

Bulletin



Komory daňových poradců ČR



4/2025

- TÉMATA VYDÁNÍ: Výměna informací; Pilíř II
- Rozhovor: Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. z oddělení Mezinárodní zdaňování Ministerstva financí ČR
- Není „kachna“ jako kachna, aneb základní vhled do problematiky mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní
- Koordinace a důvěra: Klíčové pilíře spolupráce při správě DPH
- Daňové podpory v dorovnávacích daních



***Příjemné prožití vánočních svátků a mnoho
pracovních i osobních úspěchů v roce 2026***

přeje Komora daňových poradců České republiky

Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

říká se, že data jsou nová ropa. Stejně jako průmysl se ani dnešní daňové systémy a daňové správy bez dat neobejdou. Finanční správy po celém světě tuto „novou ropu“ aktivně získávají, těží a propojují – a my jsme v posledních letech svědky neustále narůstajícího objemu informací, které jim jsou k dispozici díky mezinárodním dohodám, evropským směrnicím i národním předpisům. I česká daňová správa se neustále posouvá ve zpracování dat i v rychlosti jejich vyhodnocování, jak ostatně opakovaně zaznívá v mediálních vyjádřeních jejích čelních představitelů.

Přesto se s překvapivou pravidelností setkáváme s přesvědčením některých klientů, že „finanční úřad přece nemá jak na to přijít“. I proto jsme se rozhodli věnovat část tohoto čísla výměně informací v daňových otázkách, abychom realisticky ukázali, jak výrazně se změnila infrastruktura, ve které správci daně i poradci fungují. Automatická výměna informací, nové datové standardy, přeshraniční reportování a pokročilé analytické nástroje nejsou teorií, ale každodenní realitou, která zásadně ovlivňuje rizika, odpovědnost i kvalitu poradenství.

Nejprve se podíváme na oblast přímých daní. Přehled různých výměn informací představí Jan Rohan, na kterého s praktickými aspekty naváže Jiří Vojtěch. Jak Českou republiku hodnotí ostatní státy, vysvětlí Radovan Zídek. Průřez výměnou informací v oblasti nepřímých daní sepsala Karolína Procházková. Informace a jejich zveřejňování zasahují i do účetních závěrek. Jak? To ve dvou článcích popisuje Hana Kubcová. Co nás čeká do budoucna v podobě Evropského jednotného přístupového bodu, poodhalí autorky Martina Šinályová a Jana Macáková.

Druhé velké téma tohoto vydání – Pilíř II neboli dorovnávací daně – jsme již v minulosti pokryli samostatným číslem. Od té doby ale uplynul čas, míra poznání se významně posunula a termín prvních podání na finanční úřady se nezadržitelně přiblížil. To, co bylo dříve předmětem obecných úvah, dnes řada poplatníků řeší v praxi. Na úvodní článek k problematice dorovnávacích daní z pera Lukáše Svobody naváže článek o podáních, která daňové subjekty čekají, od autorské dvojice Elišky Horákové a Petra Šlapáka. Jak se ve výpočtech dorovnávací daně popasovat s konkrétními otázkami, jako jsou daňové ztráty, investiční pobídky či odpočet na výzkum a vývoj, představí v samostatných článcích dvojice Petr Jedlička s Hanou Neumann a Marie Velflová. Velkým tématem Pilíře II je problematika odložených daně; na ni se zaměří dva články – Richarda Stiebala a Martiny Chrámecké Křížové. Na závěr nám Tereza Petrášová shrne, kam se ubírá mezinárodní debata v oblasti Pilíře II.

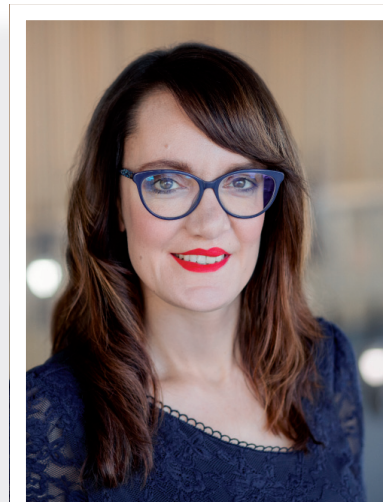
Na závěr opustíme vody mezinárodního zdanění a podíváme se na otázku skutečného dodavatele optikou autorské trojice Tomáše Rozehnal, Martiny Papulové a Davida Švancary. Dluhové kapacitě se věnuje článek Karla Brychty a jeho kolegů. Do polemiky o tom, zda doměření daně v některých případech nenahrazuje sankci, nás zasvětit Karolína Koubková a Patrik Koželuha. Číslo před společenskou rubrikou uzavře přehled kárných provinění advokátů, která by mohla být relevantní i pro daňové poradce, zpracovaný Ondřejem Málkem.

Věřím, že výsledná kombinace témat sice nenabídne odlehčené čtení k vánočnímu cukroví, ale přinese užitečné argumenty i inspiraci pro naši každodenní praxi.

Milí čtenáři, jménem celé Redakční rady bych Vám ráda popřála příjemný advent a klidné prožití vánočních svátků. Přeji Vám, ať do nového roku vstoupíte s úsměvem na rtech, který se tam bude v jeho průběhu pravidelně vracet.

S přáním krásného adventu a všeho nejlepšího do nového roku ■

JUDr. Jana Fuksová, LL.M.,
daňový poradce č. 5029, KPMG Legal s. r. o., advokátní kancelář,
vedoucí Redakční rady Bulletinu KDP ČR



Obsah

■ Úvodník

JUDr. Jana Fuksová, LL.M. 1

■ Rozhovor

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. 3

■ Výměna informací; Pilíř II

Není „kachna“ jako kachna, aneb základní vhled do problematiky mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní (Ing. Jan Rohan, Ph.D.) 6

Praktické aspekty správy vybraných typů automatické výměny informací v oblasti přímých daní (Ing. Jiří Vojtěch) 10

Procesy „Peer Review“ v daňové oblasti a Česká republika (Mgr. Radovan Zídek) 16

Koordinace a důvěra: Klíčové pilíře spolupráce při správě DPH (PhDr. Mgr. Karolína Procházková) 20

Účetní zprávy (Ing. Hana Kubcová) 25

Změny v podávání zpráv o udržitelnosti (Ing. Hana Kubcová) 30

Revoluce, nebo evoluce ve světě investování? Celoevropská databáze ESAP usnadní vyhledávání finančních a ESG informací (Mgr. Martina Šinályová, Ing. Jana Macáková) 37

Dorovnávací daně – specifika české právní úpravy (Ing. Lukáš Svoboda) 40

Dorovnávací daně v České republice (Ing. Eliška Horáková, Ing. Petr Šlapák) 46

Pilíř II: Základní rámec se zaměřením na ztrátovou českou společnost (Ing. Mgr. Hana Neumann, Ing. Petr Jedlička) 50

Daňové podpory v dorovnávacích daních (Ing. Marie Velflová) ... 61

Metoda odložené daně – proč a jak? (Ing. Richard Stiebal) 66

Odložená daň a její role ve výpočtu české dorovnávací daně (Ing. Martina Křížová Chrámecká, FCCA) 74

Daňové sympozium CFE 2025 – belgické ozvěny II. pilíře (Ing. Mgr. Tereza Petrášová) 79

■ Ostatní

Deklarovaný dodavatel v daních z příjmů a dani z přidané hodnoty (Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D., Ing. Mgr. Martina Papulová, Mgr. Bc. David Švancara) 83

Dluhová kapacita v praxi: Třináct klíčových faktorů z případu Mixon a jejich přenositelnost do českého prostředí (doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D., doc. Ing. Michal Ištok, Ph.D., doc. JUDr. Ing. Matěj Kačaljak, Ph.D., doc. Ing. Veronika Solilová, Ph.D.) 88

Daň jako sankce? Úvahy nad účelem ukládání daňových povinností v některých specifických situacích (JUDr. Karolína Koubková, JUDr. Patrik Koželuha, Ph.D.) 101

Kárná rozhodnutí České advokátní komory a jejich možný význam pro daňové poradce (JUDr. Ondřej Málek, Ph.D.) 108

■ Ze života KDP ČR

Valná hromada KDP ČR 117

Konference Digitální příležitosti a hrozby v daňovém poradenství 118

Společný seminář KDP ČR, NSS a MF ČR 119

Konference Nový zákon o účetnictví z první ruky 120

Klubové setkání Vysočina 120

16. ročník odborného semináře Národní účetní rady 121

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům 122



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 **22. 12. 2025**,

Datum předání do tisku: **22. 12. 2025**.

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

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com

Čtvrtletník řídí Redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí Redakční rady, Ing. Tomáš Hanáček, 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., JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., 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 nemusejí 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 Jiřím Kostohryzem

– oddělení Mezinárodní zdaňování Ministerstva financí ČR

Otázky kladli členové Redakční rady Bulletinu KDP ČR.

Co Vás baví na legislativní práci na MF ČR?

Teď to bude znít jako klišé, ale já si uvědomuji mimořádné štěstí, že se v mém případě sešlo několik faktorů, které dohromady působí, že mě moje práce na MF ČR baví a vidím v ní smysl. Jednak je to věcná náplň, kdy se věnuji převážně rozličným záležitostem souvisejícím se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění. K řadě aktivit, jako sjednávání daňových smluv či zastupování ČR na mezinárodních fórech, bych se jinde nedostal. Druhým, pro mě osobně neméně důležitým aspektem je lidský rozměr, kdy musím říci, že spolupráce s mými nejbližšími kolegy na ministerstvu je pro mě radost, a to jak po profesní, tak lidské stránce.

Co je pro Vás v této práci naopak nejtěžším aspektem?

Nic unikátního mě nenapadá. Specifika práce ve státní správě nejsou žádným tajemstvím a jistě není potřeba je zde rozvádět. Já vždy říkám, že práci, kterou dělám, dělám zcela dobrovolně (a s vědomím možných alternativ), jinými slovy, je evidentní, že pro mě osobně jednoznačně převažují pozitiva nad negativy.

Kromě práce na MF ČR působíte také jako člen redakční rady Bulletinu KDP. V čem Vaše role v redakční radě spočívá? Liší se od role ostatních členů z řad daňových poradců?

Cílem redakční rady je starat se a zajišťovat nejvyšší možnou úroveň a přidanou hodnotu každého z čísel Bulletinu pro jeho čtenáře. V tomto ohledu je má role naprosto stejná jako v případě kohokoli dalšího a žádný rozdíl necítím. Naopak fakt, že členy redakční rady nejsou výlučně aktivní daňoví poradci, s sebou nese pozitivum v podobě širších možností oslovování autorů k jednotlivým tématům apod.

Kam podle Vás směřuje světový vývoj mezinárodního zdaňování příjmů?

Obecně vnímám několik aktuálních trendů. Prvním z nich je nárůst počtu všemožných iniciativ v oblasti mezinárodního zdaňování příjmů v posledních cca 10 letech. Já naprosto rozumím tomu, že právo (a daně nejsou výjimkou) musí reagovat na společenský vývoj. Nicméně v kontextu běžících projektů nemám vždy úplně dobrý pocit z procesu jako takového ani z výsledného „produktu“, kdy jsou z mého pohledu některé iniciativy tlačeny příliš na sílu.



Druhým trendem, jehož počátky už lze pozorovat, je vyšší pozornost věnovaná zdaňování jednotlivců (ať už příjmů, či majetku). Dosud věnovaly mezinárodní organizace drtivou většinu prostoru ve své agendě zdaňování korporací, to se velmi pravděpodobně bude nyní měnit.

Dalším trendem je snaha o přesun od bilaterálních k multilaterálním řešením v řadě oblastí, což může na první pohled znít smyslně, nicméně mě osobně toto docela překvapuje, jelikož se zatím z mého pohledu poměrně jasně ukazuje, že konkrétně v oblasti zdaňování příjmů je problém nalézt široce akceptovatelná a dlouhodobě udržitelná „one size fits all“ řešení.

Současně mě trochu mrzí přístup a chování některých mezinárodních organizací na jedné straně a zároveň i nedostatečné sebevědomí konkrétních zemí v případech, kdy jsou „tlačeny“ do účasti

na projektech, jejichž přínos je pro ně přinejmenším diskutabilní. Jedním příkladem za všechny zapadajícím do kontextu tématu tohoto čísla Bulletinu budiž fakt, že v současné době zavádějí obecné korporátní daně i země, které takovéto daně dosud nevalovaly (či pouze ve velmi omezené míře), protože je prostě objektivně nepotřebují. Já rozumím, proč to dělají, ale nepříjde mi to jako „pokrok“ správným směrem. Z mého pohledu je zdravá konkurence i v daňové oblasti velmi prospěšná.

Pozorujete i nějaký zajímavý jev v kontextu sjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění?

Za své téměř devítileté působení na MF už jsem zažil desítky kol sjednávání smluv o zamezení dvojímu zdanění s mnoha zeměmi a dovolím si pro ilustraci jeden osobní postřeh. My vždy při jednáních, když druhá strana navrhuje jiný přístup v konkrétní věci (jiný text ustanovení, něco nového apod.), zdůrazňujeme, že jsme ochotni diskutovat (a případně akceptovat) téměř cokoli, ale požadujeme jasný popis toho, jak si druhá strana ono ustanovení vykládá, jak jej bude uplatňovat a vymáhat v praxi, jak toto funguje dohromady s tamními domácími předpisy atd. Z mého pohledu je znalost odpovědí na takovéto elementární otázky naprostým minimem, s čím bych měl na jakékoli jednání jít. Divili byste se však, jak často to samozřejmě není a ukáže se, že je něco považováno za prospěšné jen proto, že to je obsaženo v některém z „modelů“ (a to teď vůbec není kritika modelových smluv). Pro mě je naprosto nemyslitelné, že bychom my za ČR někomu navrhovali ustanovení, o kterém bychom nebyli schopni říci, proč jej navrhujeme a zda jsme vůbec schopni jej vysvětlit. Toto samo o sobě není jistě nic nového, jen mám pocit, že stále přetrvává v myslích mnoha expertů přílišná víra v to, že někdo jiný (OECD, OSN a další organizace) vyřeší problémy, kterým oni či jejich země čelí. To souvisí i s mojí odpovědí na předchozí otázku, kdy si některé mezinárodní organizace budují sféru svého vlivu i vytvářením nereálných očekávání.

Jak si stojí ČR v kvalitě daňového systému v porovnání s ostatními státy světa?

Za jednu z výhod své práce považuji skutečnost, že jako součást přípravy na každé jednání o nové smlouvě o zamezení dvojímu zdanění potřebuji alespoň v určité míře nastudovat vnitrostátní právo druhé jurisdikce (byť se silným zaměřením na zdaňování příjmů). Rovněž tak na řadě mezinárodních fór bývají z různých důvodů probírány konkrétní režimy konkrétních zemí. A v návaznosti na to musím říci, že jsem už viděl ledacos a další nové znalosti a zkušenosti mě stále utvrzují v tom, že v kontextu mezinárodního zdaňování příjmů bych se nebál konstatovat, že náš systém může být v mnohém pro ostatní inspirací.

