem. Je třeba si přitom uvědomit, že smlouva se nemusí právně vymezit jako nájemní smlouva, a naopak mohou nastat i případy, kdy právně sjednaná nájemní smlouva nemusí být leasingem pro účely IFRS výkaznictví. Proto je pro správné a relevantní použití IFRS 16 zásadní inventura smluvních vztahů, na jejichž základě společnost – účetní jednotka využívá cizí aktiva ke své činnosti a tyto smluvní vztahy, resp. jejich podmínky, postaví do konfrontace s podmínkami a charakteristikami leasingu dle IFRS 16. V běžné praxi se objevují rozdíly mezi leasingem (*operativní leasing auta na 36 měsíců*) a nájmem (*nájem auta – dodávky na týden k přestěhování majetku společnosti*), společnosti si vytvářejí různé analytické účty, v angličtině se objevují termíny, jako je „lease“, „rent“, „hire“. Ve všech těchto případech se jedná o využití cizího aktiva a je potřeba tato smluvní ujednání dát do analýzy, zdali jsou nebo nejsou leasingem. Závěry, co vše je leasingem v dané společnosti, tak mohou být i překvapující.

V leasingovém ujednání musí být **aktivum jasně identifikováno** (i) (aby nebyly možné jeho záměny) a musí být **na nájemce na vymezenou dobu užívání aktiva přeneseno**:

- právo na téměř všechny užítky plynoucí z užití aktiva (ii); a
- právo přímo užívat a ovládat jasně identifikované aktivum (iii).

Jinými slovy, pronajímatel se na vymezenou dobu zbavuje ovládnání a rozhodování o tom, jak a kdy bude dané aktivum využíváno.

2 Dle aktuálního záměru účinné od 1. 1. 2025.

3 Rozlišení finančního a operativního leasingu nadále zůstává v pravidlech IFRS pro výkaznictví společností v postavení pronajímatele. Tato úprava není předmětem tohoto příspěvku. Je třeba ji však alespoň takto zmínit se zdůrazněním skutečnosti, že aktuální pravidla IFRS mají asymetrický přístup k nájemci a pronajímateli.

Ilustrace (1)

Společnost uzavře nájemní smlouvu na uzavřené kancelářské prostory, které jsou ve smlouvě konkrétně vymezeny, přičemž společnost v postavení nájemce po stanovenou dobu získává výhradně užítky z využívání takové kanceláře a sama se rozhoduje o tom, k čemu a v jaké intenzitě prostor bude využívat. Pronajímatel ve smlouvě může omezit využití či nakládání s prostorem v rozsahu tzv. ochranných práv – např. zákaz kouření v kancelářském prostoru. (např. u aut to může být zákaz výjezdu mimo ČR).

Dle uvedených informací se jedná o leasing, neboť jsou naplněny výše zmíněné podmínky IFRS 16.

Ilustrace (2)

Společnost uzavře nájemní smlouvu na pracovní místo v otevřeném kancelářském prostoru, který pracovníkovi společnosti zajišťuje pracovní místo (libovolné v rámci budovy) a související služby (internet, energie, kávu, vodu aj.). Pracovník společnosti tak využívá pracovní místo, které je v době jeho pobytu neobsazené, naopak po dobu jeho nepřítomnosti mohou být pracovní místa obsazena jinými nájemci. Předmět smluvního ujednání tak není konkretizován, není ani zajištěno, že z daného konkrétního aktiva společnosti plynou všechny užítky po stanovenou dobu a nájemce není v postavení, že rozhoduje o využití konkrétního aktiva.

Dle uvedených informací se nejedná o leasing, ale o servisní smlouvu, neboť nejsou naplněny výše zmíněné podmínky IFRS 16. A to i přes fakt, že smluvní ujednání je uzavřeno formou určité nájemní smlouvy pracovního místa.

Ilustrace (3)

Společnost využívá skrz nájemní smlouvu sportovní stadion v centru města, který vlastní město. Stadion představuje jasně identifikované aktivum, tj. naplňuje první charakteristiku leasingu. Je to však leasing pro účely IFRS? Pokud je stadion využíván i dalšími subjekty, dalšími společnostmi, sportovními oddíly, veřejností apod., není naplněna druhá podmínka, že společnost – nájemce využívá všechny užítky předmětného aktiva, a smluvní ujednání tak není leasingem pro účely IFRS, ač smlouva je uzavřena jako nájemní smlouva.

Dle uvedených informací se nejedná o leasing, ale o servisní smlouvu, neboť nejsou naplněny výše zmíněné podmínky IFRS 16.

Ilustrace (4)

Společnost má uzavřenu obchodní smlouvu s vlastníkem infrastruktury na přenos ropy z bodu A do bodu B, přičemž

k přenosu je využíván konkrétní ropovod a jím protéká téměř výhradně surovina společnosti. Dochází tak k naplnění první i druhé charakteristiky leasingu, a rozhodnutí tak může být postaveno na třetí a ta spočívá v analýze postavení společnosti a jejího ovládnutí ropovodu – zdali ona sama rozhoduje o tom, kdy a v jakém objemu ropa poteče, nebo naopak je toto právem vlastníka infrastruktury.

Z této ilustrace vyplývá, že rozhodování o tom, zdali společnost má nebo nemá leasing pro účely IFRS, nemusí být jednoduché a jednoznačné a že může být ukryt i v běžných obchodních smlouvách a že společnost musí i takovéto smlouvy analyzovat. Podnětem pro tu analýzu je skutečnost, že společnost ke své činnosti využívá cizí infrastrukturu na základě určitého ujednání – a to musí být analyzováno, zdali není leasingem dle IFRS 16.

Pokud má poskytovatel aktiva tzv. *podstatná substituční práva*, tj. má praktickou možnost zaměnit kdykoli v době užívání poskytnuté aktivum za náhradní a uplatnění náhrady je pro něj ekonomicky výhodné, nepředstavuje smluvní ujednání leasing, i když je uzavřeno formou leasingové smlouvy. Za podstatná substituční práva se samozřejmě nepovažuje záměna v situaci, kdy původní předmět leasingu potřebuje opravit, příp. podstoupit nutnou údržbu, a tyto aktivity dle smlouvy zajišťuje pronajímatel.

Ilustrace (5)

Společnost prodávající kávu uzavřela smlouvu s místním letištěm, na jejímž základě má možnost prodávat své zboží v mobilním kiosku po dobu tří let. Smlouva specifikuje obecně prostor, který je předmětem nájemní smlouvy a který může být dle rozhodnutí letiště v jednom z několika terminálů během doby trvání smlouvy. Rozhodnutí o změně lokace přísluší letišti, které se tak často rozhoduje s ohledem na vytíženost jednotlivých termínů a hal. Společnost je schopna s minimálními náklady přemístit mobilní kiosk z jednoho místa na jiné.

Popsané smluvní ujednání nelze identifikovat jako leasing, tj. pronájem prostoru, ale jde pouze o poskytnutí služby. Ve smlouvě je sice vyjednáno pronajímaný prostor (např. potřebné m²), ale letiště jako poskytovatel má podstatná substituční práva, tj. vlastním rozhodnutím má možnost změnit pronajímanou plochu během trvání smlouvy a z této záměny ekonomicky profitovat. Zároveň společnost ovládá své vlastní aktivum, kterým je mobilní kiosk.

Předmětem smluvních ujednání mohou být různá aktiva – nemovitosti, obchodní prostory, optická vlákna, dodávky energie, síťové služby, auta, zemědělské stroje, výrobní kapacita aj. – a IFRS 16 poskytuje řadu ilustrací, v nichž konstruuje podmínky, kdy je identifikován leasing, od podmínek, kdy naopak není.

Schopnost rozlišovat leasing od služeb je stěžejní pro správné použití dnešních pravidel IFRS pro leasing. Toto je do jisté míry o nastavení profesní mysli, zejména člověka, který řadu let potkáva dopad leasingových smluv ve výkazu zisku a ztráty na položce „Služby“ a náklady jsou účtovány s použitím vhodného účtu 518 Služby. Uvědomit si, že leasing není služba, ale forma financování pořízení aktiva, a tak by to mělo být také zachyceno v účetnictví, resp. v účetních výkazech, je výzvou, každopádně zvládnutelnou.

Výjimky z obecně požadované koncepce zachycení leasingu

Z obecně nastaveného požadavku IFRS vykazovat jako práva k užívání v rozvaze všechny leasingové smlouvy jsou vyjmuty dva typy leasingů, přičemž se jedná o *volitelné výjimky*, tj. je na rozhodnutí účetní jednotky, zda je využije nebo ne. Dosavadní praxe od roku 2019 ukazuje, že většina společností tyto výjimky využila, přičemž jejich existence v úpravě IFRS 16 vychází z obecně ustanovené významnosti. IFRS 16 předpokládá, že využití výjimky nijak zásadně neovlivní vypovídací schopnost a že náklady na precizní zpracování dotčených situací by byly vyšší než benefit získané informace.

Z hlediska účetnictví výjimka spočívá v účetním postupu, kdy nedochází k zachycení aktiva a závazku vyplývajících z leasingové smlouvy a cena leasingu je zúčtována do výsledku rovnoměrně po dobu trvání leasingu, tj. obdobně jako tomu bylo dříve v IFRS pro operativní leasingy, resp. jako je tomu v současné české úpravě operativních leasingů.

Leasing aktiv nízké hodnoty (*low-value asset leases*) je první výjimkou a pokrývá nájem aktiv nízké pořizovací ceny, přičemž není rozhodující délka kontraktu. Podstatná je hodnota předmětu leasingu. Z IFRS 16 přitom žádná hraniční konkrétní hodnota nevyplývá, její určení je interní záležitostí účetní jednotky, přičemž jako indikace v praxi slouží hodnota 5 000 USD, která se objevuje ve výkladech použití IFRS 16.⁴ Koncepčním záměrem této výjimky je pokrýt a zjednodušit vykazování drobných položek, jakou jsou počítače, tablety, telefony, kopírky, nábytek apod., přičemž posouzení hodnoty musí být vždy činěno dle ocenění nové věci, nikoli dle ocenění konkrétního předmětu leasingu. Pokud tedy předmětem leasingu bude kopírka určitého stáří a použití, jejíž současná pořizovací cena je pod nastaveným limitem, nelze jej uvažovat jako leasing aktiva nízké hodnoty, pokud by bývala byla pořizovací cena takové kopírky, jakožto nového aktiva, nad nastaveným limitem.⁵

Leasing aktiv s nízkou hodnotou se posuzuje individuálně, tj. aktivum od aktiva, a zásadní pro naplnění této výjimky je ještě skutečnost, že předmět leasingu není závislý a provázaný s vy-

užitím jiných aktiv (vyšších hodnot) a sám o sobě není společností užitečný (např. různé IT komponenty poskládané do informační infrastruktury podniku nebo náhradní baterie ke strojům).

Výjimka může být též využita pouze účetní jednotkou, která je v postavení konečného uživatele. Pokud by zařízení, které je předmětem nájmu, bylo poskytováno dále (např. mateřská společnost dělá nájem kopírek pro celou skupinu a dále je podnajímá dceřným společností), nelze u takových leasingů využít výjimku.

Ilustrace (6)

Společnost formou nájemních smluv pořídila pro své zaměstnance tři notebooky, za které bude po dobu 24 měsíců platit měsíčně 8 tis. Kč. Běžná prodejní cena vybraného notebooku je 50 tis. Kč.

Smlouvením ujednání vede k získání cizích aktiv, která budou využita v činnostech společnosti. Aktiva jsou konkrétně identifikována, na základě smlouvy budou využívána po stanovenou dobu 24 měsíců výhradně společností, resp. jejími zaměstnanci, a společnost bude mít rozhodovací pravomoc ohledně způsobu a intenzity využití.

Smluvní ujednání je tak klasifikováno jako leasing (to je podstatný první krok).

Vzhledem k tomu, že předmětem smluvního ujednání jsou notebooky za jednotkovou cenu 50 tis. Kč a společnost se rozhodla využít dobrovolné výjimky, lze tento leasing označit za leasing aktiv nízké hodnoty (a to i za situace, kdy celková cena leasingu je vyšší než stanovený limit, protože tři notebooky dohromady mají běžnou cenu ve výši 150 tis. Kč a společnost skrz nájemné uhradí 8 tis. Kč x 24 měsíců, celkem 192 tis. Kč).

Důsledkem této klasifikace je zachycení nákladů na leasing aktiv nízké hodnoty ve výsledku hospodaření ve výši 8 tis. Kč měsíčně, tj. žádná aktivace do majetku a žádná zachycení závazku. Pokud by byla částka předplacena, došlo by k uznání nákladů příštích období s jejich následným časovým rozlišením do výsledku hospodaření.

Krátkodobé leasingy (*short-term leases*) jsou druhou výjimkou, která pokrývá principiálně leasingové smlouvy uzavřené na dobu kratší než 12 měsíců a bez kupní opce. Koncepčním záměrem je vyloučit práva k užívání různých majetků na velmi krátkou dobu (např. nájem konferenčního prostoru pro firemní školení, nájem dodávky na týden pro přestěhování firemních věcí, nájem země-

⁴ Společnosti s funkční měnou EUR používají často 4 500 až 5 000 eur. Pro účetní jednotky s funkční měnou CZK by bylo možné uvažovat hodnotu +/- 110 000 Kč.

⁵ V praxi vznikají diskuse, zdali do této výjimky může padnout jakékoli aktivum, je-li jeho pořizovací cena do stanoveného limitu. Z IFRS 16 plyne záměr tuto výjimku používat na kancelářské vybavení a nástroje (tzv. *office equipment*). Proto jakékoli jiné majetky jsou diskutabilní a rozřešení bude vždy na posouzení konkrétní situace a učinění konsenzu mezi účetní jednotkou a auditorem.

dělského zařízení na období letních měsíců nebo naopak nájem sněžného skútru na období zimy apod.).

Vedle těchto jednoznačně krátkodobě uzavřených smluv, které jsou pro použití pravidel dobře uchopitelné, mohou být krátkodobé leasingy „schovány“ ve složitějších ujednáních, která již vyžadují složitější analýzu a vyhodnocení. Za krátkodobý leasing může být považována i nájemní smlouva uzavřená na několik let, kterou lze však v krátkém období vypovědět (existuje opce na ukončení leasingu, jejímž držitelem je nájemce), a předmětem leasingu je snáze zaměnitelné aktivum. Naopak za krátkodobý leasing nelze považovat smlouvu uzavřenou na dobu jednoho roku, u níž má nájemce opci na prodloužení a nelze vzhledem k aktivu a jeho významu pro společnost – nájemce očekávat, že leasing bude ukončen, resp. opce nebude využita. Obdobná diskuse je často vedena u leasingových smluv na dobu určitou s vypovědní dobou (např. na tři měsíce). Je taková smlouva krátkodobým leasingem? Může být, ale též nemusí a záleží na okolnostech jejího uzavření, záměrech společnosti apod.

Ilustrace (7)

Společnost uzavře leasingovou smlouvu na pět let – předmětem je běžné výrobní zařízení, které využívá k výrobě vybraných částí do svého výrobku (auto, stroj apod.), přičemž očekává, že poptávka po nich neklesne, dokud sama společnost neukončí vývoj a testování vylepšeného modelu. V současnosti najaté výrobní zařízení může být velmi rychle nahrazeno za jiné za nijak podstatnou výši nákladů. Nájemce má právo ukončit nájemní smlouvu vždy k jejímu výročí.

S ohledem na všechny významné skutečnosti nájemce na počátku doby leasingu stanoví, že není rozumně jisté, že leasing bude pokračovat za jednoletou nevypověditelnou dobu. Leasing obsahuje pouze jednoleté nevypověditelné období, protože nájemce má právo ukončit leasing bez penále, záměna zařízení je možná a náklady na ni minimální. Vedení společnosti je v postavení, kdy si může před koncem leasingu nechat předložit alternativní nabídky a přejít k výhodnější nabídce. V důsledku lze tento leasing klasifikovat jako krátkodobý.

Obě dvě výjimky jsou výjimkami volitelnými, tj. jejich použití si nastavuje účetní jednotka sama v rámci svých interních pravidel. Pokud jsou účetní jednotkou využity, je nutné, aby v prvním kroku byly identifikovány všechny leasingové smlouvy, z nichž v dalším kroku jsou vyčleněny leasingy aktiv nízké hodnoty a leasingy krátkodobé. Náklady uznané v souvislosti s těmito leasingy se musí zveřejnit v příloze (samostatně pro každou výjimku), proto je nutné mít nastavenou odpovídající evidenci. Účetní jednotka je též povinna zveřejnit budoucí peněžní toky plynoucí z existujících krátkodobých leasingů. Proto nelze tyto

leasingy ve zpracování přehlížet, k čemuž někdy dochází, protože to jsou ty leasingy, které nejsou předmětem úprav s dopadem do účetních výkazů.

Práva k užívání aktiv a závazky z leasingu – prvotní ocenění

Smluvní ujednání, které je klasifikováno jako leasing a je mimo rozsah případné výjimky, tj. nejedná se o krátkodobý leasing ani leasing aktiva s nízkou hodnotou, vede k zachycení aktiva – práva k užívání aktiv – a leasingového závazku ve výkazu finanční situace (rozvaze). Ačkoli to není požadavek IFRS, pouze preference, většina společností v dosavadním IFRS výkaznictví zavedla pro dopad leasingu samostatné řádky ve výkazu finanční situace. Přijatý koncept leasingu tak ve své podstatě zavedl další obecně platnou kategorii dlouhodobých aktiv – vedle dosavadních hmotných, nehmotných a finančních aktiv se objevuje nová a tou jsou (nehmotná) práva k užívání (hmotných) aktiv. Uvědomění si tohoto faktu též pomáhá pochopit nastavená pravidla, zejména pak přístup k oceňování aktiv.

Ilustrace (8)

Společnost uzavře nájemní smlouvu na pět let na kanceláře umístěné v nově postavené kancelářské budově v administrativní části města.

Uzavřená nájemní smlouva je po analýze práv a povinností v kontextu pravidel IFRS 16 klasifikována jako leasing – identifikace předmětu leasingu, užítky po dobu pěti let pouze pro nájemce, rozhodování o využití najatých prostor nájemcem. Společnost – nájemce tak musí ve své rozvaze zachytit aktivum (a související leasingový závazek), přičemž aktivem není ona budova ani část jejích prostor.⁶ Aktivem je právo užívat část prostor budovy po vymezenou dobu, a toto aktivum vzniklo z uzavřené nájemní smlouvy.

Podmínkou vykazání aktiva a závazku v rozvaze je jejich ocenění – prvotní a následné, přičemž základem ocenění je hodnota očekávaných leasingových plateb, tj. smluvní závazek (nikoli reálná hodnota předmětného aktiva).

Ilustrace (9)

Společnost uzavře nájemní smlouvu na pět let na kanceláře umístěné v nově postavené kancelářské budově v administrativní části města, přičemž roční nájemné je smlouveno ve výši 2 mil. Kč.

Je-li nájemní smlouva klasifikována jako leasing [viz ilustrace

⁶ Budovu bude mít pravděpodobně ve své rozvaze plně pronajímatel (např. jako investici do nemovitostí).

(8)), musí dojít k zachycení a ocenění z nájemní smlouvy vyplývajícího aktiva a závazku. Ocenění aktiva přitom není postaveno na reálné hodnotě budovy ani její části, ale vychází z ocenění závazku – smluvní závazek je 10 mil. Kč.

Konkrétně tedy pro **prvotní ocenění** platí následující:

1. Leasingový závazek je oceněn na počátku leasingu ve výši současné hodnoty leasingových plateb neuhrazených do počátku trvání leasingu, přičemž k diskontování je použita implicitní, resp. přírůstková, výpůjční úroková sazba.

2. Leasingové aktivum – právo k užívání aktiva je oceněno na počátku leasingu ve výši pořizovacích nákladů, které jsou kalkulovány z následujících složek:

- současná hodnota leasingových plateb neuhrazených do počátku trvání leasingu (viz ocenění leasingového závazku),
- plus leasingové platby uhrazené před počátkem trvání leasingu,
- minus získané leasingové pobídky,
- plus vedlejší transakční náklady a
- plus odhadované náklady na odstranění a likvidaci aktiva.

Leasingové platby, které tvoří základ ocenění, přitom mohou být různě koncipovány:

- fixní leasingové platby (např. 100 tis. Kč každý měsíc po dobu čtyř let);
- variabilní leasingové platby odvozené od finanční proměnné (např. nájemné každoročně aktualizované o cenový nárůst – inflaci nebo nájemné reagující ve své výši na vývoj tržní úrokové sazby);
- odkupní cena majetku;
- penále za předčasné ukončení nájemní smlouvy;
- garantovaná zbytková hodnota.

Naopak variabilní leasingové platby odvozené od využití aktiva (např. sazba za ujeté km, podíl na obratu, nájemné od počtu vyrobených výrobků apod.) nejsou při oceňování aktiva a závazku z leasingu brány v úvahu a představují nájemné uznané ve výsledku hospodaření v době, kdy nastane. Jde přitom o další leasingový náklad, jehož výše za dané období musí být účetní jednotkou zveřejněna v příloze (obdobně jako náklad na krátkodobý leasing nebo náklad na leasing aktiv nízké hodnoty).