Napadá Vás nějaká změna, která by ČR v otázce mezinárodního zdaňování prospěla?

Já si právě myslím, že jistý konzervativní přístup a postojová kontinuita jsou velkým benefitem ČR v této oblasti. A již mnohokrát se mi v praxi potvrdilo, že je potřeba každou změnu přístupu důsledně zvážit, než ji realizují. To vůbec neznamená ignorovat realitu

a celospolečenský vývoj, chci tím jen říci, že v dnešní době je nutné vidět různé lákavé iniciativy kriticky ve světle zájmů ČR a nebát se prosazovat přístup, který nemusí být vždy většinový.

Jaký je Váš názor na iniciativy OECD v daňové oblasti, např. Pilíř II?

Pro úplnost je dobré připomenout, že Pilíř II (konkrétně jeho část upravující minimální efektivní zdanění příjmů korporací) je součástí původně zamýšleného dvoupilířového řešení projektu „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy“. Z celého projektu je však paradoxně nejdále právě Pilíř II, který ale o zdaňování digitalizované ekonomiky vůbec není. Ostatním částem projektu je sice ze strany OECD/G20 Inkluzivního rámce BEPS oficiálně stále deklarována podpora, nicméně každý, kdo projekt sleduje, ví, že je prakticky vyloučeno, aby někdy došlo k reálné aplikaci všech jeho částí, konkrétně mám na mysli Pilíř I. Můj osobní pohled je takový, že někdy je prostě potřeba umět si přiznat, že se něco nepodařilo (z různých důvodů), vzít si ponaučení a posunout se dále. Ale to bývá občas problém. Nicméně toto rozhodně není jen deficit OECD, totožné rysy lze pozorovat např. v souvislosti s řadou iniciativ Evropské komise v oblasti příjmových daní.

Jak úspěšný bude v deklarovaných cílech konkrétně Pilíř II, si budeme muset ještě počkat, nicméně každému, kdo toto téma sleduje, netřeba popisovat, že od původní myšlenky Pilíře II, tj. opravdu globálního systému se zapojením co nejširšího okruhu zemí, je současný stav stále dost vzdálený.

Máte pocit, že takto komplexní a složité normy zabrání škodlivým daňovým režimům ve světě?

Argument boje proti daňovým únikům, škodlivým daňovým režimům a zajištění „spravedlivého“ zdanění je dnes používán ve spojitosti téměř s jakýmkoli novým návrhem, což občas může stavět politiky, kteří v konečné fázi o adopci pravidel rozhodují, do nekomfortní situace v tom smyslu, že není příjemné vystupovat proti návrhu, který je veřejnosti prezentován jako nástroj k boji proti nekalostem a zajištění spravedlivého daňového systému (ať už to tak opravdu je, či není).

U každého daňového systému lze posuzovat jeho jednoduchost a spravedlivost (pominu fakt, že vnímání spravedlivosti je do velké míry subjektivní záležitostí). Obecně platí, že čím je systém jednodušší (méně výjimek), tím je méně spravedlivý a naopak. Můj osobní názor je, že zejména řada nových návrhů z dílny mezinárodních organizací už se od určité rovnováhy příliš vychyluje na stranu oné „spravedlivosti“ a důsledkem jsou extrémně komplexní a na správu či vymáhání možná až příliš složitá pravidla. To navíc nezřídká v důsledku znamená, že jeden problém je vyřešen, ale další se vytvoří.

Učebnicovým příkladem tohoto není jen Pilíř II, ale např. i mnohostranná úmluva vypracovaná v minulosti pro účely možné implementace tzv. „Amount A“ Pilíře I totožného projektu pod záštitou OECD, která sama o sobě čítá cca 200 stran textu a komentář

k ní („Explanatory Statement“) má přes 600 stran. Když si toto dám do souvislosti s úzkou výsečí daňového systému, které by se měla tato pravidla dotknout, tak je zcela namístě zamyslet se nad smysluplností takového přístupu.

Jaký je Váš názor na upravený komentář k modelové smlouvě OECD?

Letošní aktualizace OECD modelové smlouvy je z mého pohledu opravdu jen evolucí, žádnou revolucí. To aktualizace OSN modelové smlouvy, která by již také měla být co nejdříve publikována, je o poznání radikálnější, zejména v kontextu nových ustanovení týkajících se zdaňování příjmů z poskytování služeb a obecně dalšího posilování práv na zdanění pro země zdroje příjmů.

ČR uplatnila výhradu k nové části komentáře k čl. 5 modelové smlouvy OECD, jenž se týká stálé provozovny a práce z domova. Jak tuto výhradu číst a uplatňovat při konkrétní aplikaci smlouvy o zamezení dvojímu zdanění?

Zde je třeba rozlišovat dvě věci. Jednou je logicky zvýšený zájem poplatníků a států o tuto problematiku jakožto důsledek narůstající mobility pracovníků. Rozumím i postoji řady zemí, které hledají cesty, jak omezit možnosti vzniku stálých provozoven z titulu práce z domova. Toto nikdo nerozporuje. V takové situaci však musí vyvstat otázka, jak změnit existující stav.

Až zvolený způsob „řešení“ je tou pro ČR problematickou částí. Nová část komentáře k čl. 5 modelové smlouvy OECD zavádí objektivně jiná kritéria pro práci z domova a jiná pro práci z kanceláře. A byť mohu mít pochopení pro věcný záměr, není něco takového prostě dle našeho názoru možné z čl. 5 odst. 1 modelové smlouvy OECD dovozovat. Aplikace nových pravidel by vedla v řadě situací k absurdním závěrům a dává charakteru využívaných prostor význam, jaký jim nepřísluší. Výhrada jasně veřejně deklaruje, že nový přístup nebude ze strany ČR podporován a uplatňován.

Pokud se smluvní strany konkrétní smlouvy shodnou, že mají zájem existující pravidla pro vznik a existenci stálé provozovny změnit, je zcela v pořádku to provést, ovšem řádnou cestou (např. sjednáním protokolu ke smlouvě). Já vím, že takovýto postup vyžaduje větší úsilí, trvá to déle atd. Nicméně představme si, že bychom takto přistupovali ke všem ustanovením modelové smlouvy v situacích, kdy zjistíme, že už nám existující pravidla úplně nevyhovují, resp. bychom si představovali jiné výsledky.

Pro úplnost mohu slíbit, že této nové výhradě ČR bude věnován dostatečný prostor v některém z příštích čísel Bulletinu.

Co byste poradil studentům, kteří uvažují o specializaci v mezinárodním zdanění?

Takováto specializace se dle mého dostává do roviny, kdy o ní nemusí uvažovat pouze studenti, kteří vědí, že se touto oblastí chtějí profesně zabývat, ale znalost určitého minima z oblasti pravidel mezinárodního zdaňování (nejen příjmů) je dnes užitečná už té-

U každého daňového systému lze posuzovat jeho jednoduchost a spravedlivost. Obecně platí, že čím je systém jednodušší (méně výjimek), tím je méně spravedlivý a naopak.

měř komukoli. A z pozice člověka, který se na tuto oblast profesně specializuje, nemám vůbec strach, že bych do budoucna neměl co dělat. Ostatně i narůstající počet studijních programů orientovaných tímto směrem mluví sám za sebe.

V ČR jsou otázky týkající se mezinárodního zdanění relativně málo judikovány. Počet sporů se počítá ročně spíše na jednotky než stovky. Čím si nízký počet sporů vysvětlujete?

Důvodů bude určitě více, ze své pozice si dovoluji zmínit jeden možný faktor. K současnému stavu může přispívat i přístup příslušných úřadů ČR (zkušenosti mám z pohledu MF ČR) k tzv. řešení případů dohodou dle stejnojmenného článku smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. K vyřešení každého případu je samozřejmě potřeba součinnosti orgánů dvou států, přístup ČR ke každému jednotlivému případu je však v mezinárodním srovnání velmi nadstandardní. Pokud je přijatelné řešení nalezeno v rámci takového řízení, nemusí se dotčení poplatníci obracet na soudy. ■

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.

Jiří Kostohryz absolvoval magisterská studia na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze a Institutu rakouského a mezinárodního daňového práva WU ve Vídni. Od roku 2017 působí na Ministerstvu financí ČR, konkrétně v odd. Mezinárodní zdaňování, kde se věnuje oblasti mezinárodního zdaňování příjmů, zejména problematice smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Zkušenosti má nejen z veřejné sféry (rovněž Evropská komise), ale též z privátního sektoru v ČR (certifikovaný daňový poradce) i zahraničí. Je členem Redakční rady Bulletinu Komory daňových poradců ČR.

Není „kachna“ jako kachna, aneb základní vhled do problematiky mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní¹

Obecně mezinárodní výměna informací patří v dnešní době mezi velmi efektivní nástroje správce daně, kterými lze zjistit nezbytné informace v zahraničí o českých daňových rezidentech, případně daňových nerezidentech majících příjem ze zdrojů v České republice. Účelem mezinárodní spolupráce je zajišťovat daňovou transparentnost, zamezovat dvojímu (ne)zdanění příjmů a zamezovat nekalým daňovým praktikám. Mnoho typů informací si správci daně vyměňují na automatické bázi v určitých časových intervalech a o těchto informacích je primárně tento článek.



Ing. Jan Rohan, Ph.D.,

*Centrum daňových studií
při Katedře obchodu a financí
Provozně ekonomické
fakulty ČZU v Praze*

I. Úvod – jak je to s tou „kachnou“?

Hned na začátek by bylo vhodné uvést, co se rozumí „kachnou“. Jedná se o žargon, kterým se označuje směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.² V angličtině je označována jako Directive on Administrative Cooperation (zkráceně „DAC“), což foneticky zní stejně jako „duck“, tedy kachna. Číslice za DAC např. DAC2, DAC3, DAC8 apod. vždy představuje následnou novelu této směrnice. Tato směrnice a její novely představují základní právní instrument pro provádění mezinárodní spolupráce mezi státy Evropské unie („EU“). Tuto směrnici nelze použít na daň z přidané hodnoty („DPH“), spotřební daně,³ cla a příspěvek na sociál-

ní zabezpečení. Směrnice je transponována do českého zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů („ZMSSD“).

Mezinárodní spolupráce je prováděna prostřednictvím ústředního kontaktního orgánu. V ČR tuto roli vykonává Generální finanční ředitelství (GFR), a to na základě pověření Ministerstva financí.⁴

II. Právní instrumenty upravující mezinárodní spolupráci

Jak je již uvedeno v úvodu, mezi členskými státy EU je upravována na mezinárodní spolupráce směrnicí Rady 2011/16 EU. Tento instrument není zdaleka jediný, který lze v mezinárodní spolupráci použít.

Jedním z nejvyužívanějších nástrojů pro mezinárodní spolupráci je Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech⁵ (Úmluva). Jedná se o multilaterální instrument, ke kterému přistoupilo již 151 států,⁶ včetně ČR. Tato Úmluva se vztahuje na přímé daně, nepřímé daně a příspěvky na sociální zabezpečení. Na cla se nevztahuje.⁷ Tento instrument představuje základní právní podklad pro automatickou výměnu informací se třetími

1 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.

2 Toto původní znění směrnice je označováno jako „DAC1“.

3 V rámci DAC7 došlo k novele čl. 16 směrnice, kterou se umožnilo použít informace získané v rámci této směrnice pro vyměření, správu a vymáhání DPH a jiných nepřímých daní.

4 Určitou výjimkou může být tzv. přímá přeshraniční spolupráce, kdy jsou konkrétní finanční úřady pověřeny k provádění výměny informací napřímo se sousedními zeměmi (bez zapojení GFR).

5 Sdělení č. 2/2014 Sb. m. s.

6 Viz seznam signatářských států: https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

7 Článek 2 Úmluvy.

státy (mimo EU). Pro provádění automatické výměny informací se třetími státy je nezbytné přistoupit k tzv. Multilaterální dohodě kompetentních orgánů (MCAA), ve které je upraven rozsah automatické výměny informací apod. Každý druh automatické výměny má svoji MCAA. Je na daných státech, zda k dané automatické výměně informací přistoupí. Rozsah provádění mezinárodní spolupráce mezi smluvními státy se může lišit, a to v návaznosti na výhrady, které smluvní státy měly, když k Úmluvě přistupovaly.⁸

Výměna informací je dále upravena ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (SZDZ), a to zpravidla v čl. 26 SZDZ. Na rozdíl od Úmluvy nebo DAC, SZDZ jsou bilaterálním nástrojem a neupravují pouze výměnu informací. Další rozsah mezinárodní spolupráce mezi smluvními státy je možné upravit prostřednictvím Memoranda o porozumění. Takto lze nastavit, mj., rámec pro automatickou výměnu informací mezi dotčenými smluvními státy.

Jedním z dalších bilaterálních nástrojů na výměnu informací jsou dohody o výměně informací (tzv. TIEA). Tyto dohody zpravidla upravují pouze výměnu informací na žádost. Nejčastěji se uzavíraly s jurisdikcí s daňově preferenčním režimem, protože jejich uzavírání je jednodušší oproti SZDZ. Nicméně využívání těchto dohod ustupuje do pozadí v důsledku Úmluvy, která nabízí širší možnosti spolupráce a ke které přistoupil vysoký počet jurisdikcí.

Jedním z posledních nástrojů, který je nezbytné zmínit, je bilaterální dohoda se Spojenými státy americkými (USA) tzv. FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).⁹ FATCA představuje automatickou výměnu informací o finančních účtech s USA. Výměna informací se uskutečňuje podle čl. 27 SZDZ mezi ČR a USA.

Mezinárodní spolupráce podle výše uvedených nástrojů je upravena v českém vnitrostátním právním předpisu, a to v ZMSSD.

III. Druhy mezinárodní spolupráce v oblasti přímých daní

Mezinárodní spolupráci je možné rozdělit na pomyslné dvě skupiny, výměnu informací a další formy mezinárodní spolupráce. Výměna informací se dále dělí na tři podkategorie: výměna informací na žádost,¹⁰ výměna informací z vlastního podnětu (tzv.

spontánní výměna informací)¹¹ a automatická výměna informací,¹² kdy dochází k pravidelné výměně předem definovaného okruhu informací mezi daňovými správami.