Ilustrace (10)

Společnost X vstoupila do smluvního ujednání se společností Y, v rámci něhož získala k užívání skladové prostory. Smlouva je uzavřena dne 20. 12. 2022 na dobu pěti let od 1. 1. 2023 a první platba byla uhrazena ještě před koncem roku 2022 ve výši 1 200 tis. Kč. Další čtyři splátky nájemného ve výši 600 tis. Kč jsou splatné k 31. 12. Přírůstková výpůjční úroková sazba společnosti

X je 8% p. a. Společnost X uhradila provizi 500 tis. Kč za vyhledání skladových prostor a sjednání kontraktu se společností Y.

Skladové prostory jsou konkrétně identifikovány, společnost X je získává k výhradnímu užívání a je jí plně přenecháno rozhodování ohledně využití, proto nájemní smlouva je klasifikována jako leasing v rozsahu IFRS 16. Doba trvání je v délce pěti let, proto nelze uvažovat krátkodobý leasing, a skladová hala nepředstavuje aktivum nízké hodnoty, tj. vyloučena je i druhá výjimka zjednodušení.

Společnost X tak musí zachytit a ocenit právo k užívání aktiva a závazek z leasingu:

Prvotní ocenění leasingového závazku je ve výši 1 987 tis. Kč, konkrétně ve výši současné hodnoty očekávaných leasingových plateb, tj. 4 x 600 tis. Kč za použití diskontní sazby 8% p. a., jak zobrazuje následující propočít:

Rok	Leasingová platba	Současná hodnota při 8% p. a. diskontní sazbě
1	600 000	555 556
2	600 000	514 403
3	600 000	476 299
4	600 000	441 018
Celkem	2 400 000	1 987 276

Prvotní ocenění aktiva je ve výši ocenění leasingového závazku 1 987 tis. Kč, které je navýšené o platby uskutečněné před uznáním závazku (1 200 tis. Kč) a transakční náklady (500 tis. Kč), tj. celková pořizovací cena je 3 687 tis. Kč.

S prvotním oceněním také souvisí prvotní zachycení, aneb k jakému okamžiku má účetní jednotka zachytit právo k užívání aktiva a závazek z leasingu ve své rozvaze. IFRS 16 rozlišuje vznik leasingu a počátek doby trvání leasingu, který je právě zásadní pro prvotní zachycení. Není v praxi ojedinělé, že se smlouvy uzavírají v určitém čase a předmět leasingu je předáván do dispozice s jistým zpožděním.

Ilustrace (11)

V ilustraci (10) je nájemní smlouva uzavřena dne 20. 12. 2022 a užívání skladových prostor je dáno k dispozici od 1. 1. 2023.

Rozhodující pro prvotní zachycení je předání aktiva k užívání nájemci, tj. 1. 1. 2023. I když společnost X bude disponovat uzavřenou nájemní smlouvou na konci roku 2022, nebude v rozvaze vykazovat právo k užívání aktiva a závazek z leasingu, neboť předmětné aktivum nemá předáno do užívání. První platba, která byla provedena před koncem roku 2022, bude zachycena jako pohledávka s následnou reklasifikací do ocenění práva k užívání.

Není-li doba trvání leasingu zřejmá, např. nájemní smlouva je uzavřena na dobu neurčitou s výpovědní dobou, musí účetní jednotka přistoupit k odhadu doby trvání leasingu, tj. posoudit předmět leasingu a záměr jeho užití v činnosti účetní jednotky. Obdobně musí účetní jednotka postupovat, jsou-li v nájemních smlouvách opce na prodloužení či ukončení nájemního vztahu. Nájemní smlouva uzavřená na 10 let, kterou může nájemce předčasně ukončit, nemusí nutně vést k zachycení a ocenění 10letého leasingu v účetních výkazech. Doba trvání leasingu může být kratší, protože účetní jednotka očekává předčasné ukončení leasingu včetně úhrady penále za předčasné ukončení (takováto platba je součástí ocenění leasingu). Stejně tak nájemní smlouva uzavřená na dva roky s pravidelnou opcí na dvouleté prodloužení nemusí být nutně zachycena v účetních výkazech jako dvouletý leasing. Účetní jednotka může dospět k úsudku, že doba trvání je šest let, protože očekává využití minimálně dvou opcí.

Práva k užívání aktiv a závazky z leasingu – následné ocenění

Práva k užívání aktiv představují odpisovaná aktiva,⁷ neboť jsou obecně aktivem s konečnou dobou použitelnosti. Důsledkem tak může být i odpisování pozemků, jsou-li získány a využívány na základě nájemních smluv (uzavřených i na desítky let dopředu). Pořizovací cena, která je vyčíslena při prvotním zachycení, tak musí být alokována prostřednictvím odpisů do výsledku hospodaření po dobu trvání leasingu. K rozvahovému dni je tak právo k užívání aktiva oceněno v zůstatkové hodnotě, která odpovídá původní pořizovací ceně snížené o odpisy za uplynulou dobu trvání leasingu, případně další znehodnocení (*impairment*) a dopad tzv. modifikace leasingu nebo přecenění závazku z leasingu (k tomu více v další části příspěvku). Z hlediska prezentace a zveřejnění informací IFRS 16 nepožaduje sledovat ocenění práv k užívání leasingu v hodnotě brutto, korekce a netto, jako je tomu u běžných dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv. Pro naplnění požadavků IFRS 16 stačí sledovat zůstatkovou (netto) hodnotu dle tříd vyživaných aktiv. V praxi se u společností objevují oba přístupy, přičemž z vlastní zkušenosti lze doporučit pouze sledování netto hodnoty. V situacích, kdy se leasingové smlouvy pozměňují (dochází k tzv. modifikacím), je práce pouze s netto hodnotou jednodušší a dostatečná.

Ilustrace (12)

V ilustraci (10) došlo k prvotnímu ocenění práva k užívání aktiva – skladového prostoru ve výši 3 687 tis. Kč a doba trvání leasingu je pět let.

Z těchto leasingových podmínek a výchozího ocenění vyplývá roční odpis ve výši 737 tis. Kč, který postupně snižuje ocenění práva k užívání aktiva.

Rok	Odpis	Zůstatková (účetní) hodnota
1	737 455	2 949 821
2	737 455	2 212 366
3	737 455	1 474 910
4	737 455	737 455
5	737 455	-
Celkem	3 687 275	-

Leasingový závazek je oceňován v zůstatkové hodnotě a po dobu trvání leasingu postupně umořován za použití efektivní úrokové sazby. Nesplacená výše závazek je tak úročena, přičemž leasingové platby v pojetí IFRS představují platbu části úvěru včetně naběhlého úroku.

Ilustrace (13)

V ilustraci (10) došlo k prvotnímu ocenění leasingového závazku ve výši 1 987 tis. Kč za použití výpůjční úrokové sazby 8% p. a.

Z těchto leasingových podmínek a výchozího ocenění vyplývá následující amortizace leasingového závazku:

Rok	Leasingová platba	8% p. a. úrok	Zůstatek závazku
0	-	-	1 987 276
1	-600 000	158 982	1 546 258
2	-600 000	123 701	1 069 959
3	-600 000	85 597	555 556
4	600 000	44 444	-

Ilustrace (14) – Shrnutí dopadu ilustrací (10) až (13)

Z dříve uvedených ilustrací by měl vyplynout následující dopad do účetních výkazů:

Výkaz finanční situace (rozvaha)	31. 12. 2022	31. 12. 2023	31. 12. 2024
Práva k užívání aktiv	1 700	2 950	2 212
Peníze	-1 200	-2 300	-2 900

⁷ Výjimkou by mohla být klasifikace práv jako investic do nemovitostí, které nejsou při použití modelu reálné hodnoty odpisovány – tyto specifické situace zde nejsou uvažovány a je od nich abstrahováno.

Aktiva celkem	500	650	-688
Nerozdělené zisky minulých let	-	-	-896
Výsledek hospodaření b. o.	-	-896	-862
Závazky z leasingu	-	1 546	1 070
Dodavatelé	500	-	-
Vlastní kapitál a závazky celkem	500	650	-688

Výsledovka	2022	2023	2024
Odpisy práva k užívání aktiv	-	-737	-737
Úrokové náklady	-	-159	-125
Výsledek hospodaření běžného období	-	-896	-862

Závazky z leasingu by byly v rozvaze ještě rozlišeny na krátkodobě splatnou a dlouhodobě splatnou část.

Přecenění závazku z leasingu a modifikace leasingových ujednání

Smluvní ujednání mezi nájemcem a pronajímatelem mohou být během doby trvání leasingu pozmeněna a často k tomu v praxi dochází. Změny nastávají v rozsahu poskytovaného práva, doby trvání práva, výše splátek. Zároveň může být v existujícím vztahu zakotven mechanismus, který vede k úpravě výše leasingových plateb. V této souvislosti je rozlišováno:

- **přecenění závazku z leasingu**, které je důsledkem nové výše leasingových plateb vyplývající z účinnosti ustanovení v původní leasingové smlouvě, tj. přecenění není důsledkem nového ujednání, dodatku ke smlouvě nebo nového úsudku nájemce. Přecenění závazku nastává při úpravě leasingové platby vlivem účinnosti inflační doložky nebo může k přecenění závazku dojít při aktualizaci leasingové platby navázané na referenční úrokovou sazbu, která se změnila;

Ilustrace (15)

Společnost sjednala nájemní smlouvu na tři roky, přičemž výchozí nájemné je ve výši 120 tis. Kč za první rok (hrazeno zpětně). Pro druhý a třetí rok dojde k úpravě nájemného o vyhlášenou inflaci. Výpůjční úroková sazba je odhadována ve výši 10 % p. a.

Vzhledem k tomu, že není známa výše nájemného pro druhý a třetí rok, počítá se ocenění závazku z leasingu na bázi aktu-

álně známé výše leasingových plateb, tj. po tři roky každý rok 120 tis. Kč. Současná hodnota závazku z leasingu je na počátku leasingu ve výši 298 tis. Kč.

Úrok pro první rok činí 30 tis. Kč a zůstatková hodnota leasingového závazku na konci prvního roku je 208 tis. Kč.

Je-li inflace za uplynulý rok 15 % a tato hodnota je promítnuta do úpravy leasingových plateb, vychází nové roční nájemné ve výši 138 tis. Kč. Společnost musí spočítat současnou hodnotu aktualizovaných leasingových plateb za použití původní úrokové sazby 10 %, a ta dosahuje výši 240 tis. Kč. Rozdíl oproti evidované hodnotě závazku 32 tis. Kč představuje současně úpravu ocenění práva k užívání aktiv.

- **modifikace leasingu** představuje změnu v leasingovém ujednání, která je důsledkem nového úsudku nájemce, nové dohody nájemce s pronajímatelem.

Ilustrace (16)

- Smluvním ujednáním mezi nájemcem a pronajímatelem je v průběhu leasingu zmenšen rozsah leasingu (upraven předmět leasingu), např. původní kancelářská plocha 5 000 m² je snížena na 2 500 m² a současně dochází ke snížení leasingových splátek => *jedná se o modifikaci leasingu, při níž dojde k přepočtu budoucích splátek aktuální úrokovou sazbou a rozdíl mezi oceněním původního závazku a modifikovaného závazku představuje současně úpravu ocenění práva k užívání aktiva; současně je však třeba předtím snížit zůstatkovou hodnotu práva k užívání o 1/2 a takéž snížit leasingový závazek o 1/2. Rozdíl mezi nimi představuje zisk/ztrátu ve výsledovce z vyřazení ukončovaného rozsahu leasingu.*
- Prvotně dojednaná doba leasingu (např. 10 let) je smluvním ujednáním nájemce a pronajímatele v průběhu jejího trvání prodloužena (např. o pět let) => *jedná se o modifikaci leasingu, při níž dojde k přepočtu budoucích splátek aktuální úrokovou sazbou a rozdíl mezi oceněním původního závazku a modifikovaného závazku představuje současně úpravu ocenění práva k užívání.*
- Smluvním ujednáním mezi nájemcem a pronajímatelem je v průběhu leasingu pozmeněna výše leasingové platby => *jedná se o modifikaci leasingu, při níž dojde k přepočtu budoucích splátek aktuální úrokovou sazbou a rozdíl mezi oceněním původního závazku a modifikovaného závazku představuje současně úpravu ocenění práva k užívání.*

Dochází-li k rozšíření předmětu leasingu, je třeba posoudit, za jakých podmínek. Pokud rozšíření leasingu odpovídá aktuálním tržním podmínkám, představuje rozšíření nový samostatný

leasing. Pokud rozšíření leasingu však neodpovídá aktuálním tržním podmínkám a nájemce dostává zvýhodněné podmínky, jedná se o modifikaci a musí dojít k přepočtu celého leasingu.

- Nájemce a pronajímatel se smluvním ujednáním domluví na rozšíření rozsahu předmětu leasingu (např. kancelářský prostor je rozšířen z prvotních 2 000 m² na 5 000 m²), přičemž navýšení leasingové platby je úměrné aktuální tržní sazbě upravené o slevu vyjadřující úsporu nákladů, které má pronajímatel u dohody se stávajícím nájemcem => *úprava leasingové smlouvy (rozšíření nájmu o další 3 000 m² plochy) bude vnímána jako nový leasing samostatně zachycený od prvotního leasingu 2 000 m², nikoli jako modifikace stávající smlouvy.*

Modifikace leasingu vede v prvním kroku k úpravě hodnoty závazku z leasingu, přičemž rozdíl mezi aktualizovanou a původní výší leasingového závazku představuje úpravu zůstatkové hodnoty aktiva – práva k užívání aktiv. Úprava aktiva iniciuje úpravu odpisového plánu a mění výši odpisů do budoucna. U úročení a amortizace závazku v dalším období se použije aktualizovaná úroková sazba.

Ilustrace (17)

Společnost X se po dvou letech užívání skladového prostoru rozhodla původní smlouvu prodloužit o další dva roky a uzavřela koncem roku 2024 s pronajímatelem dodatek k původní smlouvě. Aktuální výpůjční úroková sazba společnosti X je 10% p. a.

Popsaná situace představuje modifikaci leasingu, při níž je nutné spočítat současnou hodnotu leasingových plateb po modifikaci s použitím aktuální úrokové sazby – nové rozhodnutí je spojeno vždy s použitím nové aktuální úrokové sazby. Dle původního ujednání zbývaly k úhradě dvě leasingové platby v celkové výši 1 200 tis. Kč. Dle novelizovaného ujednání budou k úhradě čtyři leasingové platby v celkové výši 2 400 tis. Kč. Jejich současná hodnota

Výkaz finanční situace (rozvaha)	31. 12. 2024	Efekt modifikace	31. 12. 2024
Práva k užívání aktiv	2 212	832	3 044
Peníze	-2 900	-	-2 900
Aktiva celkem	-688	832	144

Nerozdělené zisky minulých let	-896	-	-896
Výsledek hospodaření b. o.	-862	-	-862
Závazky z leasingu	1 070	832	1 902
Vlastní kapitál a závazky celkem	-688	832	144

Závěr

Záměrem příspěvku bylo nastinit současnou úpravu IFRS týkající se zachycení leasingu v účetní závěrce nájemce, a to v základních obrysech koncepce práva k užívání aktiv. Příspěvek nepokrývá všechny možné situace a případy, které se u leasingu v praxi objevují, resp. mohou nastat. Příspěvek si v první řadě klade za cíl vyjasnit, co je leasing v rozsahu IFRS, který se může ukrývat v různých formách smluvního ujednání, a že novodobou úlohou je odlišování leasingu od běžných servisních kontraktů. Je-li smluvní ujednání klasifikováno jako leasing, lze zjednodušeně a pouze výsledkově pracovat s krátkodobými leasingy a leasingy aktiv nízké hodnoty. Všechna ostatní leasingová ujednání musí vést k rozvahovému zachycení práva k užívání leasingu a závazku z leasingu, přičemž toto zachycení nemusí být „stabilní“ a může být průběžně upravováno v důsledku modifikací.

Příspěvek chtěl též upozornit na pravidla a postupy, které se výhledově dostanou do českých účetních předpisů, a zdůraznit mezi řádky nutnost včasné přípravy. Znalost současné úpravy IFRS bude jistě výhodou. ■



Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti **LinkedIn**

Vykazujete při přeměnách odloženou daň?



**Ing. et Ing. Jáchym Lukeš,
Ph.D.,**

*odborný asistent na VŠE v Praze,
Specializovaný finanční úřad*

K jedné z povinností úředníka finančního úřadu je vypořádávat se s různými náměty angažované veřejnosti. Některé jsou důležité a podnětné, některé zbytečné a díky některým se alespoň občas zasmějete. Např. když vám přijde vážně myšlené udání na daňový subjekt, že krátí daně, jelikož v daném roce měl vyšší částku na „té dani odložené než té splatné“. Daňový subjekt skutečně vykazoval značný odložený daňový závazek. Odpověď typu „však ono ho to jednou dožene“ by zřejmě ale neprošla kontrolou u vedení. I osvícený úředník znalý skutečnosti, že odložená daň představuje přechodný rozdíl, by musel svoji odpověď trochu rozvést.

Výše uvedený příklad je jen jedním z dalších nepochopení, se kterými se můžeme ve vazbě na odloženou daň v praxi setkat, i proto bychom rádi na následujících řádcích blíže rozebrali některé oblasti, které (dle našeho názoru) doposud v odborné diskusi nebyly dostatečně řešeny.

Článek volně navazuje na náš příspěvek v předchozím čísle Bulletinu KDP ČR, ve kterém jsme si kladli za cíl informovat o obsahu interpretace Národní účetní rady I-48 Ocenění aktiv a závazků při operacích se závodem nebo jeho částí. Pozornost jsme věnovali primárně oceňování aktiv a dluhů přebíraných při přeměně obchodní korporace a vykazování specifických rozvahových položek Goodwill a Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Jen velmi lehce jsme se dotkli tématu vykazování odložené daně při těchto transakcích a úplně jsme pominuli v kontextu národní účetní legislativy nevyřešenou otázku vykazování odložené daně právě z položek Goodwill a Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Mohlo by se zdát, že dilema, zda vykazovat odloženou daň z těchto rozvahových položek či nikoli, je problém ryze účetní, který nemá dopad do oblasti daňové, jelikož jak odložená daň samotná, tak i Goodwill a Oceňovací rozdíl k nabytému majetku jsou položky daňově



Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.,

*odborný asistent na VŠE v Praze,
metodik účetnictví BDO Audit,
daňový poradce č. 5645*

nerelevantní. A skutečně – ačkoli o změně odložené daně účtujeme na nákladové účty, jde o účty skupiny 59, které do daňového základu nevstupují a odpisy goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku jsou odpisy, které daň z příjmů neuznává a do základu daně „nepustí“¹. Přesto nacházíme situace, kdy rozhodnutí o tom, zda odložená daň z těchto položek vykazována bude či nikoli, může do výsledné míry zdanění výrazně zasáhnout, a to prostřednictvím daňové uznatelnosti výpůjčních nákladů dle § 25 odst. 1 písm. w) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Goodwill i oceňovací rozdíl k nabytému majetku nabývají zpravidla kladných hodnot a v kontextu přeměn obchodních korporací a vkladů obchodních závodů bývají odrazem přecenění přijímaného jmění na reálnou hodnotu dle znaleckého posudku. Protože takové přecenění je z hlediska daně z příjmů irrelevantní a promítá se pouze do účetních zůstatkových hodnot přebíraných aktiv, vede toto přecenění ke vzniku rozdílů mezi účetními a daňovými zůstatkovými hodnotami, které následně vedou k potřebě vykazovat odloženou daň (typicky odložený daňový závazek).

Základní ustanovení, které vymezuje pojem či spíše účetní metodu odložené daně, nalezneme v § 59 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „ZoÚ“), ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška“). Ustanovení § 59 Vyhlášky se věnuje rozsahu povinnosti účtovat o odložené dani a základním principům jejího vyčíslení. Na poměrně strohou úpravu metody odložené daně ve Vyhlášce dále navazuje Český účetní standard pro podnikatele č. 003 – Odložená daň, který stanovuje základní postupy o účtování odložené daně.

Jak již bylo řečeno, v praxi se v oblasti odložené daně stále setkáváme s řadou nevyjasněných otázek, i proto máme k dispozici několik

¹ S výjimkou goodwillu, resp. oceňovacího rozdílu k nabytému majetku, který vznikl při transakci koupě obchodního závodu nebo jeho části (viz § 23 odst. 15 ZDP).

interpretací Národní účetní rady, které se tomuto tématu z různých pohledů věnují (zejména Interpretace NÚR I-1 – Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv, Interpretace NÚR I-2 – Přechodné rozdíly při přeměnách a vkladech, Interpretace NÚR I-4 – Odložená daň z přechodných rozdílu při ocenění majetkových účastí metodou ekvivalence, Interpretace NÚR I-9 – Odložená daň – první vykázání).

Teoretický rámec odložené daně

Chceme-li vysvětlit smysl vykazování odložené daně, pak je nutné popsat koncept, o který se metoda odložené daně opírá. Tím je koncept trvalých a časových rozdílu (výsledkový přístup), který byl v účetnictví aplikován zejména v minulosti, a koncept přechodných rozdílu (rozvahový přístup), ze kterého vycházíme dnes.

Koncept trvalých a časových rozdílu

Koncept trvalých a časových rozdílu byl založen na rozdílné výši účetních a daňových nákladů a výnosů. Při přípravě daňového přiznání je nutné identifikovat daňově irelevantní výnosy (a příp. doplnit výnosy v účetnictví chybějící) a daňově neúčinné náklady. Množina těchto položek je fakticky vstupní základnou pro odloženou daň, s jedinou výjimkou, kterou jsou rozdíly trvalé, např. náklady na reprezentaci. Typickým příkladem časových rozdílu jsou úpravy na řádku 50 a 150 daňového přiznání, tedy rozdílu, o který odpisy hmotného a nehmotného majetku uplatněné v účetnictví převyšují odpisy tohoto majetku stanovené podle § 26 až 33 ZDP, či opačně. Tyto rozdíly časem zaniknou – vyrovnají se, protože dojde k vyrovnání účetní a daňové hodnoty aktiva, jedná se tedy o časový rozdílu.

Tento pohled má však řadu úskalí, např. v případě, kdy dochází k vykázání účetní položky Goodwill či Oceňovací rozdílu v aktivech nástupnické společnosti při přeměnách. Tyto položky, vzniknou-li při přeměnách či vkladu podniku, jsou v souladu se ZDP daňově irelevantní. Jejich hodnota se tak pro daňové účely rovná nule, a vzniká tak rozdílu, který však není rozdílem časovým, jelikož tyto položky se sice odpisují účetně, daňově však nikoli. V praxi a mezi odbornou veřejností se dodnes můžeme setkat s názory, že se jedná o rozdílu trvalý, neboť tyto položky nevstoupí nikdy do daňových nákladů. Tento přístup však vede k chybnému zobrazení hodnoty podniku, fakticky jej nadhodnocuje (v případě nevykázání odloženého daňového závazku) či podhodnocuje (v případě nevykázání odložené daňové pohledávky). Jedním z důvodů, proč se však s výsledkovým přístupem stále setkáváme, je jeho zažitá tradice a dobrá srozumitelnost a názornost, neboť časové rozdíly lze identifikovat poměrně jednoduše v rámci sestavení daňového přiznání.

Koncept přechodných rozdílu (rozvahový přístup)

Dle Váchy² se koncept přechodných rozdílu u odložené daně (tzv. rozvahový přístup) rozšířil zejména s větším příklonem meziná-

rodního účetnictví k aplikaci rozvahového přístupu. Tento koncept se užívá i v českém účetnictví a je upraven v § 59 odst. 2 a 3 Vyhlášky a ČÚS 003. Rozvahový přístup znamená, že výše odloženého daňového závazku či pohledávky vychází z přechodných rozdílu, jimiž jsou rozdíly mezi daňovou základnou aktiv a dluhů a výší aktiv a dluhů uvedených v rozvaze. Primárně tedy vycházíme z položek rozvahy, nikoli výsledovky. Daňovou základnou aktiv a dluhů je hodnota těchto aktiv a dluhů uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely.

Přechodné rozdíly obsahují jak časové rozdíly (např. již zmiňovaný rozdílu účetních a daňových odpisů, který je patrný z daňového přiznání a výsledovky), tak rozdíly, které zjistíme pouze z rozvahy a vychází z položek, které výsledkovkou neprošly (např. přecenění aktiv při přeměnách obchodních společností), nebo položek, které výsledkovkou projít v dohledné době ani nemusí (např. zastavěný pozemek, který byl při vkladu obchodního závodu přeceněn na reálnou hodnotu). Jak již bylo řečeno v části věnované konceptu trvalých a časových rozdílu, u těchto položek se mohou vzniklé rozdíly mezi účetními a daňovými základnami jevit jako trvalé. Dle Váchy tak musela účetní teorie přijít s něčím, co by rozvahový přístup teoreticky podpořilo, a tím je teorie ekonomického užítku. Ta má oporu v základních prvcích účetnictví, totiž definice aktiv a dluhů, kterou sice doposud nenajdeme v českých předpisech, nicméně je obsažena v Koncepčním rámci IFRS. Jedním z prvků definice aktiva či dluhu je schopnost přinést v budoucnu ekonomický užitek (resp. snížit ekonomický užitek). Hodnota aktiva je pak (alespoň teoreticky) současnou hodnotou budoucích ekonomických užítků, které toto aktivum podniku přinese. Jedním z těchto budoucích ekonomických užítků je také daňový štít – tedy „schopnost aktiva“ stát se daňovým nákladem (např. při prodeji tohoto aktiva). Byť je daňový štít spíše „vedlejší“ budoucím ekonomickým užítkem aktiva, přisuzujeme jej aktivu implicitně – tedy automaticky předpokládáme, že prodáme-li nějaké aktivum, pak jeho účetní zůstatková cena vstoupí do účetních i daňových nákladů.

Dle Peláka³ odložená daň představuje účetní vyčíslení nestandardnosti daňového štítu. Nikoli tedy daňový štít samotný, ale jeho disproporci – poruchu – neplatnost implicitního předpokladu, že se v celé své hodnotě stane v budoucnu daňovým nákladem. Jedná se tak o pohled na odloženou daň užitečný i pro daňové poradce, kteří pro své klienty připravují odhady budoucí daňové povinnosti na dani z příjmů. Zdůrazňují totiž, že i daňový štít je hodnota sama o sobě. Odložená daň tedy představuje budoucí ekonomický užitek pro podnik (např. v podobě nevykázané daňové ztráty uplatnitelné v příštích obdobích) nebo budoucí snížení ekonomického užítku, a měla by tak být v účetnictví vykázána, pokud není implicitně obsažena v majetku, ke kterému se váže. Kalkulace odložené daně (disproporce v daňovém štítu) je velmi užitečnou informací, kterou může daňový poradce poskytnout klientovi, a jedná se o jednu z oblastí, kde je vhodné doporučit spolupráci odborníků z řad účetních, auditorů i daňových expertů. Ve svém důsledku se totiž jedná o pohledávku či záva-

2 VÁCHA, P. Teoretický rámec odložené daně. *Auditor*, 2012, č. 4.

3 PELÁK, J. Problematika odložené daně ve fúzích z pohledu oceňování a účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, 2010, č. 4, s. 101–107.

zek „navíc“. To je i smysl účetnictví, totiž mj. prezentovat finanční situaci podniku včetně všech jeho pohledávek a závazků, které mají být v souladu s účetními principy vykázány.

Jak se z disproporce daňového štítu ale stává závazek či pohledávka podniku – tedy aktivum, které nese budoucí ekonomický užitek, nebo závazek, který jej naopak snižuje? Daň ze zisku je založena na tom, že dochází ke zdanění přebytku investované hodnoty (zisk). Investované částky tak musí být od daně chráněny (nesou zmiňovaný daňový štít). Majetek v podniku je touto investicí, a jestliže nenese daňový štít, pak se zvyšuje možný přebytek, který bude po realizaci investice zdaněn (vzniká odložený daňový závazek). Typicky se jedná o zásoby přeceněné na vyšší reálnou hodnotu při realizaci přeměny. Daňový štít je v případě takového aktiva menší, než by mohlo být zřejmé z jeho zůstatkové hodnoty v účetnictví, a podnik jako celek by tak měl mít v očích uživatele účetní závěrky nižší hodnotu, neboť při prodeji těchto zásob bude docházet k vyššímu zdanění. Jak bylo řečeno v úvodu, „ono ho to jednou dožene“. Odložená daň je tedy nástrojem, který umožňuje takovou situaci znázornit.

Účetnictví je založeno na řadě obecně uznávaných zásad (pravidel). Odložená daň je nástrojem, který z řady z nich vychází. Dle Skálové⁴ odložená daň naplňuje účetní zásadu aktuálnosti, správného přiřazení nákladů a výnosů do účetního období, srovnatelnosti účetních informací i zásady opatrnosti. Ve vazbě na výše uvedený rozbor existence disproporce daňového štítu bychom rádi zdůraznili zejména zásadu opatrnosti. Tato zásada je upravena v § 25 odst. 3 ZoÚ. V souladu s touto zásadou účetní jednotky vykazují pouze zisky, kterých skutečně dosáhly, ale zároveň jsou povinny brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty. Jak již bylo řečeno, odložená daň je jedním z nástrojů naplnění této zásady. Odloženou daňovou pohledávku není možné vykázat, pokud existuje předpoklad, že by v budoucnu nebyla uplatněna (nebyl dočerpán daňový štít). Naopak odložený daňový závazek je vhodné (a u řady subjektů i nutné) vykazovat vždy. Neboť snižuje hodnotu podniku. Dle Váchy⁵ má nevykázání odložené daně za následek menší srozumitelnost účetních výkazů pro uživatele, negativní důsledky pro vykázání zisku na akcii a pro správné určení dividend a nedodržení aktuálního principu. Vzhledem k tomu, že tento článek je určen zejména pro odbornou veřejnost z řad daňových poradců, pak je možná vhodné na tomto místě doplnit, že účelové nevykázání odložené daně (jmenovitě odloženého daňového závazku) může mít v kontextu § 25 odst. 1 písm. w) ZDP i vážné daňové konsekvence, a může být i důvodem zahájení daňové kontroly.

Vykázání odložené daně

Pro stanovení odložené daně tedy vycházíme z přechodných rozdílů (rozvahový přístup). Odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh se zjistí jako součin výsledného rozdílů

(rozvahové hodnoty aktiva či dluhu a jeho daňové základny) a sazby daně z příjmů, která je stanovena ZDP.

Obecné pravidlo pro zachycení odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku uvádí, že jeho prvotní zachycení (tj. zaúčtování počátečního zůstatku) má být provedeno podvojně tak, jak byla zaúčtována transakce, která vznik titulu pro odloženou daň vyvolala. Toto pravidlo ve svých interpretacích předpokládá i Národní účetní rada, která na tuto situaci reaguje v interpretacích I-1 a I-2. Také České účetní standardy předpokládají, že při přeměnách obchodních společností budou nové přechodné rozdíly (tedy tituly pro odloženou daň) vznikat a v ČÚS 003 odst. 3.6. se uvádí, že účetní jednotka má o této odložené dani účtovat postupem dle § 59 odst. 6 věty první Vyhlášky, tedy stejně podvojně proti účtům skupiny 42, konkrétně proti položce „Jiný výsledek hospodaření minulých let“ (viz § 15a odst. 2 Vyhlášky).

Vykazování odložené daně z položek Goodwill a Oceňovací rozdíl

V řešení otázky, zda z položek Goodwill a Oceňovací rozdíl má být odložená daň (nejčastěji odložený daňový závazek) vykazována, se rozchází nejen praxe účetních a auditorů, ale jednoznačné stanovisko nemá ani teorie. V praxi se setkáváme nejčastěji s řešením:

- a) Odloženou daň vykazovat v plné míře.
- b) Odloženou daň z těchto položek nevykazovat vůbec.
- c) Vykázat odloženou daň s tzv. bruttací.

Přístup ad a) vychází z úvahy, že přechodný rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou u těchto položek bezpochyby existuje a zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška ani účetní standardy nestanoví, že by tyto položky byly z výpočtu odložené daně vyjmuty (naopak ČÚS 003 uvádí, že se odložená daň zjišťuje ze všech přechodných rozdílů). Je to zároveň přístup velmi opatrný, který považuje potenciální nevykázání odloženého daňového závazku za chybu zásadnější než jeho nadbytečné vykázání. Oporou pro zastánce tohoto přístupu pak může být také interpretace NÚR I-2 a nakonec také samotná základní myšlenka rozvahového přístupu k odložené dani, který by i na položky Goodwill a Oceňovací rozdíl k nabytému majetku nahlížel stejně jako na kterékoliv jiné aktivum a na onu disproporcii mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou upozornil uživatele účetních výkazů uznáním odloženého daňového závazku jakožto budoucího snížení ekonomického užitku.

Přístup b) se odvozuje od pravidla obsaženého v Mezinárodních účetních standardech (IFRS), které položku Goodwill (oceňovací rozdíl k nabytému majetku IFRS neznají, jelikož přecenění přebíraných aktiv a dluhů na reálné hodnoty je povinné) chápou jako „zbytkovou“ veličinu vypočtenou jako rozdíl kupní ceny a převzatých čistých identifikovatelných aktiv (číselně vyjádřeno:

4 SKÁLOVÁ, J. Odložená daň při přeměnách. *Český finanční a účetní časopis*, 2012, č. 3, s. 28–41.

5 VÁCHA, P., op. cit. sub 2.

rozdíl aktiv a dluhů v reálných hodnotách), která jsou však již snížena o nově vzniklou odloženou daň na těchto čistých identifikovatelných aktivech. Goodwill je tedy chápán jako skutečné „reziduum“ blíže neurčitelné. Při tomto chápání goodwillu jako zbytkové hodnoty by snaha o další dopočet odložené daně právě z goodwillu samotného vyvolala potřebu tuto odloženou daň do hodnoty čistých identifikovatelných aktiv doplnit – právě těch čistých identifikovatelných aktiv, která se používají při výpočtu goodwillu, čímž by se výpočet goodwillu „zacyklil“.

Výhodou, kterou IFRS mají oproti českým účetním předpisům, je pak to, že goodwill neodpisují (pouze každoročně testují na znehodnocení) a v ideální situaci (kdy se po akvizici účetní jednotce daří dobře) se nemusí rozdíl mezi odlišnou účetní a daňovou hodnotou nutně projevit v hospodářském výsledku, což je skutečnost, která „nahrává“ pravidlu nevykazování odložené daně z této položky, jelikož v takovém případě se rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou goodwillu podobá spíše rozdílu trvalému nežli přechodnému. Je to pak situace obdobná té s pozemky, kdy i dnes se stále vedou diskuse nad tím, zda rozdílnost účetní a daňové hodnoty u pozemků zastavených výrobní či skladovací halou (které tedy nejsou určeny k prodeji) mají být titulem pro výpočet odložené daně či nikoli, jelikož tento rozdíl se do hospodářského výsledku promítne až při prodeji pozemků, se kterým se ale nepočítá, a případná odložená daň z tohoto rozdílu vykazovaná bude v rozvaze zůstatvat v nezměněné podobě velmi dlouho.

Přístup c) vychází z předpokladu, že ocenění jmění použité pro účely fúze již bylo ve výpočtech znalce upraveno (sníženo) o odloženou daň (typicky odložený daňový závazek), a výsledkem je tak hodnota, která již nemůže být snižována o odloženou daň. Předpokládá se tedy, že znalec ve svých výpočtech rozdíl mezi účetními a daňovými zůstatkovými hodnotami zohlednil. Účetní pak tuto hodnotu navýší postupem, kdy znaleckou hodnotu (ZH) vydělí výrazem: $(1 - d)$, kde „d“ je sazba daně, a výsledek považují za hodnotu jmění před odečtem odložené daně. Rozdíl mezi takto vypočtenou (navýšenou) hodnotou a původním znaleckým oceněním pak považují za odloženou daň, kterou zaúčtují dvojně s goodwillem.⁶ Při bruttaci odložené daně je však nutné, aby úpravy o odloženou daň byly ze zpracovaného znaleckého posudku zjevné. V praxi se setkáváme s případy, kdy tomu tak není, a bruttace odložené daně může být interpretována jako snaha uměle navyšovat vlastní kapitál.

Ilustrace na datech z uskutečněných přeměn

V rámci probíhajícího výzkumu na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze jsou sbírána data o přeměnách, které byly zapsány jako úspěšně dokončené do obchodního rejstříku v období let 2015 až 2020. Aktuálně jsou k dispozici kompletní údaje za rok 2015, a na základě těchto dat tedy ilustrujeme relevantnost výše popsané problematiky.

V roce 2015 bylo do obchodního rejstříku zapsáno 1 133 přeměn obchodních korporací, z toho k ocenění jmění znalcem došlo ve 317 případech. Zajímavější informací je to, v kolika případech byl v důsledku přeměny vykázan goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku. V rámci celého souboru transakcí byl goodwill v zahajovacích rozvahách nástupnických společností vykázan jen ve 30 případech, zatímco oceňovací rozdíl k nabytému majetku ve 174 případech.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že v roce 2015 byla většina transakcí provedena tak, aby nebylo zapotřebí znaleckého ocenění jmění zanikajících nebo rozdělovaných účetních jednotek. Vzhledem k tomu, že naprostá většina přeměn, které se v roce 2015 uskutečnily, byla přeměnami pod společným vlivem (asi 97 %), považujeme toto zjištění za pozitivní. V případě prostých reorganizací stávající ekonomické skupiny není pro přečeňování důvod. Obhajitelné je v případech tzv. dokončovacích fúzí (či obecněji dokončovacích přeměn), kdy přeměna následuje krátce po kapitálové akvizici – *share dealu*, a provedené přecenění tak *de facto* promítá do individuálního účetnictví to, co by ukazovala konsolidovaná účetní závěrka v případě, že by k přeměně nedošlo. Konsolidovaná účetní závěrka totiž vyžaduje přecenění přebíraných aktiv i dluhů na reálné hodnoty vždy, pokud se účetní hodnoty od reálných hodnot významně liší.

Dále je patrné, že při rozhodování o výběru postupu dle § 24 odst. 3 písm. a) bod 1 nebo 2 ZoÚ volila většina zúčastněných účetních jednotek „snazší“ řešení, tedy postup dle bodu 1, a převzaly jmění v účetních hodnotách zanikající/rozdělované účetní jednotky a jako rozdílovou položku vykazaly Oceňovací rozdíl k nabytému majetku. Toto zjištění považujeme naopak za nepříznivé, jelikož takový postup velmi ztěžuje vykázaní odložené daně alespoň z hodnoty přecenění převzatých aktiv na jejich reálné hodnoty, protože toto přecenění není promítnuto přímo do hodnoty těchto aktiv v účetnictví, ale zůstává „skryto“ v hodnotě oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Dříve v tomto článku jsme zmínili daňové konsekvence (ne)vykázání odložené daně, zejména tedy odloženého daňového závazku do daňové uznatelnosti výpůjčních nákladů. Tento problém je zejména markantní u tzv. dokončovacích fúzí, kdy kupující SPV čerpá na uskutečnění kapitálové akvizice dluhové financování ze skupiny. Následná fúze (tzv. dokončovací) pak může vyústit ve velmi nízkou hodnotu vlastního kapitálu, a ohrozit tak splnění testu daňové uznatelnosti úroků.

Ze sebraných dat vyplývá, že v 511 případech byly nástupnické účetní jednotky financovány úročenými dluhy od spřízněných osob, a dále že v této množině transakcí je 152 takových, při kterých zároveň došlo k přecenění jmění na reálnou hodnotu, přitom pouze v 66 případech (z těchto 152) došlo ke zvýšení hodnoty odloženého daňového závazku při porovnání hodnot konečných účetních závěrek a zahajovacích rozvah. Ze zbývajících 86 transakcí ve 25 případech došlo ke snížení odložené daně a v 61 případech se odložená daň nezměnila vůbec. Právě kombinace

6 Tato problematika včetně příkladu a zaúčtování je blíže popsána v článku „Odložená daň při přeměnách a vkladech“ publikovaného v časopise *Auditor*, 2020, č. 10.

	V úhrnu	Dokončovací	S přeceněním	Dluh vůči spřízněné osobě	Zvýšení odložené daně	Snížení odložené daně
Fúze	627	231	85	285	65	73
Rozdělení	458	34	232	214	63	150
Ostatní	48	7	0	12	5	3
Celkem	1133	272	317	511	133	226
	Dokončovací a s přeceněním		S přeceněním a dluhy vůči spřízněné osobě		S přeceněním, kde nedošlo ke zvýšení ODZ	
Fúze	39		52		69	
Rozdělení	5		100		204	
Ostatní	0		0		0	
Celkem	44		152		273	

těchto tří faktorů, tedy: přecenění jmění, existence úročeného financování v rámci skupiny a nezvýšení odloženého daňového závazku, může být indikátorem pro Finanční správu, aby se blíže podívala na tyto transakce a ověřila, zda případné doúčtování odloženého daňového závazku nemůže snížit vlastní kapitál nástupnických společností natolik, že ovlivní daňovou uznatelnost výpůjčních nákladů dle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP.

Ještě intenzivnější je toto riziko v transakcích, které můžeme označit jako dokončovací přeměny, kam řadíme především fúze mezi mateřskými a dceřinými účetními jednotkami a rozdělení (odštěpení i rozštěpení) s následným sloučením do matky/dcery, které se uskuteční do tří let⁷ od zformování vztahu mateřské a dceřiné jednotky. Vyšší míra rizika nesplnění testu daňové uznatelnosti výpůjčních nákladů vyvstává ze skutečnosti, že při provedení takové přeměny dojde k eliminaci vzájemné vazby – obchodního podílu, jelikož matka a dcera splynou v jednu účetní jednotku. To má za následek často významné snížení vlastního kapitálu, které může být dále umocněno zaúčtováním nově vzniklého odloženého daňového závazku. Dokončovacích přeměn, kdy současně došlo k přecenění jmění na reálnou hodnotu, jsme v transakcích roku 2015 našli jen 44, ovšem hned 31 z nich bylo úvěrováno úročenými úvěry od spřízněných osob. Pozoruhodné je, že z těchto 31 transakcí devět nevykázalo žádnou změnu v odložené dani a dále z těchto devíti čtyři vykázaly novou rozvahovou položku Oceňovací rozdíl k nabytému majetku v hodnotách 200 až 600 mil. Kč, při hodnotách vlastního kapitálu nižších, než kolik byla hodnota nově vykázaného oceňovacího rozdílu k nabytému majetku.