Mezi další formy mezinárodní spolupráce se řadí doručování dokumentů,¹³ simultánní kontroly,¹⁴ účast při úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně (PAOE)¹⁵ a společné kontroly (tzv. Joint Audits).¹⁶

IV. Automatická výměna informací

Jak již bylo uvedeno výše, automatická výměna informací představuje pravidelnou výměnu předem definovaného okruhu informací mezi dotčenými státy. Pravidla takové výměny jsou definována v DAC (pro členské státy EU) a v MCAA (pro výměnu se 3. státy). Bývá zvykem, že OECD vytvoří modelové pravidlo, které následně EU implementuje do směrnice. Některé druhy informací vyměňuje ČR pouze v rámci EU. V případě, že Finanční správa ČR nedisponuje informacemi, které jsou předmětem automatické výměny informací, zavádí se oznamovací povinnost pro subjekty, kteří požadovanými informacemi disponují. Správcem daně, který provádí úkony, dílčí řízení nebo jiné postupy při automatické výměně oznamovaných informací je Specializovaný finanční úřad. Vyhledávací činnost a kontrolní postupy však může provádět i jiný finanční úřad.¹⁷

Jednu z takových výměn upravuje **DAC1**¹⁸ – automatická výměna informací podle druhů příjmu a majetku. Informace v rámci DAC1 jsou vyměňovány pouze v rámci států EU. Jedná se o informace o příjmech ze zaměstnání, odměnách ředitelů, produktech životního pojištění, důchodech, vlastnictví nemovitého majetku a příjmech z něho, licenčních poplatcích¹⁹ a dividendách mimo schovatelské účty.²⁰ Členské státy vyměňují informace, které mají k dispozici.²¹ V roce 2027 za rok 2026 budou muset vyměňovat informace minimálně o pěti kategoriích příjmů. ČR aktuálně vyměňuje informace o příjmech ze zaměstnání, odměnách ředitelů a vlastnictví nemovitého majetku a příjmech z něho. V roce 2026 proběhne první výměna informací o licenčních poplatcích za rok 2025. Další kategorii, kterou si ČR pravděpodobně zvolí, budou dividendy mimo schovatelské účty (první výměna informací bude plánována na rok 2027 za rok 2026). Zdrojem vyměňovaných informací v rámci DAC1 jsou informace z daňových přiznání k dani z příjmů fy-

8 Viz seznam výhrad smluvních států: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=declarations-by-treaty&numSte=127&codeNature=0>.

9 Dohoda byla uveřejněna ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 72/2014 a vstoupila v platnost 18. 12. 2014.

10 § 9 ZMSSD.

11 § 8b ZMSSD.

12 § 13 ZMSSD.

13 § 20 ZMSSD.

14 § 19 ZMSSD.

15 § 18 ZMSSD.

16 § 19a až 19c ZMSSD.

17 § 8a odst. 1 ZMSSD.

18 § 12b odst. 2 písm. a) ZMSSD; čl. 8 směrnice Rady 2011/16/EU.

19 Tato kategorie byla přidána v rámci DAC7.

20 Tato kategorie byla přidána v rámci DAC8.

21 § 13 ZMSSD.

zických osob, z přílohy č. 2 vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti,²² z Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí dle § 38da zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a v neposlední řadě informace z katastru nemovitostí. V případě DAC1 jsou informace vyměňovány na roční bázi, a to nejpozději do šesti měsíců po roce, kdy měl správce daně informace k dispozici.

Dalším druhem automatické výměny informací je výměna informací o finančních účtech. Výměnu těchto informací odstartovaly USA, když začaly vyžadovat od ostatních jurisdikcí, aby přistoupily k dohodě **FATCA**. Touto dohodou se ostatní státy zavázaly k reportingu informací o finančních účtech a jejich zůstatcích, které mají američtí rezidenti u zahraničních bank (včetně investičních příjmů jako úroky, dividendy apod.). USA poskytují informace o investičních příjmech českých daňových rezidentů v USA (např. úrokové a dividendové příjmy). V návaznosti na dohodu FATCA vytvořilo OECD **Společný standard pro oznamování (CRS)**, který EU následně přetvořila do **DAC2**.²³ V rámci DAC2 probíhá výměna informací se státy EU. ČR přistoupila k MCAA CRS, aby mohla probíhat výměna informací i se třetími státy. Předmětem²⁴ takové výměny jsou informace o oznamovaných účtech českých nerezidentů, kteří mají účet u finančních institucí v ČR. Na druhou stranu, ČR dostává tyto informace ze zahraničí o svých daňových rezidentech. Předmětem výměny informací nejsou pouze zůstatky na účtech, ale veškeré investiční příjmy, jako jsou úrokové příjmy, dividendy, celkové hrubé výnosy z prodeje nebo zpětného odkupu finančního majetku apod. V ČR jsou finanční instituce povinny oznamovat požadované informace²⁵ správcům daně do 30. června kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, za který je oznámení podáváno. GFR je povinno tyto informace vyměnit nejpozději do devíti měsíců po skončení reportovaného období.

Jako jedna z reakcí na kauzu LuxLeaks²⁶ byla zavedena automatická výměna informací o přeshraničních daňových stanoviscích (tzv. tax rulings).²⁷ Tax rulings se rozumí předběžné daňové stanovisko nebo předběžné posouzení převodních cen.²⁸ V rámci EU je tato výměna upravena v **DAC3**²⁹ a probíhá na pololetní bázi. ČR dané informace vyměňuje i se třetími státy, nicméně tato výměna informací probíhá jako spontánní výměna, a to do tří měsíců

od okamžiku, kdy jsou informace známy ústřednímu kontaktnímu orgánu. Tato výměna informací vychází z Akce 5 OECD BEPS³⁰ – škodlivé daňové praktiky.

Další druh automatické výměny informací vychází z Akce 13 OECD BEPS – **Country by Country Reporting (CbCR)**. EU tuto výměnu informací převzala do **DAC4**.³¹ V daném případě jsou vyměňovány informace oznamované nadnárodními skupinami podniků (tzv. zprávy podle zemí). Jedná se o souhrnné informace o nadnárodní skupině podniků a informace o jednotlivých členských entitách této skupiny³² (informace o základním kapitálu, výsledku hospodaření před zdaněním, počtu zaměstnanců apod.). Tato oznamovací povinnost se týká pouze skupiny podniků s konsolidovaným obrátem nad 750 mil. EUR ve vykazovaném účetním období. Oznamovací povinnost mají nejvyšší mateřské společnosti. V ČR mají české členské entity povinnost podávat tzv. Ohlášen³³ ve kterém uvádí, mj., nejvyšší mateřskou společnost a společnost, která bude reportovat zprávu podle zemí. ČR vyměňuje data jak v rámci EU podle DAC4, tak i se třetími zeměmi na základě CbCR MCAA.

Následující novela **DAC5**³⁴ nepřinesla nový druh automatické výměny, nicméně upravuje přístup daňových správů k informacím sbíraných podle AML zákona.³⁵ Tato novela směrnice zajišťuje, že když zahraniční správce daně bude chtít sdělit informace např. o skutečném majiteli společnosti, správce daně musí být schopen tyto informace zajistit a poskytnout je dožadujícímu státu. V důsledku těchto opatření byla zřízena evidence svěřenských fondů nebo evidence skutečných majitelů právnických osob. V neposlední řadě došlo k novele zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ), kde byl přidán § 57a, který umožňuje správcům daně získat informace sbírané podle AML zákona od jejich držitelů. Pokud jsou tyto informace v držení advokáta, notáře, daňového poradce, soudního exekutora nebo auditora, může je od těchto profesí, pro účely mezinárodní výměny informací,³⁶ vyžádat pouze ústřední kontaktní orgán.

Další druh automatické výměny informací, které Česká republika vyměňuje pouze v rámci EU, jsou informace o přeshraničních uspořádáních.³⁷ **DAC6**³⁸ zavádí oznamovací povinnost pro tzv. zprostředkovatele přeshraničních uspořádání,³⁹ kteří takové uspo-

22 Od roku 2027 bude nahrazeno informacemi z jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele.

23 Směrnice Rady 2014/107/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

24 Ke konci roku 2024 ČR přistoupila k MCAA rozšiřující CRS o elektronické peníze. První výměna těchto informací by měla proběhnout v roce 2027 za rok 2026. V rámci EU se rozšíření nachází v DAC8.

25 § 13k ZMSSD.

26 Zjednodušeně řečeno jedná se o kauzu, kdy nadnárodní společnosti získaly v některých státech (např. Lucembursku, Irsku apod.) výhodnější daňový režim.

27 § 13u ZMSSD.

28 Jedná se např. o přeshraniční předběžné cenové dohody, přisuzování zisku stále provozovně apod.

29 Směrnice Rady 2015/2376/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

30 Iniciativa OECD proti rozměňování základu daně a přesouvání zisků do daňově výhodnějších jurisdikcí obsahuje 15 akcí.

31 Směrnice Rady 2016/881/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

32 § 13zi ZMSSD.

33 § 13zn ZMSSD.

34 Směrnice Rady 2016/2258/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

35 Zákon č. 253/2008 Sb. proti praní špinavých peněz a financování terorismu.

36 § 57a odst. 2 DŘ.

řádání vytváří, nabízejí na trhu a zavádějí u klienta. Základ této oznamovací povinnosti vychází z Akce 12 OECD BEPS – Mandatory Disclosure Rules. OECD otevřelo MCAA pouze pro omezený okruh přeshraničních uspořádání cílených na obcházení CRS a zastírání skutečného vlastníka⁴⁰. Pro to, aby takové uspořádání bylo oznamováno, musí naplňovat alespoň jeden z charakteristických znaků, které jsou uvedeny v příloze č. 3 ZMSSD. Některé charakteristické znaky mohou vyžadovat naplnění i tzv. testu hlavního přínosu, tedy že hlavním účelem daného uspořádání je získání daňové výhody. Zjednodušeně řečeno se jedná o přeshraniční uspořádání, které mají za následek získání daňové výhody, obcházení CRS a zastírání skutečného vlastníka.

Od roku 2023 je účinná **DAC7**⁴¹ která kromě dalších výraznějších změn, zavádí oznamovací povinnost provozovatelů platform o uživatelích, kteří působí jako prodejci na daných platformách.⁴² V případě, že je provozovatel platformy usazen mimo státy EU, potom má povinnost se v jednom z členských států zaregistrovat a plnit zde oznamovací povinnost. DAC7 se zaměřuje na čtyři kategorie oznamovaných činností, které prodejci provádějí prostřednictvím digitálních platform. Konkrétně se jedná o poskytnutí nemovité věci, poskytnutí dopravního prostředku, osobní službu, prodej zboží. V rámci DAC7 správce daně získá informace např. o výši protiplnění, kterou prodejce obdržel, počtu činností, pronajímané nemovitosti, počtu nocí, za které byla nemovitost pronajímána apod. Oznamovaným obdobím je kalendářní rok. Provozovatelé platform jsou povinni informace o prodejcích oznamovat do konce prvního měsíce po skončení oznamovaného období. GFR má povinnost informace o českých daňových rezidentech předat příslušným státům (podle státu daňové rezidence prodejců, případně podle místa pronajímané nemovitosti) do konce druhého měsíce po skončení oznamovaného období, tedy do konce února. Do roku 2025 ČR vyměňovala informace pouze v rámci států EU. Nicméně koncem roku 2024 ČR přistoupila k **DPI**⁴³ **MCAA**. V roce 2026 za rok 2025 tak budou vyměňovány informace se státy, které byly prováděcím nařízením Evropské komise uznány jako ekvivalentní⁴⁴ k DAC7.

V současné době se pracuje na implementaci **DAC8**⁴⁵ která, kromě dalších úprav, zavádí automatickou výměnu informací o kryptoaktivitách a rozšiřuje DAC2 o okruh vyměňovaných informací (o produkty elektronických peněz). Směrnice nabude účinnost od 1. 1.

2026. DAC8 zavádí oznamovací povinnost pro provozovatele kryptoaktiv a poskytovatele služeb souvisejících s kryptoaktivou.⁴⁶ Návrh novely ZMSSD, která transponuje DAC8, bude předložen Poslanecké sněmovně ČR. První výměna informací se uskuteční v roce 2027 za rok 2026. V návrhu novely ZMSSD je aktuálně stanovena lhůta pro podání Oznámení do konce čtvrtého měsíce po skončení oznamovaného období (kalendářního roku). Lhůta pro podání přihlášky k registraci provozovatele kryptoaktiv je stejná, jako pro podání Oznámení. Na podzim roku 2024 ČR přistoupila k CARF MCAA.⁴⁷ Výměna se třetími státy bude totožná, jako v rámci EU.

Dále se aktuálně pracuje na implementaci nové automatické výměny informací, kterou je **DAC9**⁴⁸ DAC9 bude účinná od 1. 1. 2026 a zaměřuje se na výměnu informací z informačních přehledů k přiřazované dorovnávací dani, kdy první výměna informací by neměla proběhnout dříve než v prosinci 2026. Obdobně jako u DAC8, návrh novely ZMSSD, která transponuje DAC9, bude předložen Poslanecké sněmovně ČR. DAC9 v tomto případě pouze upravuje samotný proces výměny informací. Povinnosti související s informačními přehledy jsou upraveny v zákoně č. 416/2023 Sb., zákon o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny. Jak je patrné z názvu zákona, povinnost dopadá na velké skupiny podniků, které překročily konsolidovaný obrat 750 mil. EUR dvě ze čtyř období. Informační přehled k přiřazované dorovnávací dani je zpravidla podáván nejvyšší mateřskou entitou. Lhůta pro podání prvního informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani je 30. 6. 2026. **GIR MCAA**⁴⁹ je otevřená k podpisu. ČR zatím GIR MCAA nepodepsala, nicméně podpis má v plánu.

V. Závěrečné zhodnocení

Jak je z předešlého textu jasné, během posledních let se výřad⁵⁰ „kachen“ značně rozrostl a správce daně dostává v rámci automatické výměny velký objem informací. Jak z pudy EU, tak OECD je vynakládán na daňové správy velký tlak na zajišťování vysoké kvality vyměňovaných dat a jejich efektivní využívání. Jistě by nebylo od věci, kdyby EU a OECD zbrzdily s produkcí dalších „kachen“ a spíše vyhodnotily přínos již vyměňovaných informací, a to i s ohledem na náklady, které s danými povinnostmi mají jak správci daně, tak daňové subjekty. V této souvislosti EU chystá DAC RECAST, která by měla přinést určité úpravy a zjednodušení napříč DAC. ■

37 § 14f ZMSSD.

38 Směrnice Rady 2018/822/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

39 V některých případech může oznamovací povinnost přecházet na uživatele uspořádání (např. když není zprostředkovatel znám, nebo pokud je vázán profesní mlčenlivostí).

40 Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures.

41 Směrnice Rady 2021/514/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

42 Může se jednat o internetové stránky, aplikaci, mobilní aplikaci apod.

43 Digital platform information – období DAC7, jen se třetími státy.

44 Viz Finanční zpravodaj č. 16/24 – jedná se v současné době o Spojené království Velké Británie a Severního Irsku, Kanada a Nový Zéland.