Závěr

Náš závěr nebude jednoznačný, a to nejen z toho důvodu, že jej společnými silami píší dva lidé, kteří v procesu stanovení daně z příjmů zpravidla stojí na opačných stranách barikády. Je to především proto, že praxe i teorie je v otázce vykazování odložené daně z goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku nejednotná. Přesto můžeme na závěr nabídnout několik rad.

Hledáte-li pro svého klienta bezpečné řešení, pak vykázaním odloženého daňového závazku z goodwillu a oceňovacího rozdílu takového řešení dosáhnete. Je to postup, který vám umožní tzv. „ukázat prstem na paragraf“ a říci: „vyhověli jsme“. Správce daně navíc nebude mít motivaci k tomu vaše řešení napadat (leďa byste takto vykážali odloženou daňovou pohledávku, což však pro přeměny a vklady obchodních závodů není typické).

Nechcete-li k danému problému přistupovat takto plošně, analyzujte ekonomickou podstatu oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu. Pakliže dojdete k závěru, že se v nich spíše než „neurčitelné reziduum“ ukrývá přecenění čistých identifikovatelných aktiv, která máte v účetnictví podhodnocená (nejčastěji proto, že klient nechtěl přebíraná aktiva oceňovat reálnou hodnotou a převzal hodnoty účetní), anebo aktiva, kterými účetní jednotka reálně disponuje, avšak v účetnictví je nevykazuje, pak odloženou daň z těchto položek raději vykazujte. V této situaci vám totiž IFRS nepomohou. Odvolávat se na IFRS může být opodstatněné jen v případech, kdy se pod rozvahovými položkami Goodwill či Oceňovací rozdíl k nabytému majetku bude skrývat skutečně jen ten „IFRSovský“ goodwill.

A konečně: máte-li to štěstí pomáhat klientovi již s přípravou celé transakce, pokuste se o domluvu se znalcem, který zpracovává ocenění jmění pro účely přeměny (příp. vkladu obchodního závodu), na tom, že ve svém znaleckém posudku provede explicitní úpravu zjištěné tržní hodnoty o hodnotu „poruchy daňových štítů“. Pokud znalec konstatuje, že ve svém ocenění již zohlednil „disproporci“ účetních a daňových zůstatkových hodnot, bude pro správce daně obtížnější vašemu klientovi nevykázaní odloženého daňového závazku (příp. provedenou bruttací odloženou daní) vytýkat.

Článek je zpracován jako výstup projektu „Analýza účetního a daňového řešení přeshraničních přeměn v jednotlivých státech EU“ evidovaného Interní grantovou agenturou VŠE v Praze pod označením F1/5/2023. ■

⁷ Časové období tří let bylo arbitrárně stanoveno autory výzkumu jako lhůta, po kterou bude přeměna následující akvizici považována ještě za přeměnu dokončující proces akvizice zahájený kapitálovou akvizicí.

Nařízení MiCA je realitou – připravme se na poctivé a věrné vykazování kryptoaktiv v účetnictví a zdaňování transakcí s kryptoaktivy



Ing. Simona Pacáková,
daňový poradce č. 439,
ADU.CZ, s. r. o.

I. Nařízení MiCA

Dne 9. 6. 2023 bylo v Ústředním věstníku Evropské unie zveřejněno nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. 5. 2023 o trzích kryptoaktiv a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 1095/2010 a směrnic 2013/36/EU a (EU) 2019/1937. Anglický pracovní název, pod kterým se toto nařízení několik let připravovalo, je Markets in Crypto-Assets (MiCA). Toto nařízení zavádí jednotné regulace do dosud neregulovaného sektoru kryptoaktiv, který je plný inovací a nových technologií. Tento sektor se v současné době rychle rozvíjí. Do budoucnosti se očekávají četné aplikace technologie distribuovaného registru, včetně technologie blockchainu, které vytvářejí nové druhy podnikatelské činnosti a obchodních modelů.

S účinností nařízení MiCA se sektor kryptoaktiv dostává ze šedé neregulované oblasti, kde nikdo neví, co se smí a co se nesmí, a kde je neuvěřitelné množství scamů a podvodů, které se věnují zejména nadšenci a vizionáři, do regulované legální ekonomiky, které se nemusí bát ani institucionální investoři. Obdobné regulace, jako je evropská MiCA, nyní vznikají po celém světě. Z tohoto důvodu se v nejbližších letech očekává příliv finančních zdrojů do sektoru kryptoaktiv zejména od institucionálních investorů. Proto je pravděpodobné, že se s tímto sektorem dříve či později setká většina daňových poradců či účetních.

Nařízení MiCA přináší několik novinek, které stojí za zmínku a za zamyšlení nad dopadem pro účetní a daňovou praxi. Nařízení MiCA je plně technologické terminologie, kterou v tomto článku

budu zjednodušovat, za což se všem vývojářům a IT odborníkům předem omlouvám. Článek je určen pro účetní a daňové poradce, pro které je technologická část problematiky irelevantní.

Předně nařízení MiCA zavádí v čl. 3 základní definice. Zmíním zde pouze definice, které jsou relevantní pro praxi účetních a daňových poradců. Pro účely nařízení MiCA se rozumí:

„Technologií distribuovaného registru“ nebo „DLT“ technologie, která umožňuje provozování a používání distribuovaných registrů.

„Distribuovaným registrem“ úložiště informací, které vede evidenci o transakcích a které je distribuováno prostřednictvím souboru síťových uzlů DLT a synchronizováno mezi nimi pomocí mechanismu konsensu.

V praxi se i v češtině vžilo pro výše uvedené označení **blockchain**. Neexistuje pouze jeden blockchain. Každý blockchain má svůj název (např. bitcoinový blockchain, ethereum, cosmos... a tisíce dalších).

„Mechanismem konsensu“ pravidla a postupy, podle nichž je dosaženo dohody mezi síťovými uzly DLT, že transakce je validována.

„Síťovým uzlem DLT“ zařízení nebo proces, které jsou součástí sítě a které obsahují úplnou nebo částečnou repliku evidence o všech transakcích v distribuovaném registru.

Všechny transakce na blockchainu musí být potvrzeny (ověřeny) a teprve po ověření se zapíše do nezměnitelné řady transakcí, které jsou seskupené do bloků. Ověření (validování) transakcí v bloku provádí tzv. **validátoři**. Validátor ověřuje blok transakcí jako celek. Každý blockchain má většinou svoji vlastní síť validátorů. Ověření bloku na každé blockchainové síti trvá různě dlouho. Na bitcoinovém blockchainu trvá ověření jednoho bloku přibližně 10 minut. Na blockchainu ethereum trvá ověření bloku přibližně 13 sekund. Protože provozování validačních uzlů je finančně náročné, vznikají v poslední době nové projekty s vlastním blockchainem, které využívají služby validátorů z jiného blockchainu. Za ověřování transakcí na blockchainu dostává validátor odměnu. Ověřování

transakcí může probíhat různými technologickými postupy. Nejznámější a technologicky nejstarší je technologie „*proof of work (PoW)*“ – důkaz prací, který klade důraz na výpočetní sílu. Tento způsob se využívá např. na bitcoinovém blockchainu. Větší naději na ověření bloku a získání odměny má validátor, který má velkou výpočetní sílu (rozsáhlý hardware). Na blockchainu ethereum se používá aktuálně technologie „*proof of stake (PoS)*“ – důkaz podílem, který klade důraz na množství tokenů, které validátor drží. Větší naději na ověření bloku a získání odměny má validátor, který drží velké množství tokenů daného kryptoaktiva. Existují i další technologie pro ověřování transakcí v bloku.

„Kryptoaktivem“ digitální zachycení hodnoty nebo práva, které může být převáděno a ukládáno elektronicky pomocí technologie distribuovaného registru nebo pomocí podobné technologie.

Tato definice je, podle mého názoru, zásadní pro účtování a zdaňování transakcí s kryptoaktivy. Kryptoaktivum může obecně zachycovat různé hodnoty a různá práva, tj. může mít různou podstatu. Při účtování kryptoaktiv bychom měli zkoumat, jakou hodnotu či jaká práva kryptoaktivum zachycuje, a podle toho kryptoaktivum vykazovat. Kryptoaktivum, jehož podstatou je právo na podíl na zisku z obchodní korporace a právo rozhodovat na valné hromadě obchodní korporace, by se mělo posuzovat při vykazování v účetnictví obdobně jako podíl na obchodní korporaci. Kryptoaktivum, jehož podstatou je právo vstupu na vzdělávací konferenci, by se mělo posuzovat při vykazování v účetnictví obdobně jako vstupenka.

Na každém blockchainu existují různá kryptoaktiva. Tokeny mají svůj název. Na bitcoinovém blockchainu se používá bitcoin (BTC). Na blockchainu ethereum se používá ether (ETH) a další. Na blockchainu cosmos se používá atom (ATOM) a další. V závorce je uvedena zkratka, která se používá pro označení konkrétního kryptoaktiva. V současné době existuje více než 10 000 různých kryptoaktiv. Pomocí tzv. mostů (*bridge*) se mohou některé tokeny převádět mezi jednotlivými blockchainy.

Všechny potřebné informace o kryptoaktivu budou podle nařízení MiCA zveřejněny v **bílé knize** (*whitepaper*). Bílá kniha kryptoaktiva by měla obsahovat obecné informace o vydavateli kryptoaktiv, nabízející osobě nebo osobě usilující o přijetí k obchodování, o projektu, jenž má být realizován pomocí získaného kapitálu, o veřejné nabídce kryptoaktiv nebo o jejich přijetí k obchodování, o právech a povinnostech souvisejících s kryptoaktivy, o základní technologii použité pro tato kryptoaktiva a o souvisejících rizicích. Bílá kniha kryptoaktiva by však neměla obsahovat popis rizik, která jsou nepředvídatelná a velmi nepravděpodobná. Informace obsažené v bílé knize kryptoaktiva a v příslušných propagačních sděleních, jako jsou reklamy a propagační materiály, realizovaných rovněž prostřednictvím nových médií, jako jsou sociální sítě, by měly být korektní, jasné a nezávádějící. Reklamní sdělení a propagační materiály by měly odpovídat informacím uvedeným v bílé knize kryptoaktiva. Všechny bílé knihy se podle nařízení MiCA budou zveřejňovat v rejstříku ESMA (European Securities and Markets Authority), což je evropský orgán dohledu nad cennými papíry a trhy.

Definice kryptoaktiv nezahrnuje digitální aktiva, která nelze převádět jiným držitelům. Z působnosti tohoto nařízení by proto měla být vyloučena digitální aktiva, která akceptuje pouze vydavatel nebo nabízející osoba a která není technicky možné přímo převádět jiným držitelům. Příkladem takových digitálních aktiv jsou věrnostní programy pro zákazníky, u nichž lze nasbírané body směnit výhradně za výhody poskytované tím, kdo tyto body vydává nebo nabízí. Na taková digitální aktiva se nařízení MiCA nevztahuje.

Nařízení MiCA rozděluje kryptoaktiva do tří skupin.

„Tokenem vázaným na aktiva“ druh kryptoaktiva, které není elektronickým peněžním tokenem a jehož účelem je udržovat stabilní hodnotu tím, že odkazuje na jinou hodnotu nebo právo nebo jejich kombinaci, včetně jedné nebo více úředních měn.

Do této skupiny patří tokeny, jejichž cílem je stabilizovat svou hodnotu navázáním na jinou hodnotu nebo právo, příp. jejich kombinací, a to včetně jedné nebo více úředních měn. Do tohoto druhu patří všechna ostatní kryptoaktiva jiná než elektronické peněžní tokeny, jejichž hodnota je zajištěna aktivy, aby nedocházelo k obcházení pravidel a nařízení MiCA mohlo být uplatňováno dlouhodobě. Podrobnosti k tokenům vázaným na aktiva řeší Hlava III nařízení MiCA, kde je upraven mj. proces povolení k veřejnému nabízení, požadavky na úvěrové instituce, obsah a forma bílé knihy, odpovědnost a povinnosti vydavatele, kapitálové požadavky na vydavatele, rezerva aktiv, zákaz úročení tokenů vázaných na aktiva ze strany vydavatele.

„Elektronickým peněžním tokenem“ druh kryptoaktiva, jehož cílem je udržovat stabilní hodnotu tím, že odkazuje na hodnotu jedné úřední měny.

„Úřední měnou“ úřední měna země, vydávaná centrální bankou nebo jiným měnovým orgánem.

Elektronický peněžní token je naprogramován tak, aby se jeho hodnota co nejvíce blížila hodnotě jedné konkrétní úřední měny. Úřední měna se v praxi nazývá také **fiat měna**, tj. měna s nuceným oběhem. Měna s nuceným oběhem či peníze s nuceným oběhem jsou peníze vytvořené mocí úřední, tedy takové peníze, jejichž hodnota je stanovena zákonem. Slovo fiat je ve významu *rozkaz* či *nařízení* (v angličtině) nebo *budiž tak* (v latině). Měna s nuceným oběhem je zákonně platidlo, neboť jí lze splácet úvěry a finanční obligace. Mezi měny s nuceným oběhem patří všechny současné státní/národní měny a nadnárodní měny. Elektronické peněžní tokeny se v praxi nazývají **stablecoiny**.

Stablecoiny fungují velmi podobně jako elektronické peníze ve smyslu směrnice 2009/110/ES. Stejně jako elektronické peníze jsou tato kryptoaktiva elektronickou náhražkou za mince a bankovky a mohou být využívána k provádění plateb. Stablecoiny se v mnohém podobají elektronickým penězům, avšak v některých důležitých aspektech se od sebe odlišují. Držitelé elektronických peněz ve smyslu směrnice 2009/110/ES mají vždy pohledávku

vůči vydavateli elektronických peněz a mají smluvní nárok, aby byla kdykoli provedena zpětná výměna peněžní hodnoty držení elektronických peněz ve výši odpovídající jejich jmenovité hodnotě. Naproti tomu některá kryptoaktiva vázaná na jednu úřední měnu pro své držitele takovou pohledávku vůči vydavateli těchto kryptoaktiv nepředstavují a nemusela by spadat do oblasti působnosti směrnice 2009/110/ES. Jiná kryptoaktiva vázaná na jednu úřední měnu nepředstavují pohledávku v nominální hodnotě vůči měně, na kterou jsou navázána, nebo mají omezené období zpětné výměny.

Podrobnosti k elektronickým peněžním tokenům řeší Hlava IV nařízení MiCA, kde jsou upraveny mj. požadavky na úvěrové instituce, které jako jediné mohou vydávat elektronické peněžní tokeny, obsah a forma bílé knihy, odpovědnost a povinnosti vydavatele.

S elektronickým peněžním tokenem nejsou většinou spojena žádná práva, na rozdíl od následující kategorie tokenů.

„Užitným tokenem“ druh kryptoaktiva, který je určen pouze k poskytování přístupu ke zboží dodávanému nebo službě poskytované jeho vydavatelem.

Užitné tokeny představují širokou skupinu kryptoaktiv, která bychom při jejich vykazování v účetnictví měli hodnotit podle jejich podstaty, a ne podle jejich formy. Token je pouze forma uchování informace. Podstata je právo či více práv navázaných na konkrétní token. Do této skupiny patří např. již výše zmíněné právo na vstup na vzdělávací konferenci.

Užitné tokeny patří do „zbytkové“ kategorie tokenů, které nejsou elektronickým peněžním tokenem (stablecoinem) ani tokenem navázaným na aktiva.

Podrobnosti k této „zbytkové“ kategorii kryptoaktiv řeší Hlava II nařízení MiCA, kde je mj. upraveno veřejné nabízení tokenů, přijetí tokenů k obchodování, obsah a forma bílé knihy, povinnosti osob nabízejících kryptoaktiva a povinnosti osob usilujících o jejich přijetí k obchodování (zpravidla vydavatel).

„Vydavatelem“ fyzická nebo právnická osoba nebo jiný podnik vydávající kryptoaktiva.

Obecně může kryptoaktiva vydávat jakákoli fyzická nebo právnická osoba. Definice dopadá i na „jiné podniky“, které nejsou fyzickou ani právnickou osobou. V české jurisdikci by za jiný podnik mohl být považován např. svěřenský fond. Za vydavatele kryptoaktiva se považuje subjekt, který má kontrolu nad vytvářením kryptoaktiva.

Přestože obecně mohou kryptoaktiva vydávat jakékoli fyzické nebo právnické osoby, nařízení MiCA omezuje možnost veřejně nabízet kryptoaktiva. Kryptoaktivum jiné než token vázaný na aktiva nebo elektronický peněžní token smí v Unii veřejně nabízet pouze právnická osoba, která splní podmínky stanovené v nařízení MiCA. Nařízení MiCA se nepoužije při veřejném nabízení

kryptoaktiv jiných než tokenů vázaných na aktiva nebo elektronických peněžních tokenů, je-li splněna alespoň jedna z následujících podmínek:

- a) kryptoaktivum je nabízeno bezplatně;
- b) kryptoaktivum je vytvářeno automaticky jako odměna za údržbu distribuovaného registru nebo validaci transakcí;
- c) předmětem nabídky je užitný token poskytující přístup k existujícímu zboží nebo provozované službě;
- d) držitel kryptoaktiva má právo používat je pouze výměnou za zboží a služby v omezené síti obchodníků, kteří mají smluvní ujednání s nabízející osobou.

V nařízení MiCA jsou definovány ještě další výjimky a také výjimky z výjimek. Výše uvedený bod b) se aplikuje např. na bitcoin, který nemá žádného vydavatele.

Dále se nařízení MiCA nevztahuje na nezaměnitelné tokeny, anglicky *non-fungible token (NFT)*. Nezaměnitelný token je podle § 499 občanského zákoníku movitá věc, která je nezastupitelná.

Vykazování kryptoaktiv v účetnictví bude rozdílné u vydavatele kryptoaktiva a u příjemce kryptoaktiva. Vydavatel užitného tokenu se zavazuje poskytnout nějaké zboží nebo službu. Příjemce užitného tokenu naopak získal právo na nějaké zboží nebo službu. Jaká práva jsou spojena s konkrétním kryptoaktivem, si musíme nastudovat v bílé knize.

„Poskytovatelem služeb souvisejících s kryptoaktivy“ právnická osoba nebo jiný podnik, jejichž povoláním či podnikatelskou činností je poskytování jedné nebo více služeb souvisejících s kryptoaktivy zákazníkům na profesionálním základě a které jsou oprávněny poskytovat služby související s kryptoaktivy v souladu s článkem 59.

„Službou související s kryptoaktivy“ kterákoli z následujících služeb a činností, která se týká jakéhokoli kryptoaktiva:

- i. poskytování úschovy a správy kryptoaktiv jménem zákazníků;
- ii. provozování obchodní platformy pro kryptoaktiva;
- iii. směna kryptoaktiv za peněžní prostředky;
- iv. směna kryptoaktiv za jiná kryptoaktiva;
- v. provádění pokynů ke kryptoaktivům jménem zákazníků;
- vi. umístování kryptoaktiv;
- vii. přijímání a předávání pokynů ke kryptoaktivům jménem zákazníků;
- viii. poskytování poradenství týkajícího se kryptoaktiv;
- ix. poskytování správy portfolia kryptoaktiv;
- x. poskytování služeb převodu kryptoaktiv jménem zákazníků.

Výše vyjmenované služby jsou nově regulované služby nařízením MiCA. V České republice jsou v současnosti uvedené služby poskytovány na základě živnosti volné „Poskytování služeb spojených s virtuálním aktivem“. Poskytovatelé výše uvedených služeb musí do 18 měsíců získat povolení od příslušného orgánu, který není v České republice zatím ustaven. Podmínky pro udělení povolení a pro výkon činnosti poskytovatele služeb souvisejících s kryptoaktivy upravuje Hlava V nařízení MiCA.

U mnoha výše uvedených služeb je zřejmé, že v účetnictví poskytovatelů služeb souvisejících s kryptoaktivy budeme vykazovat kryptoaktiva zákazníků (cizí kryptoaktiva).

V dalších částech nařízení MiCA upravuje zákaz zneužívání trhu zahrnujícího kryptoaktiva (Hlava VI), příslušné orgány a koordinace s ESMA a EBA (Hlava VII), akty v přenesené pravomoci (Hlava VIII), přechodná a závěrečná ustanovení (Hlava IX). Tyto části jsou nad rámec tohoto článku.

II. Současná česká legislativa

Sektor kryptoaktiv se vyvíjí velmi rychle a česká účetní a daňová legislativa za technologickým vývojem značně pokulhá. To je však obvyklý stav ve všech oblastech, nejen v krypto průmyslu. Nejdříve něco nového vznikne, začne se to v praxi používat, zvyklosti se ustálí nějaká nepsaná pravidla a následně se legislativa více či méně přizpůsobí. V českém legislativním prostředí máme v tuto chvíli pouze několik právních předpisů či jiných dokumentů, kde jsou zmiňována kryptoaktiva (nebo virtuální aktiva) v souvislosti s účtováním či zdaňováním:

- Informace Generálního finančního ředitelství čj. 18809/22/7100-40050-205680 k daňovému posouzení transakcí s kryptoměnou (např. bitcoin) ze dne 31. 3. 2023, jejíž přílohou jsou:
 - Sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn ze dne 15. 5. 2018,
 - Stanovisko ČNB k regulaci finančního trhu – Je k obchodování s tzv. převodními tokeny nebo k jejich směně vyžadováno oprávnění ČNB? ze dne 19. 11. 2018;
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů – v § 109 se řeší ručení příjemce plnění, pokud je za toto plnění poskytnuta úplata zcela nebo zčásti ve virtuálních aktivech;
- rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015, *Hedqvist* (C-264/14), podle kterého je směna fiat měny za virtuální měnu (bitcoin) a naopak plnění osvobozené od daně z přidané hodnoty;
- rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 2. 2022, čj. 30 Af 29/2020-48, podle kterého prodej bitcoinů z vlastního portfolia nepodléhá osvobození od daně podle § 4 odst. 1 písm. ze) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů;
- rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 1. 3. 2022, čj. 57 Af 18/2021-91, který řeší poskytování výpočetního výkonu a těžbu kryptoměn z pohledu daně z přidané hodnoty;
- koordinační výbor Komory daňových poradců a Generálního finančního ředitelství č. 602/30.11.22 – Přijetí virtuálních aktiv v daňové evidenci.

Další předpisy, které zmiňují kryptoaktiva nebo virtuální aktiva, avšak netýkají se účetnictví a zdaňování:

- Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon) – v Příloze č. 4 uvádí živnost volnou „Poskytování služeb spojených s virtuálním aktivem“, a s ním související
 - nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, které definuje obsahovou náplň výše uvedené živnosti volné takto:

Nákup, prodej, směna, uchovávání, správa pro jiného, převádění nebo zprostředkování nákupu nebo prodeje virtuálního aktiva podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Emise virtuálního aktiva. Zápůjčka virtuálního aktiva jiná než spotřebitelský úvěr. Poskytování finančních služeb týkajících se nabídky nebo prodeje virtuálního aktiva. Poskytování jiné obdobné služby spojené s virtuálním aktivem.

Obsahem činnosti není samotná těžba virtuálního aktiva ani potvzování transakcí s virtuálním aktivem;

- Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu – v § 2 jsou mezi povinnými osobami zahrnuty také osoby poskytující služby spojené s virtuálním aktivem;
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník – v § 234 jsou virtuální aktiva používaná jako platební prostředek zahrnuta do platebních prostředků, jejichž neoprávněné opatření, padělání a pozměnění je trestné.

Všechny zmíněné dokumenty se týkají zejména bitcoinu, těžby bitcoinu a jiných kryptoaktiv, směny kryptoaktiv (bitcoinu) za fiat měnu či jiné kryptoaktivum. To vyplývá z toho, že se časově vztahují k transakcím, které probíhaly v letech 2009 až 2018. Bitcoin jako první kryptoaktivum vznikl oficiálně 3. 1. 2009. Tento den je spojen s prvním vytěžením (*miningem*) bloku bitcoinu nazvaného „Genesis Block“ (blok číslo 0) zakladatele bitcoinu, který používal pseudonym Satoshi Nakamoto.

Od roku 2018 se svět kryptoaktiv významně posunul, což je vidět i podle rozsahu a obecnosti nařízení MiCA. Také vykazování v účetnictví se od roku 2018 významně posunulo.

III. Vykazování kryptoaktiv v účetnictví

Ve sdělení Ministerstva financí k účtování a vykazování digitálních měn ze dne 15. 5. 2018 je doporučeno vykazovat kryptoaktiva jako tzv. „zásoby svého druhu“. Ministerstvo financí v tomto sdělení konstatuje:

I přesto, že existují odlišné motivy držení a použití digitálních měn, Ministerstvo financí v současné době doporučuje jednotné účtování a vykazování digitálních měn napříč všemi uživateli. Toto koncepční řešení reflektuje stávající etapu vývoje, ve které se digitální měny nachází, a jehož směr nelze bezpečně předvídat.

Při vědomí toho, že sdělení vzniklo před více než šesti lety, tj. v době, kdy neexistovaly stablecoiny, NFT, decentralizované finance (DeFi) atd., musíme dojít k závěru, že je tento zjednodušující způsob vykazování dnes většinou v rozporu s principem poctivého a věrného obrazu účetnictví. Před šesti lety nebyl ani používán pojem „kryptoaktiva“. Používal se pojem „kryptoměna“, protože v té době neexistovaly tokeny, se kterými jsou spojena práva (a pokud existovaly, tak byly zcela neznámé a masově nevyužívané). Reálně byly známy a v praxi se používaly pouze kryptoměny, které se daly používat výlučně jako platidlo a prostředek

směny (bitcoin), a ten se těžil (vyráběl). Dnes se používá širší pojem „kryptoaktiva“, protože tokeny mají různé vlastnosti a různé způsoby použití v návaznosti na práva s nimi spojená, jak jsme si vysvětlili výše. Pokud hodíme všechna kryptoaktiva do jednoho pytle a vykazujeme je jako zásoby, dáváme přednost formě (kryptoaktivum) před obsahem (jaká práva jsou spojená s kryptoaktivem a proč ho držíme). V případě přílivu institucionálních investorů, který se očekává, a kteří jsou zvyklí na Mezinárodní finanční výkaznictví IFRS, je dlouhodobě neudržitelné zjednodušovat vykazování kryptoaktiv pouze na zásoby.

Při vykazování kryptoaktiv v účetnictví bychom měli postupovat konzistentně jako při vykazování ostatních aktiv. Neměli bychom zapomínat na § 7 odst. 2 ZoÚ, tj. měli bychom vykazovat kryptoaktiva tak, aby zobrazení bylo poctivé a věrné. Přednost by měl mít vždy obsah (podstata) před formou. Důležitým aspektem pro vykazování kryptoaktiv je také motiv držení kryptoaktiv. Uvádím několik příkladů:

- stablecoiny drží účetní jednotka jako platidlo a prostředek směny – je vhodné vykazovat stablecoiny jako peněžní ekvivalent;
- stablecoiny a jiná kryptoaktiva drží účetní jednotka dlouhodobě za účelem jejich půjčování (*lending*) a získávání výnosů z půjčování – tato kryptoaktiva je vhodné vykazovat jako dlouhodobý finanční majetek;
- příjemce užitého tokenu, který drží token jako důkaz nároku na určité zboží nebo službu, kterou hodlá odebrat, bude vykazovat token podle nároku, který mu z tokenu plyne (zaplacená služba, zaplacené zboží);
- vydavatel užitého tokenu bude vykazovat tokeny podle povinností, které mu z tohoto tokenu plynou vůči příjemci nebo majiteli tokenu;
- validátorem/těžařem vytěžená (nově vyrobená) kryptoaktiva by měla být vykazována jako výrobek;
- pokud účetní jednotka drží kryptoaktiva za účelem obchodování s kryptoaktivy na denní bázi na burze, měla by vykazovat kryptoaktiva jako krátkodobé finanční investice;
- pokud účetní jednotka pořídí kryptoaktivum za účelem dlouhodobé držby, protože dlouhodobě spekuluje na zvýšení jeho ceny, měla by kryptoaktivum vykazovat jako dlouhodobou finanční investici;
- NFT, které je dílem významného a uznávaného umělce, a účetní jednotka (NFT galerie) si ho pořídila jako umělecké dílo, může být vykázáno jako předmět kulturní hodnoty v nehmotných aktivech.

Vykazování kryptoaktiv podle motivu jejich držby akceptovalo také Generální finanční ředitelství ve výše zmíněném koordinačním výboru č. 602/30.11.22 – Přijetí virtuálních aktiv v daňové evidenci. Ve svém stanovisku GFR konstatovalo, že „*kryptoměnu definujeme jako věc nehmotnou, movitou a zastupitelnou, u které je Ministerstvem financí doporučeno účtovat a vykazovat ji v účetnictví jako zásobu ‚svého druhu‘. Vzhledem k tomu, že se jedná pouze o doporučení, účetním jednotkám nic nebrání zvolit si takový způsob účetního zachycení, který zohledňuje úmysl pořízení kryptoaktiv.*“

V současné době vznikají i projekty, jejichž cílem je tokenizace věcí z reálného světa (např. tokenizace akcií, tokenizace staveb atd.). Domnívám se, že tokenizovaná akcie by měla být vykazována obdobně jako listinná nebo zaknihovaná akcie. Obecně by pro vykazování mělo být irelevantní, na jakém nosiči se uchovává informace o vlastnictví akcie. Informace napsaná na papíře (listinná akcie) má stejnou informační hodnotu jako informace zaznamenaná u centrálního deponitáře (zaknihované akcie) nebo informace znamenající na tokenu (tokenizovaná akcie). V České republice není v současné době platná legislativa, která by umožňovala tokenizaci akcií. Účetní jednotka však může vlastnit tokenizované akcie emitované v jiných jurisdikcích, kde je to možné.

Samostatnou kapitolou, která není nikde upravena, je oceňování kryptoaktiv v účetnictví. K okamžiku uskutečnění účetního případu (při pořízení) se kryptoaktivum ocení:

- a) pořizovací cenou – při úplatném nabytí [§ 25 odst. 1 písm. h) ZoÚ];
- b) vlastními náklady – při vytvoření kryptoaktiva vlastní činností [§ 25 odst. 1 písm. i) ZoÚ] – toto používají např. validátoři/těžaři, kteří vytvoří při ověření bloku nové kryptoaktivum;
- c) reprodukční pořizovací cenou – kryptoaktivum nabyté bezúplatně nebo kryptoaktivum v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit [§ 25 odst. 1 písm. l) ZoÚ].

Podle § 25 odst. 5 ZoÚ je reprodukční pořizovací cenou cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Účetní jednotky postupují většinou tak, že stanoví cenu obvyklou. Pokud se u účetní jednotky bezúplatně nabytá kryptoaktiva vyskytují, doporučuji vnitřním předpisem stanovit postup pro zjištění ceny obvyklé, resp. reprodukční pořizovací ceny. Nejčastěji se v praxi pro ocenění bezúplatně nabytých kryptoaktiv používá cena uvedená na tzv. cenových agregátorech typu CoinGecko (www.coingecko.com), CoinMarketCap (www.coinmarketcap.com). Tyto cenové agregátory sbírají pomocí Oracle technologie a API ceny kryptoaktiv na různých burzách, směnárnách a DeFi platformách a přepočítávají je na váženou průměrnou cenu. Oba cenové agregátory umí ukázat cenu kryptoaktiv v české měně, ačkoli se na světových trzích kryptoaktiva v páru s českou korunou neobchodují. Podařilo se mi zjistit, že přepočítání na českou měnu provádějí zmíněné agregátory přes aktuální kurzy burz, kde se obchodují světové fiat měny v páru s českou korunou a které také sbírají pomocí Oracle technologie a API. Nepoužívají tedy přepočítání kurzem ČNB. Domnívám se, že na přepočítání ceny kryptoaktiva na českou měnu není nutné používat kurz ČNB, protože § 24 odst. 6 ZoÚ stanoví povinnost přepočítat majetek a závazky kurzem ČNB pouze pro majetek a závazky vyjádřené v cizí měně, což kryptoaktiva nejsou.

Vyhláška č. 441/2013 Sb. k provedení zákona o oceňování majetku (oceňovací vyhláška), stanoví v § 2 pro cenu obvyklou povinnost vycházet z obvyklého obchodního styku v tuzemsku, avšak trhy s kryptoaktivy jsou globální a jsou jich stovky a u některých kryptoaktiv tisíce. Tuzemská účetní jednotka může bez jakýchkoli

omezení obchodovat s kryptoaktivy po celém světě a v praxi to účetní jednotky běžně dělají. Většinou ani nevědí, kde jsou umístěné servery, na kterých se obchoduje, ani kde má sídlo provozovatel obchodní platformy. Ceny na celém světě jsou díky globálnímu trhu, jeho rychlosti, obchodování 7 dní v týdnu 24 hodin denně a prováděným arbitrážím vyrovnávány. Proto lze cenu stanovenou pomocí celosvětového cenového agregátoru považovat za cenu obvyklou také v tuzemsku. Výhodou ocenění podle cenového agregátoru je to, že na agregátorech je k dispozici také cenová historie.

Další možností stanovení ceny obvyklé je vybrat si cenu podle jedné konkrétní směnárny nebo burzy. Tuto variantu bych doporučila v případech, že účetní jednotka směňuje kryptoaktiva pouze na této jedné konkrétní směnárně nebo burze. U této varianty je někdy problematické zjistit historickou cenu v konkrétním okamžiku v minulosti, protože historii cen jednotlivých kryptoaktiv směnárny a burzy nemusí nikde zobrazovat.

Na některých blockchainech validátoři netěží (nevyrábějí) kryptoaktiva, protože všechny tokeny daného kryptoaktiva byly již vydány při vzniku blockchainu. Validátoři ověřují transakce a dostávají za to odměnu, kterou platí osoba, která má zájem o zařazení své transakce do bloku a její ověření. Velikost odměny je volitelná. Čím vyšší odměna je nastavena, tím rychleji se dostane transakce do bloku a je ověřena, protože validátoři se chovají ekonomicky a vybírají transakce, ze kterých jim plyne nejvyšší odměna.

Dokonce i bitcoinový blockchain postupně přechází z čisté těžby (výroby) bitcoinů v roce 2009 na odměny za transakce. Ověřování transakcí na bitcoinovém blockchainu je naprogramováno tak, že postupně (každé čtyři roky) klesá množství nově vyrobených bitcoinů na polovinu. Dnes jsou odměny těžářů složené částečně z nově vyrobených bitcoinů a částečně z odměn za transakce, přičemž podíl vytěžených (nově vyrobených) bitcoinů klesá. V určitém období, pokud je velký zájem uživatelů sítě o ověřování transakcí a síť je přetížená, jsou dokonce odměny za transakce daleko vyšší než množství vytěžených (nově vyrobených) bitcoinů. Protože bitcoinů bude omezené množství (21 mil. kusů) a poslední se vytěží (vyrobí) někdy v roce 2140, tak potom i validátoři na bitcoinovém blockchainu budou žít pouze z odměn za transakce a nebudou nic vyrábět. Domnívám se, že tokeny, které nejsou při ověřování transakcí vyrobeny, by neměly být vykazovány a oceňovány jako výrobek. Tokeny získané za ověření transakce od osoby, která požadovala ověření transakce, by měly být vykazovány jako odměna za poskytnutou službu a oceněny jako při směně služby za kryptoaktivum.

Pokud účetní jednotka vyazuje kryptoaktiva v různých položkách aktiv, musí k těmto kryptoaktivům přistupovat konzistentně také při následném oceňování ke konci rozvahového dne podle § 27 ZoÚ. Musí se tedy zabývat:

- přeceňováním na reálnou hodnotu – pokud jsou kryptoaktiva vykazována např. jako krátkodobý nebo dlouhodobý finanční majetek;

- tvorbou opravných položek – pokud jsou kryptoaktiva vykazována např. v zásobách.

Způsob vykazování a oceňování kryptoaktiv v účetní závěrce je vhodné popsat také v příloze k účetní závěrce.

IV. Zdaňování transakcí s kryptoaktivy

Z dosavadního textu je zřejmé, že transakce s kryptoaktivy se dnes neomezuji pouze na těžbu (výrobu) kryptoaktiv a obchodování s kryptoaktivy jako v roce 2018. Proto mne velmi mrzí, že Informace GFŘ, zveřejněná v březnu letošního roku, nezohledňuje žádné nové typy transakcí a jejich zdaňování. Daňoví poplatníci tápou zejména při zdaňování transakcí v oblasti DeFi (decentralizované finance) a daňoví poradci jim neumí odpovědět, protože v otázkách zdaňování některých typů transakcí není zatím shoda, neexistuje žádná metodika ani judikatura.

Nebojím se zde otevřít Pandořinu skříňku a rozpoutat diskuzi o tom, jak se mají zdaňovat např.:

- příjmy ze zápůjčky kryptoaktiv (lending a nepravý staking);
- příjmy z pronájmu NFT;
- příjmy z poskytování likvidity;
- příjmy z airdropů;
- příjmy validátorů, pokud při ověřování transakcí nevznikají nová kryptoaktiva (nevyrábí se) a validátor dostává odměnu z každé ověřené transakce;
- příjmy z farmingu;
- bezúplatné příjmy kryptoaktiv u veřejně prospěšného poplatníka.

Tyto termíny vám jsou možná neznámé. Všechno si technicky a ekonomicky vysvětlíme a budeme hledat odpovědi na zdanění u fyzických i právnických osob. Pro všechny poplatníky je mnohdy problematické určit okamžik zdanění příjmu, ocenit příjem a u fyzických osob navíc určit správný paragraf v zákoně o daních z příjmů, podle kterého má být příjem zdaněn.

Příjmy plynoucí z uvedených transakcí mohou často splňovat definici pojmu úplata podle zákona o dani z přidané hodnoty, a mají tedy vliv na počítání obratu pro účely registrace k DPH u neplátců. U plátců daně je nutné určit, zda se jedná o úplatu za osvobozené nebo zdanitelné plnění.

Je to mnoho otázek a málo odpovědí. Proto se těšte na pokračování tohoto článku, které bude zveřejněno v dalším čísle. ■

Nové nařízení zavádějící mechanismus uhlíkového vyrovnání na hranicích (CBAM) – komplexní regulace s globálními dopady

Evropská unie (dále jen „EU“ nebo „Unie“) se zavázala snížit do roku 2030 čisté emise skleníkových plynů v celém svém hospodářství nejméně o 55 % ve srovnání s úrovněmi v roce 1990. Ačkoli již podstatně snížila své domácí emise skleníkových plynů, emise obsažené v dovozech do EU neustále rostou. Dochází tedy ke značnému zmenšení efektu snahy Unie o snížení globální stopy emisí. Pokud významný počet mezinárodních partnerů EU zastává politický přístup, v jehož důsledku není dosahováno stejné úrovně cílů v oblasti klimatu jako v Unii, existuje riziko úniku uhlíku. Stávající mechanismy fungující za účelem snížení rizika úniku uhlíku v odvětvích nebo pododvětvích, v nichž hrozí, nepředstavují z dlouhodobého hlediska z několika důvodů vhodné řešení. EU nyní volí jiný přístup k mitigaci tohoto rizika a zavádí tzv. uhlíkové clo, mechanismus zajišťující, že se na dovozy i na domácí výroby bude vztahovat stejný systém stanovení ceny uhlíku. Článek se zaměřuje na jednotlivé aspekty nové regulace zavádějící uhlíkové clo a jeho fungování.



Mgr. Colette Šinská,
advokátka, Deloitte Legal s. r. o.,
advokátní kancelář

Okolnosti vzniku mechanismu

Jak bylo výše uvedeno, ambice jednotlivých zemí v otázkách klimatu, lépe řečeno jejich nedostatky, přímo ovlivňuje efektivitu úsilí vynaloženého EU na snižování uhlíkové stopy v globálním měřítku. Právě rozdílné politické přístupy zemí k řešení klimatické krize a snižování emisí skleníkových plynů dávají za vznik riziku tzv. úniku uhlíku (*carbon leakage*).

K úniku uhlíku dochází, když společnosti usazené v EU přesouvají svou výrobu s velkými emisemi skleníkových plynů do zahraničí, aby využily tamějších méně přísných pravidel, nebo v případě, že jsou produkty pocházející z EU nahrazeny dováženými produkty, při jejichž výrobě vzniká více emisí.¹

V současnosti je hrozba úniku uhlíku adresována přechodným přidělováním bezplatných povolenek v rámci systému pro obchodování s emisemi EU ETS² a finančními opatřeními, kterými jsou kompenzovány nepřímé náklady spojené s emisemi skleníkových plynů promítnuté do cen elektřiny. Přidělování bezplatných povolenek však oproti plnému obchodování s povolenkami formou dražby oslabuje cenový signál, který systém vysílá, a ovlivňuje tak motivaci k investicím do dalšího snižování emisí skleníkových plynů. Unie se rozhodla nahradit stávající opatření tzv. uhlíkovým clem, tedy mechanismem uhlíkového vyrovnání na hranicích (z anglického *Carbon Border Adjustment Mechanism*, dále jen „**CBAM**“), zavedeného nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/956 ze dne 10. 5. 2023³ (dále jen „**nařízení o CBAM**“).

1 European Commission. *Carbon leakage*. Online. Brussels: European Commission, 14 July 2023. Directorate-General for Climate Action, 2012. Dostupné z: https://climate.ec.europa.eu/eu-action/eu-emissions-trading-system-eu-ets/free-allocation/carbon-leakage_en. [cit. 2023-08-18].

2 Systém EU ETS byl zaveden směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dostupná zde). EU ETS je prvním mezinárodním systémem obchodování s emisemi na světě a stěžejní politikou EU v boji proti změně klimatu. Stanovuje maximální množství emisí skleníkových plynů, které mohou být vypouštěny z výroby energie a velkých průmyslových zařízení.

3 Regulation (EU) 2023/956 of the European Parliament and of the Council of 10 May 2023 establishing a carbon border adjustment mechanism. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/956/oj>. [cit. 2023-08-17].