45 Směrnice Rady 2023/2226/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

46 Předmětem výměny jsou oznamované transakce (např. směna kryptoměny za fiat měny apod.).

47 Rámec OECD pro výměnu informací i se třetími zeměmi.

48 Směrnice Rady 2025/872/EU, která novelizuje směrnici Rady 2011/16/EU.

49 Globe Information Return – výměna informací se třetími státy.

50 Výřad = místo, na které se ukládá veškerá ulovená zvěř po skončení lovu.

Praktické aspekty správy vybraných typů automatické výměny informací v oblasti přímých daní

Asi žádná oblast správy daní v poslední dekádě nezažívá tak dynamický vývoj jako právě oblast mezinárodní spolupráce. Tento pojem zahrnuje spolupráci v podobě výměny informací, která může probíhat na žádost, spontánně nebo automaticky, pomoc při doručování, účasti na úkonech, dílčích řízeních nebo jiných postupech správce daně a provádění souběžných daňových kontrol. Mezinárodní závazky vyplývající k této agendě z předpisů Evropské unie (EU), mezinárodních standardů a dalších instrumentů mezinárodního práva v této oblasti byly implementovány do právních předpisů České republiky především zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „ZMSSD“), který s účinností od 21. 6. 2013 nahradil původní zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní.



Ing. Jiří Vojtěch,
vedoucí Oddělení
mezinárodní spolupráce SFÚ

Cílem tohoto příspěvku však není exkurz do vývoje mezinárodních předpisů v oblasti mezinárodní spolupráce a jejich zavádění do právního řádu ČR ani rozbor celé šíře agendy mezinárodní spolupráce. Záměrem je na základě dosavadních zkušeností a poznatků přiblížit vybranou problematiku správy konkrétních automatických výměn informací té části odborné veřejnosti, které se tato oblast dotýká.

Správce daně ve vztahu ke sběru odchozích dat u automatické výměny informací dle ZMSSD je Specializovaný finanční úřad¹ (dále jen „správce daně“), přičemž vyhledávací činnost a kontrolní postupy mohou provádět i jiné finanční úřady. Co je obsahem aktuální automatické výměny informací, je uvedeno v § 12b ZMSSD.

Další část příspěvku se zaměří blíže na problematiku vybraných typů automatické výměny informací, které konkrétně oznamují:

- finanční instituce,
- nadnárodní skupiny podniků,
- zprostředkovatelé přeshraničních uspořádání,
- provozovatelé platform.

Automatická výměna informací oznamovaných finančními institucemi (DAC2)

Obsahem této výměny informací je jednak tzv. FATCA, při které od roku 2014 dochází k výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými (USA). Dále je obsahem této výměny společný standard pro oznamování CRS, známý také pod označením GATCA, v rámci kterého jsou počínaje rokem 2016 vyměňovány obdobné informace se zeměmi EU, OECD (vyjma zmíněných USA) a dalšími smluvními státy, které se přihlásily k příslušné multilaterální úmluvě.² Jde o společný standard pro oznamování a náležitou péči v oblasti informací o finančních účtech.

V případě FATCA je ze strany americké daňové správy Internal Revenue Service registrované české finanční instituci přiděleno identifikační číslo, tzv. GIIN (*Global Intermediary Identification Number*). V případě CRS finanční instituce vystupují pod svým DIČ.

1 Agendu zajišťuje Oddělení mezinárodní spolupráce.

2 Seznam smluvních států je v souladu s § 13b odst. 2 ZMSSD zveřejňován a aktualizován ve Finančním zpravodaji. Zatím poslední aktualizace seznamu byla zveřejněna ve Finančním zpravodaji č. 13/2025.

Jak už vyplývá z názvu, tato automatická výměna informací dopadá primárně na finanční instituce, které naplňují definici dle § 13c a přílohy 1, části A ZMSSD, tj. jde o schovatelskou nebo depozitní instituci, investiční entitu a specifikovanou pojišťovnu.³

Ohlášení

Finanční instituce povinné k FATCA a k CRS, tedy české oznamující finanční instituce, případně české neoznamující finanční instituce, které vedou oznamované účty (dále také společně „finanční instituce“), mají povinnost podat správci daně ohlášení pro účely následného podávání oznámení obsahujících data o oznamovaných finančních účtech zahraničních rezidentů. Ohlášení se podává správci daně volnou formou, některým ze způsobů vyjmenovaných v § 71 DR, nejlépe do datové schránky správce daně, a to nejpozději do 31. května kalendářního roku, ve kterém má finanční instituce podat první oznámení. Na základě dosavadních zkušeností je vhodné uvést do ohlášení i maximálně dvě kontaktní osoby a jejich e-mailové adresy pro případnou neformální komunikaci. Pokud je ohlášení bezvadné, správce daně finanční instituci zaeviduje. O této skutečnosti správce daně neformálně informuje prostřednictvím ohlášených kontaktních e-mailových adres, pokud byly uvedeny. Teprve po zaevidování může finanční instituce začít plnit oznamovací povinnost, tedy podávat oznámení FATCA a oznámení CRS. Častou chybou v podaných ohlášeních je, že neobsahují všechny informace vyžadované § 13t odst. 1 ZMSSD. Další častou chybou je, že finanční instituce neohlašují změny v ohlášených údajích do 15 dnů ode dne, kdy nastaly (např. deregistrace GIIN, změna údajů nutných k technickému zabezpečení oznamování, změna obhospodařovatele, zánik oznamovací povinnosti apod.).

Oznámení

Povinnosti týkající se oznámení o finančních účtech jsou upraveny v § 13k ZMSSD. Konkrétní náležitosti oznámení jsou pak obsahem § 13k odst. 1 písm. a) až j) ZMSSD. Oznámení se podává každoročně do 30. června kalendářního roku následujícího po kalendářním roce, za který je podáváno. Oznámení se podává pouze elektronicky prostřednictvím aplikace Portál MOJE daně, Elektronická podání pro Finanční správu, která je přístupná na stránkách Finanční správy ČR. Pokud je oznámení podáno jinou formou, např. přímo do datové schránky správce daně, jde o vadu podání, kterou musí finanční instituce odstranit. Vlastní data oznámení FATCA se uvádějí v XML příloze ve struktuře FATCA.⁴ Vlastní data oznámení CRS se uvádějí v XML příloze ve struktuře podle XSD CRS.⁵ Pokud ve formuláři EPO finanční instituce označí, že se jedná o nulové oznámení CRS, příloha XML se nevkládá. Podaná oznámení FATCA a oznámení CRS procházejí nastavenými validacemi, přičemž často se u oznámení CRS stává, že finanční instituce

následně (doporučeno jeden až dva dny po nahrání) neověří prostřednictvím přiděleného hesla, zda oznámení CRS prošlo validacemi úspěšně, nebo bylo pro kritické chyby odmítnuto. Oznámení CRS je totiž nahráváno a prochází validacemi v režimu „offline“. V případě oznámení FATCA, které je nahráváno v režimu „online“, zjistí podatel výsledek okamžitě.

Pokud oznámení úspěšně projdou validačními moduly, jsou data z oznámení FATCA a z oznámení CRS ústředním kontaktním orgánem, kterým je Generální finanční ředitelství, odesílána do zahraničí jednotlivým daňovým správám. Pokud jsou data zahraniční daňovou správou přijata, je do ČR odeslána kladná statusová zpráva. Informaci o tom, že data z oznámení byla zahraničním státem či státy přijata, správce daně již finanční instituci automaticky na vědomí nezasílá. Pokud je na základě nastavených validací přijímacího státu vyhodnoceno, že data obsahují chyby, je zpět do ČR zaslána tzv. záporná notifikace, kterou dále správce daně řeší s dotčenou finanční institucí s cílem odstranit chyby a podat bezvadné dodatečné oznámení. Mezi časté chyby v této fázi patří nevyplněný povinný element nebo nesprávně vyplněný formát elementu, např. „TIN“ nebo „ReportingPeriod“, není dodržena unikátnost elementů „DocRefId“ a „MessageRefId“, případně „CorrDocRefId“. Unikátnost elementů znamená, že jsou jedinečné a nemohou se opakovat v jiném oznámení. Dále je to datum narození vlastníka oznamovaného účtu před rokem 1900 nebo budoucí datum narození. Chybou je rovněž vykázaný zůstatek oznamovaného účtu menší než nula. Další častou chybou je, že oznamovaná data obsahují diakritiku (háčky, čárky) nebo nepovolené znaky (& ampersand, < menší než, > větší než, ' apostrof, „“ uvozovky, -- dva spojovníky, znaky cyrilice nebo řecké abecedy apod.).

Finanční instituce musejí rovněž dodržovat pravidla oznamování a náležitě péče pro informování o finančních účtech, tzv. *due diligence*, dle přílohy 2 ZMSSD. V této oblasti k nejčastějším pochybením dochází v nedostatečném zjišťování ovládajících osob, neidentifikování účtu jako oznamovaného, nezjištění údajů o adrese místa trvalého pobytu nebo o DIČ/TIN s následkem neoznámení takových účtů nebo naopak oznámení klientů, kteří být oznamování nemají, oznamování amerických klientů v rámci CRS, nezohlednění vícenásobné rezidence klienta, porušení pravidel pro slučování účtů nebo porušení kontinuity oznámení účtů. Tyto chyby vyplývají z chybně nastavených automatizovaných procesů detekce oznamovaných účtů u velkých finančních institucí, případně z individuálních pochybení zaměstnanců finančních institucí vyplývajících z nedostatečné systémové kontroly dat vstupujících do oznámení.

Sankce

Pokud finanční instituce poruší povinnosti při prověřování (§ 13g ZMSSD), při zjišťování (§ 13h ZMSSD), uchovávat doklady, zís-

3 Dosud prošlo evidencí k FATCA více než 600 a v případě CRS více než 1 400 finančních institucí, přičemž převažují investiční entity. Co se týče počtu účtů oznamovaných do zahraničí, pak nejvíce připadá na depozitní instituce.

4 Viz <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/fatca>.

5 Viz <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/globalni-standard-oced>.

kat identifikační číslo, při informování nebo zveřejňování (§ 13j ZMSSD), může jí být uložena jednorázová **pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy** do výše 500 tis. Kč. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy do výše 500 tis. Kč může být uložena i tomu, kdo nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost nebo nesplní záznamní nebo jinou evidenční povinnost. V případě porušení povinnosti při oznamování může být finanční institucí dále uložena **pořádková pokuta**, a to až do výše 500 tis. Kč.

Automatická výměna informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků (DAC4)

Tato automatická výměna, známá též jako *Country by Country Reporting* (CbCR), se týká nadnárodních skupin podniků, jejichž konsolidovaný výnos za účetní období bezprostředně předcházející vykazovanému účetnímu období přesahuje částku 750 mil. EUR. V takovém případě jsou od roku 2016 předmětem automatické výměny data o výnosech skupiny, jejích ziscích, zaplacené dani a další informace v jednotlivých jurisdikcích, kde skupina podniků působí, a dále o charakteru podnikatelské činnosti jednotlivých členských entit skupiny.

Ohlášení CbCR

Česká členská entita, která je součástí nadnárodní skupiny podniků definované ZMSSD (tj. splňuje podmínky pro oznamování), je povinna podat ohlášení CbCR, a to pouze elektronicky prostřednictvím aplikace Portál MOJE daně. Ohlášení tedy, na rozdíl od FATCA a GATCA/CRS, již nelze podávat volnou formou. V ohlášení CbCR se mj. uvádějí informace o nejvyšší mateřské entitě nadnárodní skupiny, kdo bude za tuto nadnárodní skupinu podávat oznámení CbCR (zprávu podle zemí) včetně autorizačních údajů podatele následného oznámení. Ohlášení CbCR se podává pouze jednou s výhradou změn v ohlášených údajích. Ohlášení CbCR se podává nejpozději do konce vykazovaného účetního období, ve kterém se subjekt stal českou členskou entitou nadnárodní skupiny podniků. Dojde-li ke změně údajů uváděných v ohlášení CbCR, je česká členská entita nadnárodní skupiny podniků povinna ohlásit tuto změnu správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastala. Častou chybou v ohlášení CbCR je vyplnění české členské entity jako oznamující za celou nadnárodní skupinu i v případech, kdy oznámení CbCR podává jiná entita skupiny v zahraničí (většinou nejvyšší mateřská entita nebo určená zastupující entita). Další častou chybou je nesprávně vyplněné vykazované účet-

ní období nebo počáteční vykazované období. Vykazovaným účetním obdobím se rozumí účetní období, za které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka skupiny podniků nebo by se povinně sestavovala, pokud by byly akcie nebo obdobné cenné papíry obchodovány na regulovaném trhu včetně obdobného trhu v zahraničí. Počáteční vykazované období je třeba chápat vždy ve vztahu k povinnosti reportování CbCR.⁶ Další chyby se vyskytují v nesprávném označení nejvyšší mateřské entity nadnárodní skupiny. Stejně tak, pokud dojde ke změně ohlašovaných údajů, např. změna skupiny nebo nejvyšší mateřské entity skupiny, již je česká členská entita členem, nejsou v některých případech tyto změny ohlašovány do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala.⁷

Oznámení CbCR

Povinnosti českých členských entit nadnárodních skupin podniků týkající se oznámení CbCR jsou upraveny v § 13zl ZMSSD. Oznámení CbCR obsahuje zprávu podle zemí, jejíž náležitosti jsou vymezeny v § 13zi ZMSSD. Oznámení CbCR se podává každoročně do 12 měsíců od konce vykazovaného účetního období nadnárodní skupiny podniků. Oznámení CbCR se podává pouze elektronicky prostřednictvím aplikace Portál MOJE daně. Vlastní data oznámení se uvádějí v XML příloze ve struktuře podle Country-by-Country Reporting XML Schema.⁸ Data oznámení CbCR procházejí validačními moduly. Pokud oznámení CbCR neprojde validačními moduly, není přijato a je vytvořena záporná statusová zpráva. Projde-li oznámení CbCR validačními moduly úspěšně, jsou data ústředním kontaktním orgánem odesílána do zahraničí jednotlivým daňovým správám, přičemž může i poté dojít k situaci, kdy zahraniční daňová správa z důvodu chyb data odmítne a požádá o opravu. Pokud jsou při validaci (ať na straně ČR, nebo ze strany přijímacího státu) detekovány chyby, správce daně je řeší s dotčenou oznamující českou entitou s cílem jejich odstranění a podání bezvadného dodatečného oznámení. Přitom se objevují obdobné chyby jako u předchozího zmíněného typu automatické výměny, tj. nevyplněné nebo chybně vyplněné povinné elementy, chyby v jejich struktuře, nesprávné TIN či chybná struktura TIN zahraniční členské entity, nepovolené znaky apod.

Sankce

Pokud česká členská entita nadnárodní skupiny podniků poruší povinnost uchovávat doklady nebo požádat nejvyšší mateřskou entitu skupiny o součinnost, může jí být uložena jednorázová **pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy** až do výše 500 tis. Kč. V případě porušení oznamovací povinnosti ze strany

6 Příklady: Česká členská entita se stala součástí nadnárodní skupiny podniků k 1. 1. 2024. Tato skupina má účetní období kalendářní rok. Česká členská entita podá ohlášení CbCR, ve kterém ve vykazovaném účetním období vykáže 1–12 a počáteční vykazované účetní období od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2024.