CBAM by měl jakožto nástroj sloužící k zamezení úniku uhlíku a snížení emisí skleníkových plynů zajistit, aby dovážené produkty podléhaly regulačnímu systému, který uplatňuje stejné uhlíkové náklady jako náklady, které by byly hrazeny v rámci systému EU ETS, což má vést ke stejné ceně uhlíku pro dovážené a domácí výrobky. Rovněž by měl stimulovat výrobce ze třetích zemí k používání efektivnějších technologií a dekarbonizaci svých výrobních procesů.

CBAM vs. EU ETS

Společným cílem systému EU ETS a CBAM je stanovit cenu emisí skleníkových plynů obsažených ve stejných odvětvích a v souvislosti se stejným zbožím pomocí zvláštních povolenek nebo certifikátů. Zatímco systém EU ETS stanoví celkový počet povolenek („strop“) vydaných pro emise skleníkových plynů z činnosti, na něž se systém vztahuje, a umožňuje s povolenkami obchodovat, v rámci CBAM nejsou stanovena množství omezení pro dovoz, aby nebyly omezovány obchodní toky. Systém EU ETS se kromě toho vztahuje na zařízení v Unii, kdežto CBAM dopadá na vybrané zboží dovážené na celní území Unie.

Abyste měl systém EU ETS co největší dopad na plnění ambiciózních cílů EU v oblasti klimatu, bude se postupem času snižovat počet bezplatných povolenek pro všechna odvětví. V odvětvích, na něž se vztahuje CBAM, budou bezplatné povolenky postupně zrušeny od roku 2026 do roku 2034 v souladu s harmonogramem postupného zavádění povinností finančního charakteru CBAM.⁴

Rozsah dopadu mechanismu

Ačkoli konečným cílem CBAM je pokrytí širokého okruhu výrobků, rozhodla se Unie začít s vybranými odvětvími s poměrně stejným zbožím, u něhož hrozí únik uhlíku.

Pro zajištění jasnosti a přehlednosti zboží, na které se nařízení o CBAM vztahuje, jsou v příloze I uvedeny konkrétní kódy kombinované nomenklatury stanovené v nařízení Rady (EHS) č. 2658/87.⁵ Dovozece na základě kódů dováženého zboží a přílohy nařízení o CBAM identifikuje, zda se na něj CBAM vztahuje.

Níže uvádíme kromě relevantních odvětví několik příkladů konkrétního zboží, na jehož dovoz se CBAM v současnosti vztahuje:

- **železo a ocel** (např. aglomerované železné rudy a koncentráty, štetovnice ze železa nebo oceli, konstrukční materiál

pro stavbu železničních nebo tramvajových tratí, mostů a části mostů ze železa nebo oceli, dále také železné či ocelové trubky, profily, střechy, střešní rámové konstrukce, dveře a okna a jejich rámy, zárubně a prahy, okenice, nádrže cisterny, kádě, sudy, barely, plechovky, nádoby, šrouby a vruťky, matice nebo také zboží zařazené jako ostatní výrobky ze železa nebo oceli);

- **hliník** (např. surový hliník, hliníkové tyče, profily, dráty, kabely, desky, plechy, hliníkové konstrukce, nádrže, cisterny, sudy, plechovky, barely nebo také zboží zařazené jako ostatní výrobky z hliníku);
- **cement** (např. cementové slínky, hlinitanový cement, některé druhy portlandského cementu nebo také zboží zařazené jako jiné kaolinitické jíly a ostatní hydraulické cementy);
- **hnojiva** (např. kyselina dusičná, amoniak, dusičnany draslíku, některá minerální nebo chemická hnojiva);
- **chemické látky** (vodík); a
- **elektrina**.⁶

Komise dále uvádí, že současný rozsah výrobků má být do konce přechodného období (do 31. 12. 2025) přezkoumán, aby se posoudila možnost zahrnout další zboží, na které se již vztahuje systém EU ETS a které je náchylné k úniku uhlíku, jako jsou některé navazující výrobky a výrobky identifikované pro možné zařazení do této skupiny již během předběžných jednání (např. **další chemické látky a polymery**).⁷ Okruh zboží a zušlechťených výrobků pokrytý CBAM by měl v konečném důsledku dle vyjádření Komise odrážet činnosti, na něž se vztahuje systém EU ETS.

Fungování mechanismu

CBAM je nástrojem s globálním dopadem, předpokladem jeho úspěšného a efektivního fungování je proto rozvoj dvoustranné, mnohostranné a mezinárodní spolupráce se třetími zeměmi. Aby byl přechod na CBAM pro podniky v EU i mimo ni a pro orgány veřejné správy přiměřený a předvídatelný, bude zaváděn postupně v průběhu času. Za tímto účelem stanovuje nařízení o CBAM po omezenou dobu přechodné období, jako pilotní a učební období pro všechny zúčastněné strany (dovozece, výrobce a orgány). S cílem usnadnění hladkého zavedení mechanismu a snížení rizika narušení obchodu by se měl uplatňovat CBAM v přechodném období bez finančního vyrovnání. Zároveň má Komise v jeho průběhu shromáždit potřebná data a informace o obsažených emisích ve zboží pro zdokonalení finální metodiky pro trvalou podobu mechanismu po jeho plném zavedení.

4 European Commission. *Carbon Border Adjustment Mechanism: Questions and Answers*. Online: Brussels, 14 July 2021. Dostupné z: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_3661. [cit. 2023-08-17].

5 Council Regulation (EEC) No 2658/87 of 23 July 1987 on the tariff and statistical nomenclature and on the Common Customs Tariff. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/1987/2658/oj>. [cit. 2023-08-17].

6 Annex I of the Regulation (EU) 2023/956 of the European Parliament and of the Council of 10 May 2023 establishing a carbon border adjustment mechanism. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/reg/2023/956/oj>. [cit. 2023-08-17].

7 European Commission. *MEMO: Questions and Answers: Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)*. Online, PDF. Brussels: European Commission, 14 July 2023. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-07/20230714%20Q%26A%20CBAM_0.pdf. [cit. 2023-08-17].

Přechodné období nařízení o CBAM

V průběhu přechodného období, od 1. 10. 2023 do 31. 12. 2025, se budou na dovozce vybraného zboží vztahovat především administrativní a ohlašovací povinnosti. Klíčovou povinností dovozců bude čtvrtletní vykazování dat a informací v rámci tzv. zprávy CBAM, ve které uvedou mj. také informace o množství dovezeného zboží, přímých a nepřímých emisích v něm obsažených a o všech cenách uhlíku skutečně zaplacených v zahraničí za tyto emise, včetně cen uhlíku zaplacených za emise obsažené v příslušných prekurzorech.⁸

Informacemi o přímých a nepřímých emisích obsažených v předmětném zboží disponuje typicky výrobce tohoto zboží. Z praxe je možné zhodnotit, že často není výrobce zboží ve třetích zemích zároveň dovozcem tohoto zboží na území EU. V těchto případech je na dovozci jako povinné osobě, aby zajistil od výrobce dováženého zboží potřebná data a informace. Problematickou se jeví skutečnost, že výrobci zboží v různých zemích nemají tyto informace k dispozici, resp. doposud je neshbírali. Součinnost výrobců zboží bude pro dovozce stěžejní při plnění jejich povinností vyplývajících z nařízení o CBAM.

V návaznosti na konkretizaci opatření uvedených v nařízení o CBAM přijala Komise dne 17. 8. 2023 prováděcí nařízení, kterým se stanoví pravidla související s povinností podávat zprávy pro účely mechanismu uhlíkového vyrovnání na hranicích během přechodného období (dále jen „**prováděcí nařízení**“).⁹

Celní orgány budou informovat celní deklaranty o jejich povinnosti podávat informace během přechodného období. Celním deklarantem je buď dovozce, nebo nepřímý celní zástupce, v závislosti na tom, kdo podává celní prohlášení. Je-li dovozce zastupován nepřímým celním zástupcem v souladu s čl. 18 nařízení (EU) č. 952/2013,¹⁰ může vykonávat povinnosti spojené s uhlíkovým clem za dovozce nepřímý celní zástupce, a to za předpokladu, že s tím tento nepřímý celní zástupce souhlasí.

Dle prováděcího nařízení se budou zprávy CBAM podávat pomocí přechodného rejstříku CBAM, do kterého budou mít celní deklaranti přístup. Poslední zpráva CBAM (za poslední čtvrtletí roku 2025) by měla být do rejstříku nahrána do 31. 1. 2026.

Trvalá podoba mechanismu

Z nařízení o CBAM vyplývá, že dovozci zboží budou povinni se od roku 2025, buď individuálně, nebo prostřednictvím nepřímého celního zástupce, zaregistrovat v trvalém rejstříku CBAM a získat status schváleného deklaranta pro CBAM. Od účinnosti trvalé podoby mechanismu, tedy od 1. 1. 2026, bude dovoz vybraného zboží na území EU povolen pouze těmto schváleným deklarantům.

Po tomto datu již nebudou mít dovozci povinnost vykazovat údaje čtvrtletně, ale budou muset každoročně deklarovat potřebné údaje spojené s dováženým zbožím za předchozí rok v rámci tzv. prohlášení CBAM, a to vždy do 31. 5. každého roku. Do stejného termínu budou mít dovozci zároveň povinnost vyřadit odpovídající množství nakoupených certifikátů CBAM.

Certifikát CBAM je obdobou emisní povolenky odpovídající jedné tuně emisí skleníkových plynů obsažených ve zboží. Dovozci mají povinnost nakupovat certifikáty CBAM průběžně, aby dosahovali pokrytí emisí obsažených v dovezeném zboží minimálně z 80 % na konci každého čtvrtletí, a to od počátku relevantního kalendářního roku.

Pokud Komise zjistí, že dovozce nemá průběžně nakoupený potřebný počet certifikátů CBAM na svém účtu v rejstříku CBAM, má dovozce jeden měsíc na to, aby zajistil nápravu, tedy certifikáty CBAM dokoupil.¹¹ V případě, že dovozce tuto povinnost nesplnil, a dopustil se tím závažného nebo opakovaného porušení,¹² má příslušný orgán členského státu právo zrušit dovozci (nebo jeho nepřímému celnímu zástupci v případě, že povinnosti za dovozce plní on) jeho status schváleného deklaranta pro CBAM.¹³ Důsledky zrušení statusu schváleného deklaranta pro CBAM určí Komise v nadcházejícím období prostřednictvím prováděcích aktů, je však pravděpodobné, že bude zrušení statusu pro předmětného dovozce znamenat omezení jeho importu vybraných výrobků na území EU. Finanční postih pro neplnění této povinnosti současně znění nařízení o CBAM nestanovuje.

Cena certifikátů se bude vypočítávat v závislosti na týdenní průměrné aukční ceně povolenek EU ETS vyjádřené v €/t emitovaného skleníkového plynu. Zakoupené certifikáty mají platnost

8 European Commission. *MEMO: Questions and Answers: Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM)*. Online, PDF. Brussels: European Commission, 14 July 2023. Dostupné z: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-07/20230714%20Q%26A%20CBAM_0.pdf. [cit. 2023-08-17].

9 Commission Implementing Regulation (EU) 2023/1773 of 17 August 2023 laying down the rules for the application of Regulation (EU) 2023/956 of the European Parliament and of the Council as regards reporting obligations for the purposes of the carbon border adjustment mechanism during the transitional period. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2023/1773/oj. [cit. 2023-09-26].

10 Commission Delegated Regulation (EU) 2015/2446 of 28 July 2015 supplementing Regulation (EU) No 952/2013 of the European Parliament and of the Council as regards detailed rules concerning certain provisions of the Union Customs Code. In: *EUR-Lex* [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2015/2446/oj. [cit. 2023-08-17].

11 V souladu s čl. 22 odst. 3 nařízení o CBAM.

12 Dle čl. 17 odst. 10 písm. c) nařízení o CBAM Komise přijme prostřednictvím prováděcích aktů podmínky pro uplatňování kritérií závažného nebo opakovaného porušení.

13 V souladu s čl. 17 odst. 8 písm. b) nařízení o CBAM.

dva roky, v jejichž průběhu je může dovozce použít (tedy vyřadit) nebo prodat zpátky Komisi. Platnost certifikátů bude po stanovené lhůtě zrušena bez jakékoli náhrady.

Jak již bylo zmíněno, souběžně s pozvolným zaváděním CBAM v období od roku 2026 do roku 2034 bude docházet k postupnému rušení bezplatných povolenek v rámci systému EU ETS. Zde je nutno zdůraznit, že v roce 2026 při spuštění trvalé podoby CBAM budou sledovány emise, na které se vztahuje přidělování bezplatných povolenek, aby nedocházelo ke znevýhodňování zboží dováženého ze třetích zemí.

Sankce za porušení nařízení o CBAM

Dle nařízení o CBAM může příslušný orgán ukládat sankce již v přechodném období. Pokud dovozce nebo nepřímý celní zástupce neopravil neúplnou či nesprávnou zprávu CBAM nebo pokud nesplnil povinnost předložit zprávu CBAM, je příslušný orgán oprávněn uložit přiměřenou a odrazující pokutu.

Ve vztahu k sankcím v rámci trvalé podoby mechanismu uvádí čl. 26 odst. 1 nařízení o CBAM, že „schválený deklarant pro CBAM, který do 31. května každého roku nevyřadí takový počet certifikátů CBAM, který odpovídá emisím obsaženým ve zboží dovezeném během předchozího kalendářního roku, je povinen zaplatit pokutu“. Výše pokuty za nevyřazení certifikátů CBAM schváleným deklarantem by měla být stejná jako částka podle směrnice o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.¹⁴

V případě, že bychom při určování výše pokut vycházeli z uvedené směrnice, je možné předpokládat, že bude činit až 100 eur za každý nevyřazený certifikát CBAM. Je důležité doplnit, že dle

čl. 26 odst. 3 nařízení o CBAM „zaplacení pokuty nezavazuje schváleného deklaranta pro CBAM povinnosti vyřadit zbývající počet certifikátů CBAM, který měl v příslušném roce vyřadit.“

Dle čl. 26 odst. 2 nařízení o CBAM, pokuta hrozí také „pokud jiná osoba než schválený deklarant pro CBAM uvede zboží na celní území Unie, aniž by splnila povinnosti podle tohoto nařízení“. V tomto případě by dle nařízení o CBAM měla být pokuta vyšší, aby byla účinná, přiměřená a odrazující, v závislosti zejména na době trvání, závažnosti, rozsahu, úmyslné povaze a opakování tohoto porušení povinnosti a na úrovni spolupráce dané osoby s příslušným orgánem a měla by představovat trojnásobek až pětinašobek pokuty uvedené výše za každý certifikát CBAM, který daná osoba nevyřadila.

Sankce za porušení regulace a zajištění jejich vymáhání mají v diskreci jednotlivé členské státy EU.

Závěr

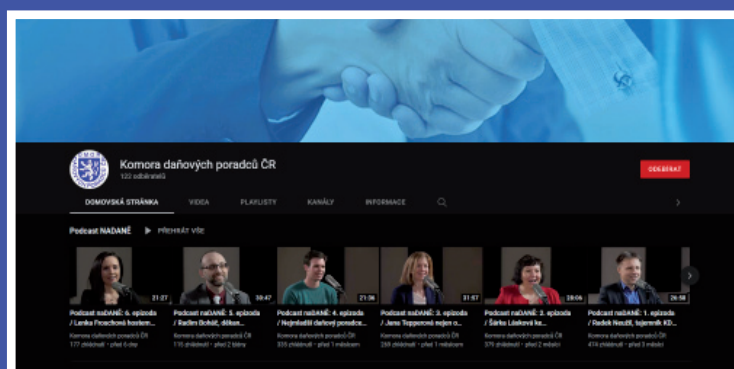
Zavádění uhlíkového cla bude pro dovozce znamenat kromě nových povinností administrativního a ohlašovacího charakteru především také značnou finanční zátěž. Dovožci budou postaveni před několik nelehkých úkolů, počínaje komunikací s dodavateli a zjišťováním relevantních údajů přes implementaci odpovídajících interních procesů ve firmě zajišťujících včasné plnění nových povinností až po správnou kalkulaci obsažených emisí v dováženém zboží a efektivní nákup dostatečného počtu CBAM certifikátů. S přípravou na nové povinnosti, které tato nová komplexní regulace přináší, bude proto vhodné začít co nejdříve. ■

14 Directive 2003/87/EC of the European Parliament and of the Council of 13 October 2003 establishing a scheme for greenhouse gas emission allowance trading within the Community and amending Council Directive 96/61/EC. In: EUR-Lex [právní informační systém]. Úřad pro publikace Evropské unie. Dostupné z: <http://data.europa.eu/eli/dir/2003/87/oj>. [cit. 2023-08-17].

Podcast NADANĚ



Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém [YouTube kanále](#), ale také na svých oblíbených platformách [Apple Podcast](#), [Spotify](#), [Google Podcast](#).



Jsou hluchá místa v právní úpravě důvodem k bezbrannosti správního orgánu, aneb lze v daňovém řízení vyslechnout bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu?

Níže uvedený text je vyjádřením soukromého názoru autora, který se nemusí shodovat s právním názorem finanční správy, a tedy nemůže založit nebo změnit případnou správní praxi v dané oblasti.



Mgr. Ladislav Henáč,
ředitel sekce, Generální finanční
ředitelství

Již více než deset let panují při správě daní pochybnosti, jaké je procesní postavení bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu a zdali daňový řád, který na situaci výslovně nepamatuje, nezapovídá správci daně možnost předvolat tuto fyzickou osobu k podání výpovědi, potažmo jaké nástroje má k dispozici k zajištění osobní účasti dané osoby – to vše za účelem prokázání skutečnosti potřebných pro správné stanovení daně. V poslední době otázka vykristalizovala zejména z důvodu častějších návrhů daňových subjektů na provedení tohoto důkazního prostředku, popř. vyplynula z průběhu dokazování vedeného správcem daně či požadavků odvolacího orgánu na doplnění podkladů pro rozhodnutí. Impulsem k zamyšlení nad uvedenou problematikou co do její výkladové nejednoznačnosti a rozmanitosti jsou kromě praktických aspektů rovněž rozdílné názory právních profesionálů, kteří diskutovanou věc nepovažují za triviální.

K charakteru a způsobu vedení daňového řízení

Formulovat jednotlivá východiska vhodného postupu správce daně by nebylo možné bez stručného vhledu do samotné podstaty správy daní. Základem pro naplnění jejího cíle je správné vyčíslení daně v tvrzení daňového subjektu. V případě pochybností je

veden kvalifikovaný dialog mezi daňovým subjektem a správcem daně v souladu se zákonem předepsanými požadavky.

Daňový subjekt v průběhu daňového řízení dokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván.¹ Správa daní je tedy vystavěna na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat – nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit v podobě břemene důkazního, jak ostatně dokládá obsáhlá a ustálená judikatura.² V případě, že daňový subjekt neunes druhou z uvedených procesních povinností, výdaj (nárok na odpočet) mu není uznán či správce daně může za určitých okolností upustit od dalšího vedení důkazního řízení a přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně.

Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit pravý stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou v rozporu s právním předpisem.³ Jedná se zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Ze zákonného výčtu plyne, že ústředním důkazním prostředkem pro naplnění cíle správy daně je vlastní tvrzení daňového subjektu. Stejně tak lze dovodit, že není vyloučeno, aby daňový subjekt vypovídal o dalších skutečnostech v rámci důkazního řízení, nehledě na to, zda tak činí písemně či při ústním jednání.

Zájem na výsledku dokazování a barevnost procesních rolí

Při správě daní se lze vcelku často setkat s případy, kdy daňový subjekt za účelem posílení své důkazní pozice, či snad dokonce jako určitou formu procesní taktiky navrhne výslech svědka, bývalého nebo současného člena statutárního orgánu daňového subjektu. V důsledku těchto procesních aktivit se mnohdy stává,

1 K tomu § 92 odst. 3 a odst. 4 DŘ.

2 Srov. judikaturu Nejvyššího správního soudu – např. rozsudky ze dne 6. 2. 2020, čj. 8 Afs 14/2018-81, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, a mnohé další.

3 Dle § 93 odst. 1 DŘ.

že správci daně obou stupňů doplňují důkazní řízení za účelem zjištění co nejuplněnějšího skutkového stavu⁴ – v praxi se zejména jedná o rozklíčování šetřených obchodních transakcí, přičemž se potýkají s tím, v jakém postavení se osoba nachází.

Je to vážně takový problém? Jen si krátce připomeňme, že svědek vypovídá o skutečnostech týkajících se jiných osob, nikoli jeho samotného.⁵ Zatímco v případě výslechu současného člena statutárního orgánu je situace jiná a poměrně jednoznačná – výpověď této osoby je bez dalšího přičitatelná daňovému subjektu.

Pakliže však fyzická osoba v mezidobí pozbyla oprávnění jednat za daňový subjekt, k projevu její vůle se nelze chovat jako k tvrzení daňového subjektu a procesní postavení této osoby je nejen v očích soudních praktiků jakýmsi „hybridem“ stojícím na pomezí klasických rolí civilního procesu.⁶ Ať už tuto osobu v dalším textu a aplikačních východiscích budeme nazývat jakkoli, je rozhodně nutné se již na tomto místě vypořádat s hlasy, že se při správě daní jedná o non-subjekt, tím míněno ani daňový subjekt, ani třetí osoba ve smyslu daňového řádu.