Česká členská entita se stala součástí nadnárodní skupiny podniků od 20. 8. 2024. Tato skupina má účetní období kalendářní rok. Česká členská entita podá ohlášení CbCR, ve kterém ve vykazovaném účetním období vykáže 1–12 a počáteční vykazované účetní období od 20. 8. 2024 do 31. 12. 2024.

7 Jedinou výjimkou je případ, kdy skupina, do které patří česká členská entita, přestane být nadnárodní skupinou podniků (tj. celkové konsolidované výnosy skupiny nepřesáhnou částku 750 mil. EUR). V takovém případě platí, že tuto skutečnost má členská entita nahlásit do konce vykazovaného období, ve kterém tato skutečnost nastala.

8 Viz <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/country-by-country-reporting-cbcr>.

české členské entity nadnárodní skupiny podniků, která je nejvyšší mateřskou entitou nebo zastupující entitou skupiny, může být uložena **pořádková pokuta** až do výše 1,5 mil. Kč. V ostatních případech porušení povinnosti při oznamování hrozí české členské entitě nadnárodní skupiny podniků pořádková pokuta až do výše 600 tis. Kč, leda prokáže, že od nejvyšší mateřské skupiny neobdržela ani nezískala informace nutné pro splnění oznamovací povinnosti za skupinu, uvede ve zprávě podle zemí veškeré informace, které jsou jí dostupné a které obdržela nebo získala, a uvede, že jí nejvyšší mateřská entita skupiny odmítla poskytnout součinnost.

Automatická výměna informací oznamovaných zprostředkovateli přeshraničních uspořádání (DAC6)

V průběhu roku 2020 byla zavedena oznamovací povinnost ve vztahu k informacím o schématech potenciálně agresivního daňového plánování s přeshraničním prvkem (tzv. přeshraniční uspořádání). Aby nabízené schéma naplňovalo přeshraniční uspořádání podléhající této automatické výměně, musí nastat tzv. základní souběh, tedy existence někoho, kdo konkrétní uspořádání navrhuje, a existence určité daňové výhody včetně ukrytí příjmů či majetku nebo obcházení společného standardu OECD, z takového uspořádání plynoucí. Pokud tento základní souběh existuje, musí být ověřeno naplnění alespoň jednoho z charakteristických znaků nesoucích riziko vyhýbání se daňovým povinnostem uvedených v příloze 3 ZMSSD (tzv. *hallmarks*). Charakteristické znaky se člení do čl. A až E. Čl. A obsahuje obecné charakteristické znaky, čl. B zvláštní charakteristické znaky, čl. C zvláštní charakteristické znaky týkající se přeshraničních uspořádání, čl. D zvláštní charakteristické znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví a čl. E zvláštní charakteristické znaky týkající se převodních cen. U charakteristických znaků v čl. A, B a části čl. C je třeba ověřit i test hlavního přínosu (tzv. *main benefit text*), tedy, že získání daňové výhody je hlavním nebo jedním z hlavních přínosů.

DAC6 rozlišuje typizované přeshraniční uspořádání, tj. takové, které lze bez podstatných úprav nabízet a zavádět u více uživatelů. Pokud toto není splněno, jedná se o přeshraniční uspořádání na míru.

Oznámení DAC6

V případě DAC6, na rozdíl od jiných typů automatických výměn představovaných v tomto příspěvku, není vyžadována žádná ohlašovací nebo registrační povinnost. Povinné osoby (tj. zprostřed-

kovatelé přeshraničního uspořádání a v některých případech, vyjmenovaných v ZMSSD, také uživatelé přeshraničního uspořádání) mají povinnost⁹ podat oznámení o oznamovaném přeshraničním uspořádání, a to u přeshraničních uspořádání vymezených § 14f ZMSSD, které naplňuje alespoň jeden z charakteristických znaků. Současně se musí uspořádání týkat více členských států EU nebo členského státu EU a státu, který není členským státem EU, nebo jiné jurisdikce a alespoň jeden z účastníků tohoto uspořádání naplňuje některý z bodů uvedených v § 14f odst. 2 písm. a) ZMSSD.

I oznámení DAC6 dle § 14i ZMSSD s náležitostmi vyjmenovanými v § 14m ZMSSD se podává elektronicky prostřednictvím aplikace Portál MOJE daně, a to ve lhůtě do 30 dnů ode dne, kdy bylo toto uspořádání zpřístupněno nebo připraveno pro zavedení nebo byl učiněn první krok k zavedení tohoto uspořádání. Oznámení DAC6 se podává s daty v XML příloze ve struktuře dle XSD struktury DAC6.¹⁰ Po podání oznámení DAC6 se generují identifikátory A-ID a D-ID, které se odesílají na kontaktní e-mail uvedený v oznámení DAC6.¹¹ Identifikátor A-ID (tzv. *Arrangement ID*) je identifikační číslo přeshraničního uspořádání, o kterém je poprvé oznámeno v rámci EU. Identifikátor D-ID (tzv. *Disclosure ID*) je identifikační číslo podání, které je automaticky vytvořeno po zpracování nového oznámení nebo následného oznámení, které není opravné. Pokud je oznámení DAC6 bezvadné, prostřednictvím ústředního kontaktního orgánu je následně odesláno na centrální úložiště EU. Pokud jsou v oznámení DAC6 detekovány chyby, správce daně následně primárně neformálně komunikuje, stejně jako v jiných případech oprav chyb automatické výměny informací, s podatelem, tedy povinnou osobou, s cílem jejich odstranění. Z dosavadních zkušeností se nejčastěji chybuje v oddílu V. oznámení DAC6, a to v nesprávném datu zavedení uspořádání a dále v nevyplnění nebo chybném vyplnění ustanovení právních předpisů, jež jsou základem uspořádání. Zde je často podatelé chybně uváděn ZMSSD, tedy samotný transpoziční zákon upravující postup a podmínky mezinárodní spolupráce v oblasti správy daní. Do této položky je však třeba uvést ustanovení právních předpisů nebo mezinárodních smluv, na kterých je uspořádání založeno a na základě kterých je daňová výhoda, ukrytí příjmů, majetku, či obcházení společného standardu OECD umožňována. V některých případech podaných oznámení DAC6 pak byly detekovány chyby v *hallmarks*, kdy označený znak či znaky neodpovídaly charakteru oznamovaného přeshraničního uspořádání.

Sankce

Správce daně může uložit povinné osobě **pořádkovou pokutu** do výše 500 tis. Kč, pokud poruší povinnost při oznamování. Pokud povinná osoba poruší povinnost uchovávat doklady, může jí

⁹ Zprostředkovatel uspořádání může dle § 14i ZMSSD uplatnit tzv. profesní mlčenlivost, tj. nemusí podávat oznámení, pokud splní podmínky § 14j ZMSSD. Pokud se jedná o uspořádání na míru, které je vázáno na konkrétního uživatele, není v tomto případě zprostředkovatel povinnou osobou a povinnost přechází buď na jiného zprostředkovatele, nebo pokud dané uspořádání nemá již dalšího zprostředkovatele, oznamovací povinnost přechází na uživatele uspořádání. V případě typizovaného uspořádání se profesní mlčenlivost vztahuje na uživatele, nikoli na uspořádání jako takové. V tomto případě zprostředkovatel oznámí ostatní informace o daném uspořádání, kromě informací o uživateli daného uspořádání.

¹⁰ Viz <https://financnisprava.gov.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dac6>.

¹¹ Pokud není v oznámení DAC6 kontaktní e-mail vyplněn, nelze informace o generovaných identifikátorech zaslat.

být uložena jednorázová sankce v podobě **pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy** do výše 500 tis. Kč. Obdobně i zprostředkovateli oznamovaného přeshraničního uspořádání, pokud poruší informační povinnost.

Automatická výměna informací oznamovaných provozovateli platform (DAC7)

Další druh automatické výměny informací zavedl počínaje rokem 2023 novou oznamovací povinnost pro provozovatele platform o oznamovaných činnostech¹² vykonávaných oznamovanými prodejci prostřednictvím těchto platform. Platformou se rozumí software, který umožňuje spojení prodejce s jiným uživatelem za účelem provádění oznamované činnosti pro tohoto uživatele. Především se jedná o internetové stránky nebo jejich části a aplikace, včetně aplikací užívaných na mobilních telefonech a jiných elektronických zařízeních. Pokud platforma umožňuje nejen spojení s dalšími uživateli, ale nabízí také další funkcionality přispívající k uzavření smlouvy mezi prodejcem a jiným uživatelem platformy (např. komunikaci prodejce a uživatele přes platformu, možnost zaplacení oznamované činnosti přes platformu apod.), dochází k tzv. usnadňování oznamované činnosti. Provozovatelem platformy je právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti (z uvedeného vyplývá, že fyzické osoby nejsou považovány za provozovatele platformy), které uzavírají s osobami nebo jednotkami bez právní osobnosti smlouvy o zpřístupnění alespoň části platformy umožňující jejich spojení s uživateli, pro které jako prodejci provádějí oznamovanou činnost. Uvedená smlouva může být uzavřena písemně, ústně nebo konkludentně. ZMSSD rozlišuje následující typy provozovatelů platform:

- český oznamující provozovatel platformy, který je usazen v ČR a není v oznamovaném období vyloučeným provozovatelem platformy,
- neusazený oznamující provozovatel platformy, který přeshraničně usnadňuje v ČR oznamovanou činnost, není usazen v jiném členském státě EU a není v oznamovaném období vyloučeným provozovatelem platformy,
- kvalifikovaný provozovatel platformy, který neusnadňuje jinou oznamovanou činnost než kvalifikovanou činnost a je usazen ve státě, který podepsal kvalifikační prováděcí dokument se všemi členskými státy EU. Seznam oznamovaných států dle § 14zm odst. 1 písm. c) ZMSSD je zveřejňován a aktualizován ve Finančním zpravodaji,¹³
- vyloučený provozovatel platformy, který je vyloučen z oznamovací povinnosti, protože splňuje podmínku pro vyloučení z oznamovací povinnosti buď dle ZMSSD, nebo dle právního řádu jiného členského státu EU.

Pro úplnost je třeba zmínit, že povinnosti DAC7 nedopadají pouze na provozovatele platform, ale určitou měrou i na fyzické a právnické osoby realizující vybrané činnosti prostřednictvím některé

digitální platformy. Tyto osoby (prodejci) mají v takovém případě povinnost poskytnout oznamujícímu provozovateli platformy součinnost potřebnou při prověřování a zjišťování. Důvodem je, že oznamující provozovatel platformy musí prověřovat a zjišťovat údaje o oznamovaném prodejci za oznamované období. Není-li potřebná součinnost ze strany prodejce poskytnuta ani po dvojitým upomenutí, uzavře oznamující provozovatel platformy jeho účet na digitální platformě a znemožní mu opětovně se registrovat nebo nevyplatí tomuto prodejci protiplnění.

Ohlášení DAC7

Provozovatelé platform usazení v ČR, kteří naplňují znaky DAC7 a nejsou vyloučenými provozovateli platform, mají povinnost podat správci daně ohlášení DAC7, a to do 15 dnů ode dne, kdy se stali českým oznamujícím provozovatelem platformy. Ohlášení DAC7 se podává opět pouze elektronicky prostřednictvím aplikace Portál MOJE daně. Pokud je ohlášení DAC7 bezvadné, obdrží provozovatel platformy na ohlášený e-mail od správce daně vyznění o přidělení přístupu do autentizované zóny aplikace DAC7. Pokud ohlášení DAC7 obsahuje chyby, je podatel chybného ohlášení DAC7 kontaktován za účelem odstranění chyb. Případné chyby se většinou týkají data, ke kterému vznikla povinnost podat ohlášení, v označení státu EU, ve kterém je plněna oznamovací povinnost nebo jehož je oznamovaný prodejce rezidentem.

Registrace k DAC7

Provozovatelé platform, kteří jsou daňovými rezidenty mimo EU (tzv. non EU), přeshraničně usnadňují v jiném členském státě oznamovanou činnost, nejsou registrováni v jiném členském státě EU, naplňují znaky DAC7 a nejsou vyloučenými provozovateli platform, mají povinnost podat přihlášku formou žádosti k registraci neusazeného provozovatele platformy, a to ke dni vzniku registrační povinnosti. Žádost se podává pouze elektronicky prostřednictvím aplikace Portál MOJE daně. Při podání žádosti se neusazenému oznamujícímu provozovateli platformy zřídí přístup do autentizované zóny aplikace DAC7. Správce daně po zpracování žádosti vydá rozhodnutí o registraci, v rámci kterého je neusazenému oznamujícímu provozovateli platformy přiděleno identifikační číslo platformy (tzv. IIN).

Oznámení DAC7

Český oznamující provozovatel platformy a neusazený oznamující provozovatel platformy, kterému v ČR vznikla registrační povinnost, podává oznámení DAC7 dle § 14zzf ZMSSD. Oznámení DAC7 obsahující náležitosti dle § 14zzg ZMSSD a informace o oznamovaných činnostech vykonávaných oznamovanými prodejci se podává elektronicky, prostřednictvím Portálu MOJE daně, v autentizované zóně aplikace DAC7, a to nejpozději do 31. ledna následujícího roku po skončení oznamovaného období. Oznáme-

12 Mezi vybrané činnosti, které podléhají oznamování, patří prodej zboží, poskytnutí osobní služby, nemovitě věci a dopravního prostředku.

13 Aktuální seznam viz Finanční zpravodaj č. 16/2024. Od 1. 1. 2025 mezi tyto státy patří Kanada, Nový Zéland, Spojené království (Velká Británie).

ní DAC7 se podává s daty v XML příloze dle XSD struktury DAC7. Pokud oznámení DAC7 projdou úspěšně validacemi, jsou následně data týkající se daňových rezidentů jiných států EU ústředním kontaktním orgánem nahrána do centrálního úložiště EU. V případě detekovaných chyb v podaném oznámení komunikuje správce daně s dotčenými provozovateli platformy ohledně opravy chyb v podaných oznámeních. Správce daně postupuje obdobně i v případě, kdy oznamující provozovatel platformy nepodá oznámení DAC7 vůbec. Dosavadní zkušenosti týkající se detekovaných chyb jsou obdobného rázu jako u předchozích automatických výměn, tj. vady v povinné struktuře některých elementů, především „DocRefId“, případně „MessageRefId“, nesprávná hodnota nebo chybějící hodnota „TIN“. Provozovatelé platformy rovněž musí dodržovat postupy *due diligence* dle přílohy 4 ZMSSD. I když agenda DAC7 je poměrně „mladá“, na základě dosavadních detekovaných chyb v oznámeních DAC7 se jeví, že někteří provozovatelé platformy nemají od prodejců zjištěna všechna povinná data (např. datum narození, bydliště apod.), v důsledku čehož nedisponují informacemi potřebnými k provedení nápravy chyby či chyb v oznámení DAC7.

Sankce

Pokud oznamující provozovatel platformy nesplní zákonné povinnosti, může mu být udělena **pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy**, pokud poruší povinnost při prověřování, zjišťování, uchovávat doklady nebo informování, a to až do výše 1,5 mil. Kč. Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy ve stejné výši může být uložena rovněž neusazenému provozovateli platformy, pokud nesplní registrační povinnost, a dále vyloučenému provozovateli platformy, pokud poruší zákaz usnadnit prostřednictvím této platformy provedení oznamované činnosti oznamovaným prodejcem. Pokud poruší oznamující provozovatel platformy povinnost při oznamování, může mu být uložena **pořádková pokuta** až do výše 1,5 mil. Kč, a to opakovaně. Tuto pokutu nelze oznamujícímu provozovateli platformy uložit, pokud oznamovaný prodejce odmítl poskytnout součinnost při prověřování a zjišťování a tuto skutečnost uvede oznamující provozovatel platformy v oznámení DAC7. Dále, pokud prokáže, že od oznamovaného prodejce neobdržel nebo jinak nezískal informace nutné pro splnění oznamovací povinnosti a že jej včas o součinnost při prověřování a zjišťování požádal, nejméně dvakrát upomenul a uplatnil postup dle § 14zco odst. 2 ZMSSD, tedy tak, jak zmíněno již výše.

Za určitou formu preventivní sankce lze označit také zápis na seznam nespolutracujících platform pro neusazeného oznamujícího provozovatele platformy, který má povinnost se registrovat v EU k plnění oznamovací povinnosti DAC7 a tuto registrační povinnost nesplní. Seznam nespolutracujících platform je ze své povahy veřejný a má informativní charakter. Samotný zápis platformy na seznam nespolutracujících platform má reálně pouze efekt reputačního charakteru, což nemusí být dostačující pro zajiš-

tění spolupráce provozovatele platformy, proto za účelem zamezení pokračování protiprávního stavu může správce daně v souvislosti se zápisem na seznam nespolutracujících platform vydat opatření obecné povahy, kterým se zakáže všem provozovatelům těchto platform zpřístupnit prodejcům platformu. Pokud ani toto nepovede k nápravě, lze vydat opatření obecné povahy v podobě plošného zákazu pro prodejce z ČR využívat takovouto platformu. V těchto případech, pokud dojde k porušení, dochází k **přestupku, za který hrozí pokuta**. V případě provozovatele platformy, který je právnickou osobou nebo jednotkou bez právní osobnosti a poruší zákaz uložený opatřením obecné povahy,¹⁴ lze uložit pokutu až do výše 1,5 mil. Kč. V případě prodejce, který je fyzickou osobou a poruší zákaz uložený opatřením obecné povahy,¹⁵ lze uložit pokutu do výše 50 tis. Kč. V případě stejného přestupku u prodejce, který je podnikající fyzickou osobou, právnickou osobou nebo jednotkou bez právní osobnosti, lze uložit pokutu do výše 500 tis. Kč.

Správce daně jako formu záruky může, kromě zaplacení pokuty uložené provozovateli platformy dle ZMSSD, vyžadovat i kauci v podobě složení peněžní částky na zvláštní účet správce daně, nejméně 500 tis. Kč a nejvýše 20 mil. Kč, nebo přijme bankovní záruku. Pokud v rámci téže platformy spolupracuje vícero provozovatelů, stanoví se dále povinnost pro provozovatele ručit za porušení povinností jiných provozovatelů.

Závěr

Je zřejmé, že automatická výměna informací dle ZMSSD představuje jeden z významných nástrojů mezinárodní spolupráce pro správné vyměření daní v souvislosti s příjmy dosaženými v jiných zemích a postupně dochází k jejímu rozšiřování v oblastech, kde jsou detekovány možné problémy. Zavádění a plnění povinností vyplývajících z těchto automatických výměn znamená nové výzvy jak pro daňové subjekty na straně jedné, tak i pro správu těchto agend na straně druhé. Je zřejmé, že tento proces přináší technické i praktické problémy, hlavně v prvních letech jejich zavádění. K plnění povinností daňových subjektů vyplývajících z nově zaváděných typů automatické výměny informací je tak přistupováno s maximální vstřícností. Neformální komunikace (telefon, e-mail), která je při řešení problémů a chyb volena primárně a která je preferována i drtivou většinou daňových subjektů, dokáže rychle vyřešit velkou část z nich. Pokud tedy daňové subjekty spolupracují a případné vady a nedostatky v nepodaných či chybně podaných ohlášeních a oznámeních ve fázi neformální komunikace odstraní, sankce jim nehrozí. Teprve pokud není ani poté vada odstraněna, nastupují formální postupy dle ZMSSD a DŘ.

Cílem je zajistit splnění povinností vyplývajících ze závazků mezinárodní spolupráce, které je kontrolováno příslušnými mezinárodními orgány, a přispět tak k mezinárodní snaze o potírání daňových úniků a zvýšení efektivity správy daní. ■

14 Viz § 14zco odst. 1 ZMSSD.

15 Viz § 14zco odst. 2 ZMSSD.

Procesy „Peer Review“ v daňové oblasti a Česká republika



Mgr. Radovan Zídek,
oddělení Mezinárodní
daňová a celní spolupráce,
Ministerstvo financí

Úvod

Procesy „Peer Review“ v daňové oblasti se nevztahují na expertní posouzení vědecké teorie nebo nálezu uplatňované v akademickém a vědeckém kontextu, ale na hodnocení ČR ze strany mezinárodních hodnotitelů v rámci dohledu na plnění určitých pravidel, která se ČR zavázala plnit. Počet těchto hodnocení setrvale stoupá spolu s počtem pravidel, která jsou ČR přijímána v rámci mezinárodních organizací. Rostoucí počet těchto pravidel se zdá zohledňovat realitu zvyšující se mezinárodní provázanosti ekonomických transakcí, které mohou být daňově významné. Současně však do jisté míry reflektuje i rostoucí vliv mezinárodních organizací na vnitrostátní pravidla a jejich uplatňování. Politický závazek uplatňovat mezinárodní pravidlo (např. mezinárodní standard OECD) je v současnosti často doprovázen i potřebou mezinárodních organizací na naplňování těchto závazků dohlédnout, aby byla předmětná pravidla regulatorně i prakticky implementována řádným způsobem ve všech zúčastněných státech či jurisdikcích. Ostatně už samotné přijetí politického závazku (tzv. *commitment process*) je často předmětem monitorování a případných následných kroků ze strany mezinárodní organizace, pokud se jurisdikce, která je identifikována jako relevantní z pohledu předmětných pravidel, včas nezaváže pravidla implementovat. Nedílnou součástí implementace mezinárodních pravidel se stává také dostupnost především statistických informací a obecně tlak na zvyšování transparentnosti výkonu státní správy. Hodnocení implementace mezinárodních pravidel často navíc požaduje jejich uniformní implementaci, která by měla být pokud možno zcela shodná mezi všemi zúčastněnými státy nebo jurisdikcemi tak, aby bylo zajištěno řádné fungování implementovaných pravidel. Mezinárodní pravidla a způsob jejich implementace tak v rostoucí míře významně ovlivňují vnitrostátní normotvorbu včetně její praktické implementace. Tím však současně vzniká v řadě případů napětí s vnitrostátními pravidly a implementačními přístupy.

1. Co to je „Peer Review“

Základním principem „Peer Review“ je, jak už název napovídá, hodnocení mezi sobě rovnými. V principu by se mělo jednat o do-

hodu jurisdikcí aplikujících určitá pravidla na tom, že si mezi sebou zkontrolují jejich plnění tak, aby byla řádně implementována a plnila svůj zamýšlený účel. V praxi je tato dohoda realizována prostřednictvím mezinárodních organizací, v rámci kterých jsou zpravidla příslušná pravidla i dohodnuta. Tyto mezinárodní organizace současně poskytují své administrativní a expertní zázemí, které následně zajišťuje chod hodnocení, jako je např. organizace jednání, na kterých jsou zprávy schvalovány, navrhování „schedule“, navrhování složení hodnotitelských týmů, zpracování návrhů technických materiálů pro účely hodnocení atd.

Součástí dohody o přistoupení k procesu „Peer Review“ jsou jeho základní dokumenty. Těmito dokumenty jsou především tzv. Terms of Reference a metodologie. Zkráceně řečeno, Terms of Reference obsahují předmět hodnocení a metodologie jeho způsob. Terms of Reference kromě pravidel (nebo cílů), jejichž implementace bude předmětem hodnocení (např. standard OECD pro automatickou výměnu finančních informací, tzv. CRS), zpravidla vymezují také oblasti, které budou z hlediska implementace posuzovány (např. legislativní implementace a praktické postupy a výsledky zajištění implementace v praxi). Metodologie stanovuje proces hodnocení, tj. především, kdo bude dělat co a kdy. Součástí základních dokumentů je i stanovení kritérií hodnocení, která určují identifikaci nedostatků a jejich dopad. Součástí kritérií hodnocení je zpravidla také stanovení formy výsledků hodnocení (např. doporučení a tzv. ratingy).

Základní dokumenty jsou sice obecné povahy a bez přímého dopadu na hodnocení konkrétní jurisdikce, nicméně mají zásadní vliv na následné diskuse v rámci jednotlivých hodnocení a samozřejmě i na jejich výsledky. Přijímání základních dokumentů proto zasluhuje zvýšenou pozornost zúčastněných stran, a to včetně předjímání jejich důsledků v rámci hodnocení jednotlivých jurisdikcí. Zpravidla se ovšem stává, že jurisdikce, které se připojují k implementaci hodnocených pravidel zdrženlivěji nebo později, se těchto základních diskusí neúčastní nebo účastní v malé míře a snaží se ovlivnit pravidla hodnocení až v případě jejich jednotlivého hodnocení. Výsledkem je typicky ne příliš pozitivní výsledek hodnocení a závěr, že pravidla jsou diktována. Ostatně pozdější nebo méně aktivní přístup zpravidla vede i k neúčasti v hodnotících skupinách a případně i hodnotících expertních týmech a následnému nedostatku informací, zkušeností a vazeb, které by v průběhu hodnocení mohly být využity.

Jedním z důležitých dokumentů je také časový plán hodnocení, tzv. schedule. Časový plán určuje, kdy a které jurisdikce budou předmětem hodnocení. Předmětem Peer Review jsou zpravidla všechny jurisdikce, které implementují hodnocená pravidla. To je možné buďto hodnocením všech jurisdikcí současně, kde výsledkem je zpravidla jedna hodnotící zpráva, anebo každé jurisdikce zvlášť v určeném pořadí. Návrh časového plánu je konzultován

s hodnocenými jurisdikcemi a schvalován hodnotící skupinou. Zpravidla je snahou vyhnout se rozporu s hodnocenými jurisdikcemi a přizpůsobit se jejich časovým možnostem. Časový plán je možné v odůvodněných případech upravovat po schválení hodnotící skupinou (např. přistoupení nové jurisdikce, odložení hodnocení v případě válečného konfliktu, Covid apod.).

Ačkoli základní dokumenty a kritéria hodnocení by se během hodnocení neměly měnit, pokud „Peer Review“ jednotlivých jurisdikcí probíhá postupně, mohou především některé technické detaily předmětu hodnocení i některé aspekty kritérií hodnocení doznat vývoje. Tento vývoj zpravidla vede k přísnějšímu a detailnějšímu hodnocení širších oblastí, než tomu bylo u jurisdikcí, které byly hodnoceny jako jedny z prvních.

Jednotlivá hodnocení jsou prováděna hodnotiteli. Zpravidla se jedná o zástupce sekretariátu mezinárodní organizace a experty nominované jednotlivými jurisdikcemi. Hodnotitelé zpravidla pracují v týmech (např. jeden zástupce sekretariátu a dva národní experti). Hodnotitelský tým může být jeden nebo několik pro všechny hodnocené jurisdikce nebo každá jurisdikce může mít svůj vlastní hodnotitelský tým. Návrhy jurisdikcí expertních hodnotitelů jsou zpravidla sestavovány sekretariátem mezinárodní organizace, přičemž jednotliví hodnotitelé jsou nominováni samotnými jurisdikcemi. Expertní hodnotitelé však nejednají jako zástupci dané jurisdikce, ale osobně. Při návrhu hodnotitelů by se sekretariát měl snažit zohlednit variabilitu možných právních a kulturních tradic tak, aby v hodnotitelském týmu byly zastoupeny různé perspektivy (např. common law a civil law, rozvojový a rozvinutý stát). Návrh složení hodnotitelského týmu je zpravidla schvalován hodnotící skupinou.

Samotný proces jednotlivého hodnocení obnáší (i) fázi sběru informací, typicky formou dotazníku, a případně i hodnotící návštěvy („on-site visit“), (ii) fázi hodnocení, která především zahrnuje zpracování návrhu hodnotící zprávy a připomínky hodnocené jurisdikce, a (iii) fázi schvalovací zahrnující zpravidla jednání hodnotící skupiny za účasti hodnocené jurisdikce. Po přijetí zprávy následuje tzv. *follow-up* proces monitorující přijímání opatření za účelem implementace výsledků hodnocení.

Výsledkem hodnocení je typicky hodnotící zpráva obsahující doporučení a případně hodnocení stupně implementace, tzv. rating. Rating může být udělen buď za jednotlivé aspekty předmětu hodnocení, nebo celkově. Doporučení (tzv. *recommendation*) mohou mít různou závažnost a návazně i odlišný dopad na stupeň hodnocení implementace. Doporučení by měla identifikovat nedostatek v implementaci předmětu hodnocení. V návaznosti na ustanovení metodologie procesu by však typicky neměla být preskriptivní povahy a neměla by určovat, jakým způsobem daný nedostatek napravit. V případě hodnocení implementace velmi detailních pravidel však zpravidla není výrazný prostor pro volbu způsobu nápravy identifikovaného nedostatku.

Často zmiňovaným aspektem „Peer Review“ je otázka jejich reálného dopadu, resp. dotaz „a co se stane, když to neuděláme?“ Odpověď se do jisté míry různí podle předmětného „Peer Review“. V daňové oblasti se zpravidla jedná o dopad na případná daňová opatření proti daňovým únikům a zneužití práva („*defensive measures*“); dopad na rizikový profil jurisdikce např. z pohledu AML/CFT, který mj. zvyšuje transakční náklady s touto jurisdikcí; nebo dopad na investiční programy poskytované mezinárodními rozvojovými institucemi nebo bankami. Výsledek jednoho hodnocení má také vliv na jiná obdobná hodnocení. Samozřejmostí je vliv na reputaci dané jurisdikce, který může mj. ovlivňovat její pozici při prosazování zájmů na mezinárodních fórech.

2. „Peer Review“ v oblasti přímých daní

V oblasti přímých daní v současnosti probíhá řada „Peer Review“ hodnotících implementací různých mezinárodních pravidel, a to jak v oblasti pravidel samotného zdanění, tak především v oblasti dostupnosti daňově významných informací pro účely řádného stanovení daně. Stejně jako v jiných oblastech je cílem těchto hodnocení zajistit implementaci pravidel tak, aby naplňovala svůj účel.