Výslech bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu je pouze podpůrným důkazním prostředkem,⁷ který začasť s ohledem na nižší důkazní hodnotu nemůže popřít dosud zjištěný skutkový stav, obzvláště pokud je založen na uceleném systému řádně provedených a náležitě vyhodnocených důkazů. Tento závěr je možné vcelku obdobně vztáhnout i na výpověď současného člena statutárního orgánu. Ať jsou však konkrétní kontury případu jakékoli, jestliže správce daně nepřistoupí k provedení důkazu výslechem kterékoli z uvedených fyzických osob, musí se s touto skutečností náležitě vypořádat ve svém rozhodnutí.⁸

Cíl stejný, cesty jiné

Jestli jsme v daňovém řízení zmateni či nás ovládá nejistota, není racionálního důvodu, aby stejné instituty byly napříč právním řádem interpretovány a aplikovány různě, a to obzvláště v situaci, kdy jsou uplatňovány na základě ustálené a prověřené správní praxe. S ohledem na právní jistotu adresátů právních norem se nejedná o výjimečný přístup, jak dokládá judikatura správních soudů.⁹ Jakkoli tedy daňový řád i jemu předcházející právní úpra-

va zvolily oproti ostatním procesním předpisům odlišnou terminologii a namísto účastníka používají pojem daňový subjekt, potažmo osoba zúčastněná na správě daní,¹⁰ není tato skutečnost důvodem pro nereflexivní tohoto tradičního podpůrného prostředku v systému důkazů, a založit tak vnitřní nejednotu právního systému.

Na pozadí úpravy dokazování při správě daní, která připouští použití všech důkazních prostředků, jimiž lze zjistit skutečný stav věci (viz § 93 odst. 1 DŘ), je proto možné mezi zákonné důkazní prostředky zařadit i výslech bývalého člena statutárního orgánu daňového subjektu, kterážto osoba je obeznámena s případem a je schopna k němu podat okolnosti upřesňující průběh zkoumaných obchodních případů či další rozhodné skutečnosti.

K vyvrácení polemik ohledně přípustnosti analogie a užití jiných právních předpisů nebrání ani ústavněprávní rozměr.¹¹ V popsanych souvislostech je tedy možné konstatovat, že aplikační východiska výslechu účastníka předepsaná jinými právními předpisy¹² lze uplatnit i v daňovém řízení.

Není subjekt jako subjekt

Jak již bylo naznačeno v předchozích kapitolách, postavení daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na správě daní je v daňovém řízení specifické a navzájem odlišné. Jestliže např. fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka.¹³ Jestliže osoba posléze přestane být v postavení statutárního orgánu, stejně tak nepřichází v úvahu její výslech jako svědka o skutečnostech proběhnuvších v době výkonu funkce.

Na nejasnosti a nejistotu související s postavením člena bývalého statutárního orgánu právnické osoby reagoval občanský soudní řád před více než 14 lety, a to tak, že v § 126a uvedl, že bývalý člen statutárního orgánu je povinen se na předvolání dostavit k výslechu a vypovídat v předmětné věci.¹⁴ Jakkoli lze mít vůči přijaté právní úpravě¹⁵ drobné výhrady co do nejasnosti, lze dospět k závěru, že je přiléhavé použít odbornou veřejností zavedený termín „hybrid“ ve smyslu ani účastník, ani svědek – ani ryba, ani rak.

4 Srov. § 92 odst. 2 DŘ.

5 K tomu § 96 odst. 1 věta první DŘ.

6 Komentář k usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 12. 2. 2015, čj. 12 Cmo 261/2014-287. JIRSA, J. Důkaz výslechem statutárního zástupce právnické osoby. *Právní prostor* [cit. 20-8- 2023].

7 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, čj. 6 Afs 237/2017-23.

8 Základní podmínky odmítnutí návrhu na provedení důkazu dle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09.

9 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, čj. 6 Afs 399/2017-26.

10 Za tuto osobu je dle § 5 odst. 3 DŘ nutno považovat jak daňové subjekty, tak i třetí osoby.

11 K tomu usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 11. 2021, sp. zn. IV. ÚS 1702/21.

12 Srov. § 126, 126a a 131 OSŘ.

13 Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, čj. 7 Afs 15/2003-99.

14 Srov. § 126a OSŘ a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 6/2010-101.

15 Viz § 126a ve spojení s § 131 odst. 2 větou druhou a § 126 odst. 3 OSŘ; před zakotvením výslovné úpravy k tomu dospěly soudy rozhodující v občanskoprávních věcech, např. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2001, sp. zn. 26 Cdo 2848/99, nebo ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 1397/2006.

Další praktickou perličkou a neméně častým případem je návrh na provedení výsledku fyzické osoby, která je v jeden okamžik jak statutárním orgánem daňového subjektu, tak statutárním orgánem právnické osoby odlišné od daňového subjektu, přičemž oba subjekty k sobě pojí obchodní pouto. Za tohoto stavu věcí je vyloučeno, aby skutečnosti, které byly obsahem výpovědi dané osoby, byly považovány jednou za vyjádření daňového subjektu a jednou za svědeckou výpověď. V tomto směru judikatura dospěla k jednoznačnému závěru, že tuto fyzickou osobu není možné vyslechnout jako svědka.¹⁶

Pokud je vyjádření daňového subjektu – účastníka řízení zaznamenáno jako výsledek svědka, nezpůsobuje to bez dalšího nezákonnost porušení výpovědi nebo nezákonnost daňového řízení. Vadou řízení by bylo, pokud by daná osoba nedostala možnost k věci uvést všechno, co ví, a nemohla se tak vyjádřit k okolnostem týkajícím se daňového subjektu či jeho obchodních partnerů v rámci vedené daňové kontroly.¹⁷

Opravdu je ten důkaz nutný?

Nerozhodno, zda se jedná o výsledek svědka nebo bývalého či současného člena statutárního orgánu daňového subjektu, vždy je nutné pečlivě vážit, jestli je provedení navrženého důkazu nezbytné pro co nejuplněnější zjištění skutkového stavu.

V daňovém řízení se v důsledku primárních procesních břemen, která tíží daňový subjekt, neuplatní plná zásada materiální pravdy. Z tohoto důvodu není namístě předvolávat osoby k jednání za účelem prokázání např. nesporných skutečností.

Současně je nezbytné mít na zřeteli, že výsledek svědka či jiné osoby zúčastněné na správě daní zpravidla není jediným důkazním prostředkem, kterým lze prokázat spornou skutečnost. Pověstí se nabízí celá řada jiných právních instrumentů, jejichž provedení je méně časově náročné. Již jen a pouze proto by měl správce daně zejména před provedením výsledku bývalého člena statutárního orgánu zvažovat, jakou vypovídací hodnotu je možné od tohoto důkazu objektivně očekávat, a to i s přihlédnutím k dosavadnímu časovému průběhu konkrétního daňového řízení.

Institut výpovědi – srovnání s prostředím civilního procesu

Výpověď osob zúčastněných na správě daní, jejichž bezprostřední účast v daňovém řízení je nutná, se zajišťuje prostřednictvím před-

volání. Vzhledem k širokému vymezení okruhu adresátů, vůči nimž je možné tento procesní instrument uplatnit, lze dospět k závěru, že nic nebrání tomu, aby u všech osob, kterým jsou přiznávána práva a ukládány povinnosti v sepětí se správou daní a jejichž osobní prvek je nezbytný, správce daně vynutil jejich účast na jednání.¹⁸

Jakkoli netřeba klasifikovat osoby, které lze předvolat při správě daní, krátkou zmínku si zaslouží daňový subjekt, jehož v zásadě není namístě vyslýchat, neboť rozhodné skutečnosti by měly být obsaženy v daňovém tvrzení a případné pochybnosti se primárně odstraňují písemnou formou. Pokud přesto správce daně považuje na podkladě konkrétních skutkových a právních důvodů osobní účast daňového subjektu za nezbytnou, daňový řád poskytuje adekvátní právní nástroje.¹⁹

Na druhou stranu není možné odmítnout daňový subjekt či jeho zástupce, pokud by chtěli při ústním jednání – i za účasti jiných osob zúčastněných na správě daní – odstraňovat pochybnosti sdělené mu správcem daně.²⁰

Oproti této obecné právní úpravě se občanský soudní řád vydal jinou cestou, když reflektoval rozmanitost společenských situací a jejich zohlednění ve sporných řízeních.

Výsledek současného člena statutárního orgánu je možno provést jen se souhlasem této fyzické osoby a zároveň za splnění druhého předpokladu – že nelze dokazovanou skutečnost prokázat jinak.²¹ Zákonná úprava vychází z předpokladu, že důkaz výsledkem účastníka je důkazem podpůrným, neboť zkušenosti z praxe hovoří o tom, že účastník je tak zainteresován na výsledku sporu, že jeho výsledek má obvykle jen velmi nízkou objektivitu, a tudíž i hodnotu.²²

Odlišná situace panuje v případě výsledku bývalého člena statutárního orgánu, jehož souhlas není vyžadován. Důvodem je skutečnost, že tato osoba již za právnickou osobu, která je účastníkem řízení, žádné procesní úkony činit nemůže, tj. nemůže ani jménem právnické osoby souhlasit či nesouhlasit se svým výsledkem.²³ Nicméně i tento důkazní prostředek je převážně subsidiární povahy, v důsledku čehož není možné na jeho podkladě doplňovat neúplná či chybějící skutková zjištění.²⁴

Na pozadí diskutovaných procesních úprav nutno dospět k závěru, že byť jejich legislativní rámec je odlišný, smysl a účel je *de facto* stejný.

16 Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, čj. 8 Afs 29/2013-44.

17 Blíže rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 58/2018-32, nebo ze dne 24. 5. 2018, čj. 3 Afs 45/2017-23.

18 Viz § 100 odst. 1 DŘ.

19 Srov. § 25 odst. 2 ve spojení s § 100 odst. 1 DŘ.

20 K tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 2. 2020, čj. 8 Afs 14/2018-81.

21 Srov. § 126 odst. 4 ve spojení s § 131 OSŘ.

22 Op. cit. sub 6.

23 LAVICKÝ, P. in LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský soudní řád I. Zákon o rozhodování některých kompetenčních sporů. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2016, komentář k § 126a OSŘ.

24 Dle nepsaného soudcovského pravidla není rolí účastníka řízení (v tomto případě bývalého) mluvit pravdu.

Něco málo k povinnosti mluvit pravdu

Co se týče kvality výpovědi, lze s ohledem na typologii vyslychaných osob rozpoznat značné rozdíly. Svědek vždy musí vypovědět pravdu, nehledě na to, zda v občanském soudním řízení či daňovém řízení.²⁵ Naopak bývalý či současný člen statutárního orgánu právnické osoby mají (nikoli musí) dle civilní úpravy vypovědět pravdu.²⁶ Zvolil-li daňový řád jinou koncepci, když tuto otázku výslovně neřeší, neznamená to, že by zaujal jiný přístup. Předpoklad, že tyto osoby mají – ale nemusí – vypovídat pravdu v průběhu daňového řízení, spočívá na principu autoaplikace, tj. že si daňové subjekty daň samy správně vypočítají, přiznají a zaplatí, a na důvěře státu ve správnost tohoto jednání.²⁷

Pokud tedy bývalí a současní statutární zástupci daňového subjektu v rámci svého výsledku uvedou zjevnou nepravdu, nedopustí se přestupku²⁸ ani je nelze stíhat pro trestný čin křivé výpovědi.²⁹ Princip zákazu nucení k sebeobviňování³⁰ se prosadí v obou případech. Fakt, že tyto osoby sledují jak v civilním soudním řízení, tak daňovém řízení vlastní zájmy, a proto nemusí vypovídat nezaujatě, by měl být dostatečně promítnut v rámci hodnocení důkazů.

V tomto směru snad netřeba obšírně dodávat, že nemají-li svědci, kteří alespoň dílčím způsobem mají zájem na výsledku řízení, příliš velkou tendenci vypovídat pravdu, u osob, které jsou na výsledku zainteresovány takřka vždy, to platí tím spíše. Nemusí – a zpravidla tomu tak není – jít přímo o lež, ale o přílišné ponoření do sporu, které účastníkovi znemožní, aby objektivně posoudil fakta, ke kterým má vypovídat.³¹

Pořádková opatření vs. následky porušení povinností při správě daní

Podle občanského soudního řádu, jak již zmíněno výše, musí současný statutární zástupce s výsledkem souhlasit. Tato osoba může být předvolána až po udělení souhlasu, proto je v podstatě vyloučeno uvažovat o uložení pořádkové pokuty.³² Patrně mnohem častěji bude tento donucovací prostředek uplatňován, pokud předvolání nevyhoví bývalý člen statutárního orgánu, jehož souhlas zákonem vyžadován není. Obdobně při správě daní lze postihnout pořádkovou pokutou³³ osobu zúčastněnou na správě daní – mezi ty, pro připomenutí, lze zařadit jak bývalého, tak současného člena statutárního orgánu daňového subjektu –, která se na základě zpravidla opakovaného předvolání nedostaví k jednání bez dostatečné omluvy. S tímto pořádkovým opatřením by

však mělo být zacházeno velmi uvážlivě, neboť výsledky těchto osob zřejmě takřka nikdy nebudou klíčovým důkazem k objasnění skutkového stavu případu.

Jestliže uložení pořádkové pokuty nesplní svůj účel, v úvahu teoreticky přichází předvedení osoby příslušným bezpečnostním sborem. V tomto směru nutno s ohledem na nízký důkazní potenciál výsledku trvat na velmi zodpovědném přístupu správce daně. Jakkoli je tedy možné uzavřít, že tento donucovací prostředek se v zásadě v praxi neprosadí, bez dalšího a za všech okolností jeho použití vyloučit nelze.

Pocity bezbrannosti byly klamné

Na první pohled se mohlo zdát, že správce daně při vedení důkazního řízení a výkladu procesních institutů obsažených v daňovém řádu – svědek, účastník řízení, daňový subjekt či jiná osoba zúčastněná na správě daní, nutně musí v případě úvah o provedení výsledku díky kusé či absentující právní úpravě v daňovém řádu balancovat na samé hranici jejich ukotvení v platném právu.

Při bližším zamyšlení a rozboru problému se ovšem potvrdila aplikační provázanost jednotlivých procesních předpisů (daňový řád a občanský soudní řád), v důsledku čehož je správce daně v každé fázi daňového řízení vybaven adekvátními instrumenty k zajištění provedení tohoto důkazního prostředku, a tím i naplnění cíle správy daní za důsledného apelu na dodržování základních zásad správy daní.

Jakkoli tedy daňový řád výslovně neobsahuje pravidla pro výslech bývalého či současného člena statutárního orgánu daňového subjektu, neznamená to, že bližší podmínky pro provedení tohoto procesního úkonu nejsou v zákoně – nebo lépe a přesněji řečeno v právním řádu – stanoveny *implicite*, tedy že neplynou z povahy věci. Uvedené však samozřejmě nebrání, aby kdykoli v budoucnu převážil pozitivistický směr právního myšlení a na základech praxí ošlehané úpravy občanského soudního řádu byl novelizován daňový řád. Toto řešení však patrně nalezne jen pramálo zastání, neboť přísně kazuistická úprava s sebou logicky přináší více nejasností a problémů pro spravedlivé uspořádání právních vztahů, než je tomu v případě menšího počtu pravidel chování, zato však jasných a stručných.

Stručně a závěrem – jak výslech současného, tak bývalého člena statutárního orgánu v daňovém řízení provést lze, a to i bez návrhu takového důkazu daňovým subjektem. ■

25 Srov. § 126 odst. 1 OSŘ, resp. § 96 odst. 1 DŘ.

26 Viz § 126 odst. 4 ve spojení s § 126a odst. 2 a § 131 OSŘ.

27 Radim Boháč [rozhovor vedl] Ondřej Klička. *Ad Notam*, 2016, č. 3, s. 26–28.

28 K tomu § 2 odst. 2 písm. f) zákona č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích.

29 Viz § 346 TZ.

30 Srov. interpretaci čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod, ve znění nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, sp. zn. I. ÚS 1849/08.

31 JIRSA, J. in JIRSA, J. a kol. *Občanské soudní řízení. Soudcovský komentář. Kniha I (§ 1 až 250l o. s. ř.)*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2023, komentář k § 131 odst. 2 OSŘ.

32 Srov. § 53 OSŘ.

33 Viz § 247 odst. 2 DŘ.

Navždy tak trochu jiní?

Prvních dvacet let Nejvyššího správního soudu¹



JUDr. Barbara Pořízková,
místopředsedkyně
Nejvyššího správního soudu



JUDr. PhDr. Karel Šimka,
LL.M., Ph.D.,
předseda Nejvyššího správního soudu

Tento příspěvek vznikl v rámci oslav 20 let existence NSS.

Státy se udržují idejemi, které stály u jejich vzniku. Platí to i o instancích? Myslíme si, že ano.

NSS se rodil jako soud zcela nový. Jeho vztah ke správnímu soudnictví devadesátek, ale i k tomu prvorepublikovému a předlitavskému, byl mixem continuity a vědomého přetržení tradic. Pokračujeme ve středoevropském modelu správní justice chránící veřejná subjektivní práva jednotlivce. Jazyk našich rozsudků je stridmý, bez silných emocí, se snahou o přesnost a důkladnost. Ale jsme ostražití k úřednickému formalismu a kafevské anonymitě byrokratických mechanismů. Ke státu bez kontroly, opojenému svou mocí. Dějiny nás poučily, že instituce moderního státu mohou být nejen únavné a dusivé, ale i kruté a nelidské. Lidská práva proto bereme vážně. A více než naši předchůdci klademe důraz na komfort, vstřícnost, otevřenost, interaktivitu, někdy až hravost. Jsme tu pro lidi a rádi bychom, aby to lidé věděli a vnímali. Myslíme si o sobě, že jsme tak trochu jiný soud. A snad jím i jsme. Snad to není jen pyšná iluze.

Náš étos se rodil v prvních deseti letech „otevřením studánek“. K mnoha agendám do té doby skrytým v labyrintu byrokracie jsme nově vpustili soudní kontrolu. Někteří nám to vyčítali a jistě budou i nadále. Myslíme si však, že to bylo ve výsledku správně, i když jsme si vědomi těžkostí s tím spojených, třeba nového alibismu a formalismu skrytého za dlouhými texty odůvodnění nyní soudem přezkoumatelných správních rozhodnutí.

Stejně tak jsme si osvojili zásadu *in dubio pro libertate*. Tedy že v šedé zóně nejasnosti je to v oblasti veřejného práva zásadně stát, který nese riziko chyby, a ne jednotlivec. A že je na státu, aby právo, které tvoří a vymáhá, formuloval dostatečně jednoznačně.

Součástí naší DNA se vedle otevřenosti k lidem, našim „zákazníkům“, stala i otevřenost vůči světu, v němž žijeme. Evropské

a mezinárodní právo je nám denním chlebem. Předběžná otázka k Soudnímu dvoru EU v nás nevyvolává ani strach, ani debutantské vzrušení. Podali jsme jich za těch dvacet let přesně čtyřicet, v průměru každý rok dvě. Několik z nás mělo či má tu možnost se na činnosti unijních a mezinárodních soudních institucí přímo podílet. Ani s Ústavním soudem neválcíme, až na drobné pohraniční šarvátky zhruba jednou za dvacet let. Namísto toho se snažíme své rozsudky odůvodňovat natolik precizně, aby i on uznal, že svou práci děláme dobře. Daří se to.

Soudem otevřeným jsme se stali i tím, odkud k nám přichází naši noví kolegové. Víme, že potřebujeme zkušenost ze správního soudnictví. A že hierarchie a kariérní postup mají své místo při vytváření řádu a stability. Proto větší část našich soudců tvoří lidé se zkušeností z první linie správní justice – ze správních úseků krajských soudů. Zároveň si myslíme, že je třeba se neustále vystavovat podnětům zvenčí. Nezapouzdřit se, vnímat, jak se svět mění, a měnit se v přiměřené míře také. Uvědomujme si, že pohled na svět zevnitř justice je nutně omezený, jednostranný, možná někdy až příliš ovlivněný pravidelností a jistotami spojenými se soudcovskou funkcí. Víme, že svět tam venku, mimo soudní kanceláře, je někdy divoký a plný všelijakých rizik. Potřebujeme mít pochopení i pro tyto rysy života. Proto menší, ale významnou část našich soudců tvoří lidé z prostředí mimo justici. Původně advokáti a daňoví specialisté, akademici, správní úředníci.

Ať už k nám přicházejí lidé odkudkoli, snažíme se, aby šlo o vysoce inteligentní profesionály, kteří jsou schopni přemýšlet v širokých souvislostech i ve velmi jemném detailu. A rozumět nejen právu v úzkém slova smyslu, nýbrž i širšímu společenskému kontextu, v němž působí. Musíme být schopni neustále vstřebávat nové informace a řešit i problémy, s nimiž jsme dříve nebyli konfrontováni. A umět to, co dělá soudce soudcem – rozhodovat uvážlivě a s oporou o přesvědčivé argumenty. Jsme soudem precedenčním a víme, že naše rozhodnutí mají vliv na svět okolo nás.

¹ Tento text vyšel poprvé v publikaci *Tak trochu jiných dvacet let. 20 let NSS* (editoři Lucie Nechvátalová a Karel Šimka), Nejvyšší správní soud, Brno 2023, str. 129-131.