Z výsledků hodnocení je zřejmé, že míra implementace hodnocených pravidel se globálně zvyšuje, a to především co se týče důslednosti a komplexnosti plnění předmětných závazků včetně dostupnosti evidence o jejich plnění. Procesy „Peer Review“ poskytují důležitou platformu pro odborné diskuse ohledně předmětných pravidel, nalézání konsenzuálních řešení, šíření expertízy a posilování mezinárodní odborné komunity. Podle povahy „Peer Review“ mohou být aktuální hodnotící zprávy také užitečným zdrojem informací o způsobu implementace pravidel v konkrétním hodnoceném státu. Z pozice hodnoceného státu může být „Peer Review“ příležitostí nahlédnout vlastní přístup z odlišné perspektivy a napříč jednotlivými resortními gescemi.

Níže se budeme zabývat procesy „Peer Review“ ze strany OECD. Nicméně hodnotící procesy probíhají i ze strany Evropské komise. Jedná se nejen o různé periodicky se opakující či *ad hoc* pořádané dotazníkové kampaně, jejichž výstupem zpravidla nejsou doporučení pro jednotlivé členské státy, ale také procesy zahrnující šetření na místě („on-site visit“), jejichž závěry se týkají opatření v konkrétních členských státech (např. hodnocení správní spolupráce podle směrnice DAC¹).

2.1 „Peer Review“ EOIR

Nejstarším „Peer Review“ procesem OECD v oblasti daní je tzv. „Peer Review“ EOIR. Tato hodnocení byla zahájena v roce 2010 ihned po ustavení Globálního fóra pro transparentní a výměnu informací pro daňové účely („Globální fórum“) v roce 2009, které zajišťuje jejich realizaci.² Předmětem hodnocení je mezinárodní standard pro výměnu informací na žádost (Exchange of Infor-

1 Směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní.

2 Více informací o Globálním fóru a další materiály ohledně jeho procesů „Peer Review“ jsou dostupné na <https://www.oecd.org/en/networks/global-forum-tax-transparency.html> [cit. 1. 12. 2025].

mation upon Request, tzv. EOIR). Tento standard vychází z čl. 26 modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění. Nicméně kromě samotné výměny informací mezi daňovými správami zahrnuje i jejich dostupnost pro daňovou správu. Standard EOIR je pro účely „Peer Review“ obsažen v tzv. Terms of Reference (ToR), která mají tři kategorie. Jedná se o (i) dostupnost vlastnických, účetních a bankovních informací, (ii) jejich přístupnost pro daňové účely a (iii) schopnost tyto informace vyměňovat s partnerskými státy. Předmětem hodnocení je nejen regulační rámec, ale i jeho praktická implementace. Standard EOIR je poměrně obecně formulován a definuje spíše cíle příslušných opatření (např. dostupnost informací o skutečných majitelích), nikoli způsob jejich dosažení.

Všechny členské státy Globálního fóra, kterých je v současnosti 172, se zavázaly implementovat mezinárodní standard EOIR a podstoupit „Peer Review“ EOIR. Globální fórum nyní uzavírá druhé kolo hodnocení. Každý stát je hodnocen zvlášť a výsledkem je veřejná hodnotící zpráva obsahující doporučení k jednotlivým aspektům ToR a zpravidla i ratingy míry implementace předmětných pravidel daným státem (tzv. Compliant, Largely Compliant, Partially Compliant a Non-Compliant).

Proces hodnocení zahrnuje především vyplnění dotazníku a zodpovězení dodatečných otázek, návštěvu hodnotitelského týmu („on-site visit“), zpracování návrhu hodnotící zprávy hodnotitelským týmem, připomínky hodnoceného státu k návrhu zprávy a jednání tzv. „Peer Review“ Group za účelem projednání zprávy a jejího přijetí. Hodnotící tým se skládá zpravidla ze tří členů, a to jednoho zástupce sekretariátu Globálního fóra a dvou národních expertů. Členy „Peer Review“ Group je 30 států, které jsou periodicky obměňovány.

Důležitým aspektem hodnocení je i zpětná vazba od států, které mají praktickou zkušenost výměny informací s hodnoceným státem (tzv. *peer input*). Zpětná vazba je významným zdrojem informací pro hodnotitelský tým mimo informace poskytované hodnoceným státem a v případě negativních zkušeností s hodnoceným státem často významně ovlivní výsledek hodnocení.

Na základě výsledků a zkušeností z proběhlých hodnocení lze soudit, že současná míra implementace standardu EOIR v tzv. off-shore jurisdikcích obecně nepředstavuje zásadní překážku dostupnosti informací pro daňové účely. Naopak se může jevit, že překážkou dostupnosti informací a řádného stanovení daně jsou v některých případech samotné zdrojové státy s rozvinutými daňovými systémy, kde finanční správa pouze obtížně zjišťuje potřebné informace za účelem formulace žádosti a splnění podmínky tzv. *foreseeable relevance*. V řadě případů se také ukazuje expertní a technický náskok daňových (a obecně veřejných) správ některých finančních center, která poskytují nejen podnikatelsky přívětivý regulační a administrativní rámec, ale prokazují i efektivní plnění mezinárodních závazků daných jurisdikcí.

ČR je jakožto člen OECD i zakládajícím členem Globálního fóra. Ačkoli se neúčastní žádné pracovní skupiny Globálního fóra,

vzhledem ke svým bohatým zkušenostem s výměnou informací pro daňové účely a implementaci směrnice EU o správní spolupráci (tzv. DAC) patří v rámci Globálního fóra mezi velmi spolehlivé partnery.

V rámci „Peer Review“ EOIR byla ČR hodnocena celkem třikrát, a to dvakrát v rámci prvního kola a jednou v rámci druhého kola hodnocení. Předmětem prvního hodnocení v roce 2012 byl pouze regulační rámec implementující standard EOIR. Hlavní nedostatek byl identifikován v oblasti dostupnosti informací a týkal se listinných akcií na doručitele (tzv. *bearer shares*). Nedostatek byl považován za závažný natolik, že celá kategorie standardu dostupnosti vlastnických informací byla považována za neimplementovanou. Následující hodnocení v rámci prvního kola zahrnovalo i praktickou implementaci. Mezi prvním a druhým hodnocením se podařilo provést legislativní změny, které byly shledány jako dostatečné pro zlepšení hodnocení kategorie dostupnosti vlastnických informací. Největší dopad na výsledek druhého hodnocení měl však nedostatek shledaný v příliš širokém pojetí profesní mlčenlivosti před správcem daně, který měl negativní dopad hned na dvě kategorie standardu EOIR. Celkový výsledek hodnocení však vyzněl pozitivně (tzv. *Largely Compliant*). Zatím poslední hodnocení ČR bylo uzavřeno v roce 2023. Hlavním nedostatkem byla tentokrát nedostatečná dostupnost informací o skutečných majitelích. Další doporučení byla udělena v oblasti výměny informací pro daňové trestní účely a schopnosti Finanční správy včas vyměňovat dožadované informace. I přes zlepšení v některých oblastech zůstal celkový výsledek hodnocení „*Largely Compliant*“.

Z hlediska porovnání výsledků hodnocení ČR s okolními státy lze konstatovat, že výsledky ČR jsou s nimi srovnatelné a schopnost ČR podílet se na výměně informací na žádost je v mezinárodním kontextu vyhovující. Ostatně nedostatky identifikované v případě ČR nebyly i v rámci EU výjimečné a patřily spíše k těm obvyklým. Jistě nejzávažnějším nedostatkem byla v rámci všech tří hodnocení možnost vydávání listinných akcií na doručitele, kde však došlo z pohledu hodnocení k adekvátní legislativní změně.

2.2 „Peer Review“ CRS

V roce 2014 přijalo OECD mezinárodní standard pro automatickou výměnu informací o finančních účtech (tzv. Common Reporting Standard, zkráceně CRS). V tomto roce G20 současně přijala závazek zahájit výměny podle tohoto standardu v roce 2017 nebo 2018 a vyzvala ostatní státy, aby se k tomuto standardu připojily. Globální fórum bylo G20 pověřeno organizováním přijímání závazků implementace standardu („*commitment proces*“) a následným podpořením jeho mezinárodní implementace. Hodnocení implementace CRS ze strany Globálního fóra bylo rozděleno do postupných fází. Na rozdíl od standardu EOIR, pravidla CRS nebyla dosud široce implementována, a bylo proto rozhodnuto nejdříve zajistit implementaci odpovídajícího regulačního rámce a teprve následně hodnotit jeho implementaci v praxi.

Hodnocení regulatorního rámce bylo zahájeno v roce 2015 prostřednictvím dotazníků („*checklist*“ a „*templates*“) sledujících způsob implementace jednotlivých ustanovení CRS. Na rozdíl od EOIR, standard CRS obsahuje detailní pravidla, u nichž je hodnotiteli očekáváno, že budou slovo od slova převedena do právně vymahatelných pravidel hodnoceného státu. V roce 2020 Globální fórum zveřejnilo závěry této fáze hodnocení včetně doporučení a zhodnocení míry implementace v jednotlivých zúčastněných státech („*determination*“). Zpráva shrnovala hodnocení pro všech 100 států uskutečňujících výměny od roku 2017 nebo 2018. Zpráva z roku 2020 byla následně aktualizována v závislosti na probíhající implementaci CRS.

K hodnocení právní implementace se v roce 2020 připojilo i hodnocení implementace v praxi. Hodnocení probíhalo opět v několika fázích. V první fázi se hodnocení zaměřovalo na rámec praktické implementace a schopnosti vynuovení pravidel (např. nastavení působnosti úřadů; IT, personální a další zajištění implementace, nastavení procesů registrace, oznamování a výměny informací). Výsledkem hodnocení byla opět doporučení a předběžné závěry o míře implementace CRS v daném státě.

Od roku 2022 následuje celkové hodnocení, které zahrnuje hodnotící návštěvu („*on-site visit*“) a zpětnou vazbu partnerských států (tzv. „*peer input*“). Předmětem hodnocení je nejen regulatorní a administrativní rámec, ale i praktická implementace standardu. Hodnocení opět zahrnuje i doporučení pro jednotlivé zúčastněné státy. Celkové hodnocení míry implementace pro jednotlivé státy bude přijato a zveřejněno v roce 2026. Jednotlivé kroky procesu hodnocení jsou obdobné jako v případě „Peer Review“ EOIR, včetně účasti hodnoceného státu na jednání hodnotící skupiny (tzv. APRG). Rozdíl hodnocení je dán především preskriptivním charakterem hodnoceného standardu a tím, že všechny zúčastněné státy jsou hodnoceny současně. Výsledkem je tak vyšší míra standardizace a unifikace.

Terms of Reference Peer Review CRS zahrnuje také oblast mlčenlivosti a ochrany údajů („*confidentiality and data safeguards*“). Hodnocení této oblasti je prováděno převážně IT odborníky a probíhá nezávisle na ostatních částech hodnocení CRS. Výsledkem je i oddělená zpráva pro jednotlivý stát. V případě, že je hodnocením shledáno, že stát nedostatečně zaručuje bezpečnost předaných informací, zúčastněné státy jsou oprávněny zastavit předávání informací tomuto státu.

ČR zahájila výměnu informací podle standardu CRS v roce 2017, a patří tedy do skupiny států, které implementovaly standard jako první. ČR tak prošla všemi postupnými fázemi hodnocení implementace CRS.

Regulatorní implementace standardu CRS v ČR byla předmětem tří hodnocení a je i následně monitorována jako součást probíhajícího celkového hodnocení. V rámci první výroční hodnotící zprávy

zveřejněné v roce 2020 byla právní implementace standardu v ČR hodnocena jako „*in place but needs improvement*“, a to z důvodu nedostatečných sankcí pro majitele účtu, který poskytl nesprávné čestné prohlášení. Následně byl tento nedostatek napraven zákonem č. 527/2020 Sb. novelizujícím zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní. Česká regulatorní implementace je tak nyní hodnocena jako plně v souladu se standardem. V roce 2022 přibyl aspekt hodnocení vztahující se k praktickému rámci implementace. Při tomto navazujícím hodnocení byla opatření přijatá ČR shledána jako dostatečně zaručující implementaci standardu („*on track*“). Od roku 2024 je ČR předmětem celkového hodnocení, které zahrnovalo i návštěvu hodnotitelů v únoru 2024. Hodnotící tým identifikoval několik oblastí, které jsou předmětem doporučení. ČR má do prvního pololetí 2026 čas přijmout opatření k nápravě. Následně bude koncem roku 2026 konečná hodnotící zpráva zveřejněna spolu se zprávami pro všechny ostatní státy implementující CRS.

Obecně lze shrnout, že i v oblasti automatické výměny informací podle standardu CRS plní ČR své mezinárodní závazky řádným způsobem a doposud nebyly hodnotícími týmy ani partnerskými státy shledány závažné nedostatky.

2.3 „Peer Review“ BEPS

V září 2013 přijaly země OECD a G20 15 bodů akčního plánu proti narušování daňových základů a přesouvání zisků (Base Erosion and Profit Shifting, tzv. BEPS). Skupina G20 následně v listopadu 2015 přijala souhrn opatření naplňujících záměry jednotlivých akčních bodů BEPS. Části opatření akce č. 5 (Boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu), 6 (Prevence zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění), 13 (Dokumentace k transferovým cenám) a 14 (Zefektivnění mechanismu pro řešení sporů) byly prohlášeny za minimální standardy, jejichž implementace je předmětem „Peer Review“ ze strany OECD prostřednictvím tzv. inkluzivního rámce BEPS nebo Výboru pro finanční záležitosti (Committee on Fiscal Affairs, tzv. CFA). Inkluzivní rámec BEPS má v současnosti 147 členů a sdružuje nejen členské státy OECD, ale také světová finanční centra a rozvojové státy.³

Všechna čtyři „Peer Review“ BEPS mají svoje Terms of Reference a vlastní metodologii. Ačkoli se procesy hodnocení ve všech případech do jisté míry liší, proces hodnocení lze obdobně jako ve výše uvedených případech obecně shrnout do následujících kroků: (i) vyplnění dotazníku hodnoceným státem; (ii) shromáždění dalších vstupů, především pak zkušenosti partnerských států s plněním hodnocených kritérií hodnoceným státem (tzv. „*peer input*“), (iii) zpracování návrhu hodnotící zprávy, (iv) proces schválení příslušnou hodnotící skupinou (např. FHTP MAP Forum pro Peer Review Action 14). Žádné hodnocení BEPS nezahrnuje celkové hodnocení míry implementace standardu daným státem (např. rating) ani „*on-site visit*“. Míra účasti hodnoceného státu na přípravě hodnotící zprávy se v jednotlivých případech významně liší. Hodnocení akcí č. 5 a 13 zahrnuje připomínkování návrhu hodnotící zprávy hodno-

3 Více informací o projektu BEPS a Inkluzivním rámci je dostupných na <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> [cit. 1. 12. 2025].

ceným státem, zatímco v případě hodnocení akcí č. 6 a 14 je hodnotící zpráva přímo předložena k připomínkám hodnotící skupině a následně po jejich zapracování schválena. Je zajímavostí, že proces hodnocení akce č. 14 zahrnuje jako jediný vstupy od daňových subjektů, které je možné k jednotlivým hodnoceným státům poskytnout prostřednictvím formuláře na webových stránkách OECD.