Máme v rukou osudy lidí, velkých majetkových hodnot, budoucí podobu naší země. Za nenápadnou a zdánlivě neutrální fasádou právníckého jazyka se skrývají hodnoty, zájmy a vztahy. Musíme jim porozumět a hledat a nacházet jejich spravedlivé uspořádání.

Náš soud se rodil jako společenství lidí různých rolí, kteří však měli společný cíl – vybudovat profesionální a přátelskou instituci. V průběhu oněch dvaceti let se na tom podílelo téměř 60 soudců u nás trvale působících a přes 30 dalších dočasně přidělených. A s nimi více než 600 dalších zaměstnanců. Asistenti soudců, poradci v Oddělení dokumentace a analytiky, lidé v kancelářích soudních senátů či na podatelně i v nejrůznějších pozicích v provozní administrativě. Základem soudu jsou přirozeně soudci, ale oni sami by mnoho nezmožili, pokud by neměli k ruce skvělé právníky, s nimiž mohou své kauzy konzultovat, a patřičnou administrativní podporu od vedoucích kanceláří a zapisovatelek, IT specialistů, personalistů, účetních či správy budovy. Po prvotním provizoriu jsme brzy získali krásné, reprezentativní a pohodlné sídlo v centru Brna, v němž se dobře pracuje a o které se pečlivě staráme. I proto je i po necelých dvaceti letech stejně elegantní jako v době, kdy jsme se do něho stěhovali.

Je to možná troufalé, ale po dvaceti letech před námi nestojí žádný problém, který bychom nedokázali s patřičným úsilím řešit a vyřešit. Zahlcení agendou, jemuž jsme byli vystaveni v posledních několika letech, snad postupně zvládneme navýšením kapacity našeho výkonu. Kvalita našich rozhodnutí zůstává solidní, i když prostor ke zlepšení určitě je. Vše funguje, zdá se, jak má a jak jsme si možná představovali, když jsme před dvěma desítkami let začínali. Nemí žádný konkrétní velký cíl v dále, k němuž bychom se měli upínat.

Ústavní a právní stát je křehký a ke svému přežití potřebuje podmínky, které není lehké zajistit. V míru a bezpečí a v přiměřeném blahobytu je prostor pro ochranu práv větší než pod palbou a v nouzi. Doba, v níž žijeme, ukazuje, že nic nemusí zůstat samozřejmé a že včerejší jistoty se ze dne na den mohou změnit v chaos bez nadějných vyhlídek. V našich končinách zatím mír a životní komfort přetrvávají, a tak snad i ústavní a právní stát bude fungovat jako dosud. A soudy zůstanou jeho klíčovými pilíři.

Výzvou, před kterou do budoucna stojíme, je tedy zejména unést každodennost a nenechat se jí semlít. Udržet si kvalitu, profesionalitu, důvěryhodnost i laskavý charakter také v dalších letech. Projít klidně a bez velkých výkyvů v judikatuře generační obměnou a zůstat i poté pestří a všestranní.

Tak trochu jiný soud je možná tak trochu klišé. Ale možná není. V průběhu let jsme vytvořili společenství lidí, které spojuje nejen společná práce, ale i přátelství, společné zájmy a inspirativní prostředí, v němž v Brně žijeme. Debaty o všem možném, které spolu vedeme při nejrůznějších příležitostech – při práci nad spisy, na obědech, na diskusních fórech, na konferencích, i třeba večer v hospodě či v baru po zhlédnutí nové skvělé hry v Huse na provázku – z nás tvoří společenství lidí různých názorů a hodnot, ale přece jen v něčem společné identity. Jsme spříznění volbou, kterou jsme učinili, když jsme se, někdo nedávno, jiný před mnoha lety, stali součástí onoho tak trochu jiného soudu. Tato volba je i závazkem. K tomu, aby odpověď na otázku, odkud že jsi, na kterou dotázaný odpoví, že z NSS, zněla hrdě. Ne tak trochu hrdě. Prostě hrdě. ■

Média Komory daňových poradců ČR



Bulletin: DO HLOUBKY TÉMATU

- / Tematické zaměření každého čísla
- / Vysoce odborné články
- / Recenzovaný obsah
- / Odborný garant každého čísla
- / Stavovská společenská rubrika

čtvrtletně
tištěná
a elektronická
verze



e-Bulletin: CO BYSTE NEMĚLI PŘEHLÉDNOUT

- / Zpravodajství ze světa daní a účetnictví
- / Aktuální daňová legislativa a praxe
- / Informace z dění v Komoře
- / Lifestyleová témata a zajímavosti
- / Osobní rozvoj

@
každý měsíc
elektronicky

Přehled členů Redakční rady Bulletinu KDP ČR



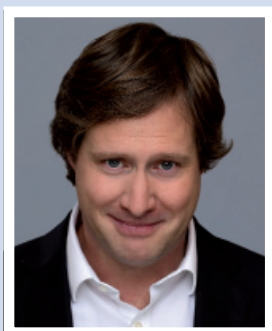
Ing. Michal Dvořák

Daňový poradce, ev. č. 5700. Vystudoval Vysokou školu ekonomickou v Praze, kde se zaměřil především na zdanění a daňovou politiku. V rámci bakalářského studia se zabýval karuselovými podvody, jejichž problematika byla předmětem závěrečné práce. V magisterském studiu přeměroval své zaměření na zdanění svěřenských fondů. V roce 2021 složil zkoušky daňového poradce, po kterých se v soukromé sféře soustředil především na problematiku daňového řádu a daňových litigací. Je partnerem ve společnosti Dvořák & Juriga, kterou spoluzaložil po úspěšném složení daňových zkoušek ještě při studiu na vysoké škole. Ve společnosti se zaměřuje zejména na problematiku daní z příjmů právnických osob.



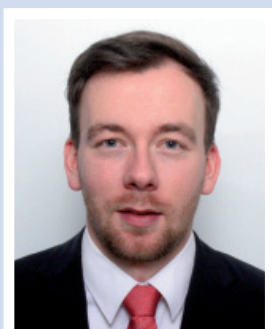
JUDr. Jana Fuksová, LL.M.

Působí jako advokátka se specializací na daňové právo, zkoušky daňového poradce složila v roce 2015. V současnosti je členkou Redakční rady Bulletinu KDP ČR a několika odborných sekcí KDP ČR. Působí ve společnosti KPMG, kde se věnuje zejména daňovým sporům, zdanění finančních institucí a mezinárodním daňovým aspektům. Účastní se konferencí na nejrůznější daňová témata, věnuje se rovněž školicí a publikační činnosti.



doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D.

Je vědeckým pracovníkem ÚSP AV ČR, docentem na katedře soukromého práva PF UPOL a členem vědecké rady CRI VŠE. Současně působí jako advokát a také of counsel v PRK Partners. Při své vědecké, pedagogické a publikační praxi se zaměřuje zejména na korporáční a insolvenční právo a současně také na obecné otázky právnických osob. V poslední době věnuje rovněž pozornost překryvům korporáčního a fundačního práva. Část svých aktivit věnuje rovněž legislativě a je členem Legislativní rady vlády.



Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.

Získal magisterský titul na VŠE v Praze v oboru Zdanění a daňová politika a rovněž LL.M. v oboru mezinárodního daňového práva na WU ve Vídni. Má více než 10 let zkušeností s poradenstvím v daňových záležitostech v soukromém (certifikovaný daňový poradce v ČR) i veřejném sektoru (včetně Evropské komise). V současné době působí v oddělení Mezinárodní zdaňování, odbor Daně z příjmů, na Ministerstvu financí ČR, kde se věnuje primárně problematice smluv o zamezení dvojímu zdanění. V rámci řady výzkumných a pedagogických aktivit spolupracuje mj. s VŠE v Praze či Právnickou fakultou UK.



Mgr. Lenka Krupičková

Vystudovala Právnickou fakultu Masarykovy univerzity v Brně. Absolvovala stipendijní pobyt na univerzitě ve švýcarském Fribourgu a postgraduální studium na Univerzitě Johanna Keplera v rakouském Linci. V letech 2010 až 2017 působila jako advokátka, byla současně kvalifikovanou daňovou poradkyní. Ve své praxi se specializovala na zastupování v daňových sporech před správci daně a soudy a na poradenství v oblastech daní, správního práva a obchodního práva. V roce 2018 byla jmenována soudkyní Nejvyššího správního soudu; od června 2023 je členkou jeho rozšířeného senátu. Je také členkou Rady Justiční akademie. Přednáší pro odbornou veřejnost a publikuje zejména v oboru daní.



Ing. Mgr. Vít Křivánek

Vystudoval Právnickou a Ekonomicko-správní fakultu Masarykovy univerzity. Působil tři roky v legislativním odboru Ministerstva financí ČR. Následně se s přechodem do soukromé sféry začal věnovat zastupování daňových subjektů před správci daně i před správními soudy. Od roku 2017 je daňovým poradcem a od roku 2022 advokátem. V současné chvíli zastává roli Partnera a Head of Tax Litigation ve společnosti BDO. Je rovněž zkušebním komisařem Komory daňových poradců ČR. Mimo pracovní povinnosti občasně publikuje a přednáší.



Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D.

Je absolventem Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze (VŠE) oboru Účetnictví a finanční řízení podniku a Národohospodářské fakulty VŠE oboru Hospodářská politika. V roce 2023 dokončil doktorské studium na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE. Na katedře se aktuálně podílí na výuce bakalářských i magisterských kurzů a výzkumu v oblasti zdanění, přeměn obchodních společností či IFRS. V současnosti působí na Specializovaném finančním úřadu (SFÚ) v Odboru výkonu daní pro finanční sektor. Kromě finančních institucí se pracovním též zabývá přeměnami obchodních společností u subjektů spravovaných SFÚ. Je garantem a přednášejícím kurzu Přeměny obchodních společností v rámci systému průběžného vzdělávání zaměstnanců Finanční správy.



Ing. Josef Nešleha

Ve svém profesním životě se věnuje dvěma směrům. V první řadě je to výkon účetní praxe, kterou vykonává jako osoba samostatně výdělečně činná. Do této oblasti lze také zařadit jeho působení na pozici CFO jisté společnosti v Brně, kde má v gesci veškerou ekonomickou, daňovou a účetní agendu.

Jeho druhá profesní oblast je vzdělávání. V současné době se věnuje zejména vzdělávání ve firmách, okrajově pak na akademické půdě.



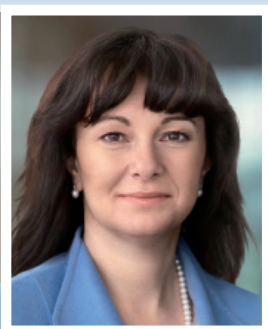
JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D.

Je advokátkou a řídicí partnerkou advokátní kanceláře Nováková+Partners. Externě přednáší a publikuje především z oblasti daňového práva procesního a řízení před správními soudy. Je členkou Legislativní rady vlády, pracovní skupiny na daňový proces při Ministerstvu financí, disciplinárního výboru Rady pro veřejný dohled nad auditem či Redakční rady Bulletinu Komory daňových poradců ČR. Za rok 2018 byla vyhlášena právníkem roku v kategorii finanční právo. Nadto, za roky 2010, 2012 a 2016 byla zvolena „Daňovou hvězdou roku“ v oblasti správy daní.



Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D.

Je metodikem účetnictví ve společnosti BDO Audit s. r. o., kde vedle účetně-metodické podpory auditních týmů zajišťuje interní i externí školení v oblasti národní i mezinárodní regulace účetnictví a účetního výkaznictví. Současně působí na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, kde garantuje celoškolsky povinný předmět Účetnictví I. V lektorské i výzkumné činnosti se zaměřuje na oblast účetnictví podnikových kombinací a související problematiku oceňování podniků. Je členem Komory daňových poradců ČR a Komory certifikovaných účetních a lektorem přípravných kurzů na Komoře auditorů ČR.



doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. – vedoucí Redakční rady

Daňovým poradcem je od roku 1993, v současnosti je členkou Prezidia KDP ČR a vedoucí Redakční rady Bulletinu KDP ČR. Vykonává také funkci zkušební komisařky pro kvalifikační zkoušky daňových poradců. Pracuje jako partner ve společnosti TPA Group. Působí také jako docentka na Vysoké škole ekonomické v Praze, katedře finančního účetnictví a auditingu.

Specializuje se na propojení účetnictví a daně z příjmů právnických osob s obchodním právem, přeměny korporací. Věnuje se vzdělávání v oblasti účetnictví a daní, má bohatou publikační činnost včetně několika odborných knih.



doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

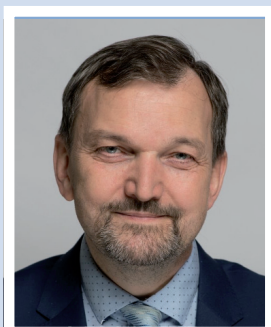
V současné době je vedoucí katedry veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze. Garantuje a vyučuje kurzy zejména z oblasti mezinárodního zdanění příjmů a koordinace sociálního zabezpečení. V rámci výzkumné činnosti se věnuje různým aspektům zdanění. Je členkou redakční rady časopisu European Financial and Accounting Journal a Bulletinu Komory daňových poradců ČR.

Registrovanou daňovou poradkyní je od roku 2004. Praxi v daňovém poradenství získala zejména během působení v poradenských firmách a rovněž v letech 2006 až 2012 jako vedoucí Sekce sociálního a zdravotní pojištění v rámci Odborného kolegia Komory daňových poradců ČR. V letech 2012 a 2013 pracovala na Ministerstvu financí ČR jako odborník na veřejné pojištění. Od roku 2009 je zkušební komisařkou garantující daňovou část profesní zkoušky auditora a spolupracuje i na tvorbě zkušebních testů pro daňové poradce.



Ing. Marie Velflová

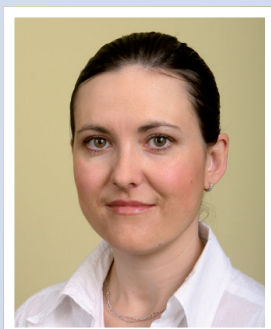
Pracuje jako daňový poradce ve společnosti Deloitte Česká republika a zaměřuje se na oblast daně z příjmů právnických osob a účetnictví. Za svou dlouholetou praxí získala zkušenosti nejen z daňového poradenství především pro výrobní společnosti, ale také ze svého působení metodika na Ministerstvu financí České republiky. Je zkušební komisař Komory daňových poradců ČR s bohatou lektorskou a publikační činností a držitelem certifikátu ACCA DiplIFR.



MVDr. Milan Vodička

Od roku 1995 je daňovým poradcem, v současné době člen Prezidia a vedoucí Sekce pro informační technologie Odborného kolegia KDP ČR, člen Technology Tax Committee při CFE Europe.

V letech 1993 až 2009 se nacházel ve vrcholovém managementu nadnárodních softwarových firem. Specializuje se na oblasti spojené s IT, především digitální právní jednání, elektronickou komunikaci, eGovernment apod. Má za sebou bohatou přednáškovou a publikační činnost, včetně několika odborných knih.



Ing. Hana Zídková, Ph.D.

V současné době působí na katedře veřejných financí Vysoké školy ekonomické v Praze, kde se věnuje jak pedagogické, tak výzkumné činnosti. Vyučuje bakalářské a magisterské kurzy z oblasti zdanění spotřeby. V rámci výzkumné činnosti se zabývá především systémem a výběrem DPH a daňovými úniky.

Od roku 1999 je daňovou poradkyní. Praxi v daňovém poradenství získala zejména během působení ve společnosti Arthur Andersen a EY, kde se postupně specializovala na DPH a spotřební daně. Je členkou Sekce DPH Odborného kolegia Komory daňových poradců a je zkušební komisařkou garantující daňovou část profesní zkoušky auditora. ■



Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 5. června 2023 proběhlo v Rytířském sále v prostorách Nové radnice v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová a viceprezident Komory Petr Toman.







Přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce

V průběhu srpna a září 2023 se opět konaly přípravné kurzy ke kvalifikačním zkouškám na daňového poradce. Probíhaly na tradičním místě v Praze u Karlova mostu v budově ČSVTS, Novotného lávka, a také v Brně, v sídle Komory. Kurzy probíhaly kombinovaně, tedy jak prezenčně, tak i online formou. Obsahem těchto kurzů byly standardně hlavní i malé daně, teorie i příklady, daňový řád a účetnictví.



XIV. ročník golfového turnaje KDP ČR

Na čtyři desítky účastníků vyrazilo dne 11. září 2023 do golfového resortu Black Bridge v Praze, aby poměřilo své síly v golfovém turnaji pořádaném Komorou. Za podporu a možnost ocenit nejlepšího hráče věcnou cenou děkujeme společnosti OK GROUP, a. s.



25. letní sportovní hry KDP ČR

Komora uspořádala ve dnech 6. až 8. září 2023 již 25. ročník letních sportovních her. Tradičně se akce konala ve Sportovním centru v Nymburku. Účastníci soutěžili v kolektivních sportech (fotbal, volejbal, štafeta v plavání, čtyřhra v tenise, bowling), individuálních sportech (stolní tenis, badminton, tenis, šachy, minigolf, mölkky), a pobavili se také u sportů doplňkových (KUBB, kolo, in-line). Vítězové převzali svá ocenění na společenském večeru. Tři účastníci obdrželi ocenění za účast na všech 25 ročnících sportovních her. Celou akci provázelo krásné slunečné počasí.



DAŇOVÁ KRIMINALITA – AKTUÁLNÍ OTÁZKY

13. ŘÍJNA 2023



PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova

Komora daňových poradců ČR ve spolupráci s Právnickou fakultou Univerzity Karlovy připravila jednodenní specializovaný kurz na téma daňové kriminality.

- 8:30–9:45** „Trestněprávní aspekty daňového práva“
prof. JUDr. Radim Boháč, Ph.D., JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.
- 09:45–10:00** přestávka
- 10:00–11:30** „Trestný čin zkrácení daně podle § 240 tr. zákoníku“
JUDr. František Púry, Ph.D.
- 11:30–11:40** přestávka
- 11:40–13:20** 1) „Trestný čin neodvedení daně podle § 241 tr. zákoníku“
2) „Podmínky účinné lítosti u daňových trestných činů (§§ 33, 242 tr. zákoníku)“
doc. JUDr. Bc. Vladimír Pelc, Ph.D.
- 13:20–14:20** přestávka na oběd
- 14:20–15:50** „Typické případy, s nimiž se setká obhájce v rámci obhajoby v řízeních o daňových trestných činech“
JUDr. Ondřej Trubač, Ph.D., LL.M., Mgr. Patrik Koželuha, Ph.D.
- 15:50–16:00** přestávka
- 16:00–17:00** „Missing Trader a prevence trestní odpovědnosti“
JUDr. Ing. Jan Vučka

Prezenčně Praha / online
www.kdpcr.cz/danova-kriminalita

zpět na obsah



NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

V Á S Z V E N A

14. ROČNÍK ODBORNÉHO SEMINÁŘE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
PREZENČNĚ / ON-LINE STREAM

PÁTEK 1. PROSINCE 2023
OD 9:00 DO 16:00 HODIN

Dovolujeme si Vás pozvat již na 14. ročník tradičního odborného semináře pořádaného Národní účetní radou. Hlavním tématem letošního semináře budou novinky v daních, novela zákona o účetnictví a novela zákona o auditorech pro rok 2024. Dále se v průběhu semináře zaměříme na připravovaný zákon o účetnictví a doporučení správných postupů v účetnictví, auditu a daních. Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance Finanční správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění jejich kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

08:00–09:00	Prezence	Přednášející
09:00–09:15	Zahájení semináře NÚR	Ing. Petra Pospíšilová úřadující předsedkyně NÚR, prezidentka Komory daňových ČR
09:15–10:00	Aktuální informace k přípravě nového zákona o účetnictví	JUDr. Ing. Stanislav Kouba, Ph.D. vrchní ředitel sekce 05 Daně a cla MF
10:00–10:30	Změny v daních pro rok 2024	
10:30–11:00	Přestávka	
11:00–11:45	Zavedení funkční měny od roku 2024	Ing. Jiří Pelák, Ph.D. ředitel odboru 28 – Účetnictví, oceňování a související odborné profese MF, katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
11:45–12:30	Příprava a ověrování zpráv o udržitelnosti – implementace směrnice CSRD	doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. prezident Komory auditorů ČR, katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
12:30–14:00	Oběd	
14:00–14:30	Nový režim zdaňování kursových rozdílů od roku 2024	doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. auditorka a daňová poradkyně, členka prezidia KDP ČR, partner TPA
14:30–15:00	Nová struktura účetních výkazů pro neziskové organizace v novém zákonu o účetnictví	Ing. Simona Pacáková auditor, daňový poradce a soudní znalec ADU.CZ s.r.o.
15:00–15:30	Účetní zobrazení leasingu	Ing. Libor Vašek, Ph.D. katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
15:30–16:00	Diskontování dlouhodobých dluhů a pohledávek	Ing. Alice Šrámková daňová poradkyně, Komora certifikovaných účetních
16:00	Závěr semináře	



NA SEMINÁŘ SE MŮŽETE PŘIHLÁSIT NA:
WWW.KDPCR.CZ/NUR



[zpět na obsah](#)



www.kdpcr.cz