První hodnocení implementace opatření BEPS byla přijata už v roce 2017. Ve většině případů došlo v následujících letech k částečné revizi metodologie, která reflektovala vývoj v procesu implementace standardu jednotlivými státy a předchozí hodnocení. Cílem revizí bylo zjednodušit hodnotící proces např. formou následného monitoringu vybraných statistických informací nebo opatření přijatých za účelem odstranění identifikovaných nedostatků.

Terms of Reference hodnocení akce č. 5 BEPS obsahují čtyři obecné kategorie: (i) identifikace a sběr daňových rozhodnutí, která mají být předmětem sdílení informací, (ii) výměna daňových rozhodnutí mezi kontaktními místy zúčastněných států, (iii) zajištění mlčenlivosti předaných informací a (iv) statistické údaje o výměně daňových rozhodnutí včetně států, kterým byla rozhodnutí zaslána. Hodnocení se vztahuje jak na regulatorní rámec, tak na jeho praktickou implementaci. Dle výsledků hodnocení ČR plně implementovala tento mezinárodní standard a není identifikován žádný nedostatek.

Akce č. 6 BEPS vyžaduje zahrnutí příslušných ustanovení na ochranu proti zneužití do mezinárodních daňových smluv. Terms of Reference pouze shrnují požadovaná opatření bodu 6 BEPS. Hodnotící proces se nevztahuje na případnou praktickou implementaci daných ustanovení. Také toto hodnocení ČR neobsahuje žádné doporučení, a ČR tak řádně implementuje předmětný mezinárodní standard.

Obdobně jako u akce č. 5 BEPS Terms of Reference akce č. 13 obsahují několik obecných kategorií (vnitrostátní regulatorní a správní rámec, rámec pro mezinárodní výměnu informací a mlčenlivost) a hodnocení se vztahuje i na praktickou implementaci standardu. ČR dle hodnocení plně implementovala i tento mezinárodní standard a neobdržela žádné doporučení.

Konečně Terms of Reference pro hodnocení akce č. 14 BEPS zahrnují čtyři kategorie: (i) předcházení sporům, (ii) dostupnost a přístup k procesu řešení sporů (MAP), (iii) řešení případů sporů a (iv) implementace dohod MAP. Stejně jako v případě akcí č. 5 a 13 hodnocení zahrnuje praktickou implementaci. Na rozdíl od výše uvedených hodnocení BEPS obdržela ČR řadu doporučení ve všech kategoriích Terms of Reference. ■

Koordinace a důvěra: Klíčové pilíře spolupráce při správě DPH

Středoškolský popis toho, jak funguje daň z přidané hodnoty (DPH), je přehledný a na první pohled prostý: každý článek v řetězci platí jen daň z toho, co si při obchodu „přidá“. Ve skutečnosti je ale fungování této daně rafinované, místy spletité, a především v přeshraničním obchodování zneužitelné. I proto je nezbytné, aby státy při stanovení a výběru této daně spolupracovaly. Nástrojů směřujících k tomuto cíli stále přibývá – což je s ohledem na rozvoj e-commerce a zvýšenou přeshraniční komunikaci a mobilitu nezbytným předpokladem k tomu, aby správa daně nezaostávala za vznikajícími riziky.



PhDr. Mgr. Karolína Procházková,
Generální finanční ředitelství¹

Široká paleta nástrojů v EU

V rámci EU je spolupráce při správě DPH a boji proti podvodům velmi těsná. Upravuje ji přímo účinné nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „Nařízení“), které je průběžně novelizováno a které popisuje pravidla, podle nichž si členské státy vyměňují informace a i jinak spolupracují. Na toto přímo účinné nařízení navazují i další evropské předpisy.

¹ Uvedený text je vyjádřením soukromého názoru autorky, který se nemusí shodovat s právním názorem Finanční správy, a tedy nemůže založit nebo změnit případnou správní praxi v dané oblasti.

V oblastech, které nejsou upraveny přímo účinnou evropskou legislativou, je možné i při správě DPH postupovat podle zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů.²

Oproti spolupráci v oblasti přímých daní je spektrum informací, které si státy navzájem poskytují, u DPH menší. Z pohledu správy této daně je nicméně pozitivní, že vývoj v této oblasti je kontinuální a spolupráce se pravidelně posiluje.

Je namístě také zdůraznit, že od vzniku uvedeného Nařízení je počítáno s tím, že informace vyměřované v jeho rámci mohou být použity i pro vyměření jiných dávek, cel a daní, než je DPH, a také v soudních řízeních, která mohou vést k uložení sankcí za porušení daňových předpisů.

Spolupráci na základě Nařízení provádí Generální finanční ředitelství (GFŘ), které díky pověření od Ministerstva financí ČR vykonává funkci ústředního kontaktního orgánu (CLO).³

Přeshraniční *reverse charge* (režim přenesení daňové povinnosti)

Systém DPH je v EU harmonizován od roku 1977, kdy vznikla tzv. Šestá směrnice Rady 77/388/EHS, která stanovila jednotný rámec pro uplatňování DPH ve všech členských státech. V ČR byla DPH zavedena od 1. 1. 1993 a se vstupem do EU byla od 1. 5. 2004 aktualizována tak, aby odpovídala harmonizované úpravě.

Klíčovým prvkem systému DPH, který zajišťuje, že se zboží zdaní tam, kde je finálně spotřebováno, je systém *reverse charge*, tedy přenesení daňové povinnosti, který se uplatňuje u přeshraničních tzv. intrakomunitárních obchodů mezi osobami registrovanými k dani. Vede k tomu, že dodavatel při dodání do jiného členského státu daň neodvádí, a zároveň při splnění podmínek má nárok na odpočet daně; povinnost odvést daň přechází na příjemce dodání.

Nicméně v případech, že přeshraniční obchod neproběhne tak, jak je zákonnými předpisy předpokládáno, mohou vzniknout významné daňové ztráty: jak státu dodavatele (např. vyplatí nadměrný odpočet, i když ve skutečnosti zboží bylo prodáno na tuzemském trhu a do státu údajného odběratele nedorazilo, a není tak přiznána příslušná daň na výstupu v tuzemsku), tak státu odběratele (např. pokud je příjemcem prázdňá schránková firma, která pořízení nepřizná nebo vzniklou daň neuhradí).

VIES – sdílené údaje pro subjekty i daňové správy

S termínem VIES se nejspíše setkali všichni, kdo v rámci EU⁴ uskutečnili přeshraniční obchod. Tato zkratka zastupuje slovní spojení „VAT Information Exchange System“, tedy „systém výměny informací o DPH“. V rámci tohoto systému zapojené státy sdílejí dva typy informací: 1. které ekonomické subjekty jsou registrovány k DPH, a tudíž mohou provádět přeshraniční obchody využívající *reverse charge*, a 2. jaká přeshraniční dodání do jiného členského státu jednotlivé subjekty deklarovaly v souhrnném hlášení – daňovém tvrzení obsahujícím údaje o provedených přeshraničních dodáních v rámci EU.

Ta část systému VIES, která obsahuje informace o aktuální platnosti DIČ k DPH – tedy zda subjekt v okamžiku kontroly je nebo není registrován k DPH –, je zpřístupňována i veřejnosti prostřednictvím webového rozhraní spravovaného Evropskou komisí Vies on-the-Web (https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/#/vat-validation).⁵ Ověření platnosti DIČ obchodního partnera je totiž podmínkou pro uplatnění *reverse charge* u přeshraničních plnění.⁶

V rámci VIES má sdílení informací podobu vzájemného zpřístupnění uvedených údajů: kompletní data tedy nejsou předávána mezi státy ve formě datových souborů ani zasílána do centrální databáze, ale jsou k dispozici ostatním členským státům, resp. jejich informačním systémům, pro dotazy různé úrovně podrobnosti. Tyto dotazy umožňují porovnat údaje deklarované v souhrnných hlášeních zahraničních subjektů s informacemi z tuzemských tvrzení.

Rozpory v uvedených údajích mohou být podnětem pro prověření deklarovaných transakcí, protože indikují, že k obchodu nemuselo dojít deklarovaným způsobem.

Systém souhrnných hlášení a jejich sdílení přes VIES vznikl již v 90. letech minulého století a s technickým pokrokem posledních let se ukazuje, že je nezbytné ho modernizovat a možnosti evidence transakcí a jejich následné kontroly zrychlit a zefektivnit. K tomuto cíli směřuje nový legislativní balíček ViDA (VAT in the Digital Age) v jedné ze svých částí, která zavádí nejpozději od 1. 7. 2030 povinnost standardizovaného digitálního hlášení e-faktur v přeshraničním obchodování v řádu dní; členské státy rovněž budou mít možnost zavést povinnost tohoto hlášení i pro příjemce intrakomunitárních plnění, a to do pěti dní od obdržení e-faktury.⁷

² § 1 odst. 4 a 5 zákona.

³ Čl. 2 odst. 1a Nařízení.

⁴ Termínem EU je v tomto textu označováno i Severní Irsko, pokud jde o dodání zboží, která jsou na základě brexitových dohod považována za vnitrounitní.

⁵ Čl. 31 Nařízení.

⁶ V souvislosti s dodáním zboží v ČR upraveno v § 64 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDPH).

⁷ Je vhodné podotknout, že již dnes některé členské státy mají zavedenu povinnost hlásit intrakomunitární pořízení zboží a přijetí služeb v detailu plnění. Mezi ně patří i ČR prostřednictvím struktury kontrolního hlášení DPH; jeho periodicita je však měsíční/čtvrtletní.

Automatická výměna informací

Poskytování údajů, aniž by byly konkrétně vyžádány, probíhá na základě Nařízení ve dvou kategoriích: informace týkající se neusazených osob povinných k dani a informace o nových dopravních prostředcích.⁸ Tato výměna informací nicméně není povinná – členské státy EU se mohly rozhodnout, že některý typ výměny nebudou uskutečňovat. ČR data v rámci obou typů výměny ostatním členským státům poskytuje.

Přístup k informacím o vozidlech

Informace (nejen) o dopravních prostředcích státy EU sdílejí v rámci systému EUCARIS (European Car and Driving Licence Information System). Ten propojuje databáze zapojených národních orgánů a umožňuje přístup k různým údajům v definovaných modulech podle účelu použití – původně šlo především o odhalování kradečných vozidel nebo řešení přestupků spáchaných v zahraničí.

Od roku 2020 mají do tohoto systému přístup i vybraní pracovníci Finanční správy, kteří mohou pokládat dotazy týkající se identifikačních údajů o vozidlech a o jejich majitelích a držitelích. Je tak možné zjistit např. historii registrace a pohybu vozidla, které je předmětem podezřelých transakcí, nebo naopak dohledat jeho převody následující po dodání českým subjektem, který je předmětem kontroly.

Centralizované informace o platbách

Od roku 2024 přibyla mezi nástroje výměny informací týkajících se DPH novinka: systém CESOP (Central Electronic System of Payment Information). Tento systém by měl přispět k odhalování rizik, daňových úniků a podvodů zejména v oblasti elektronického obchodu.

Poskytovatelé platebních služeb – tedy nejen banky a záložny, ale třeba také instituce typu Revolut, Western Union nebo GooglePay – do něj hlásí transakce v případě, že jeden příjemce/osoba obdrží více než 25 přeshraničních plateb za čtvrtletí. Oznámení se podává čtvrtletně a údaje se shromažďují ve společném centrálním systému. K dispozici jsou vybraným pracovníkům finančních správ EU pro analytické a kontrolní účely.

Eurofisc

Sofistikovaným nástrojem pro spolupráci daňových správ při správě DPH je síť expertů Eurofisc zaměřená na boj s podvodů. Její členové mají přístup k datům EUCARIS a CESOP, ale také k údajům celní správy o osvobozených dovozech do EU a k nástrojům, které jim usnadňují společné zpracování a analýzu dat využitelných pro identifikaci podvodů. Při řešení rozsáhlých kauz mohou spolupracovat i s Evropským úřadem pro boj proti podvodům OLAF a s agenturou Evropské unie pro spolupráci v oblasti prosazování práva Evropol.

Cílem Eurofisc je identifikace subjektů zapojených do podvodů (např. takzvaných *missing traderů* – mizejících obchodníků, kteří při obchodování v řetězcích neplní svoje daňové povinnosti), rušení registrací k DPH u podezřelých obchodníků, rozplétání podvodných sítí – a následně odhalování podvodných transakcí. V roce 2024 činil objem odhalených podvodů 13,7 mld. eur.

Režim jednoho správního místa – OSS

Specifický způsob výměny informací byl zaveden v souvislosti se zvláštním režimem jednoho správního místa (tzv. OSS). Tento režim umožňuje subjektům, které se v něm registrují (nebo jejich zprostředkovatelům), aby prostřednictvím tzv. identifikace v některém ze států EU přiznávaly a odváděly DPH z vybraných typů transakcí splatnou v různých státech EU; tuto daň pak stát identifikace příslušným příjemcům rozešle.

Výměna informací v tomto případě funguje především ve prospěch ekonomických subjektů, jimž usnadňuje odvod DPH a ulevuje jim od administrativní zátěže. Může se využívat v rámci tří režimů (režim EU, režim mimo EU a dovozní režim IOSS), a to pro následující typy dodání:

- přeshraniční prodej zboží na dálku mezi členskými státy EU (typicky e-shopy),
- poskytnutí služeb poskytovateli v EU (či mimo EU) koncovým spotřebitelům v EU,
- dodání zboží, která usnadňuje provozovatel elektronického rozhraní (digitální platforma), v rámci jednoho členského státu,
- prodej dovezeného zboží do 150 eur na dálku ze třetí země přímo koncovým spotřebitelům v EU.

Kromě usnadnění výběru DPH údaje získané z daňových přiznání v rámci režimů OSS umožňují monitorovat vývoj ekonomické

Režim jednoho správního místa je základem snahy EU o zavedení tzv. jediné registrace k DPH (*single VAT registration*): tedy aby v co nejvíce případech subjekty mohly na základě registrace v jediném členském státě plnit daňové povinnosti v rámci celého Společenství.

Tento princip bude dále posílen již zmíněným balíčkem VIDA. Ten mj. zavádí nový režim pro přemístění vlastního zboží (nahradí stávající režim skladu). A dále představuje povinný mechanismus přenesení daňové povinnosti u osob povinných k dani, které dodají zboží či poskytnou služby plátcům v členském státě, kde samy nejsou usazeny ani identifikovány k DPH; daňovou povinnost pak bude mít příjemce zboží či služby. Zároveň VIDA umožňuje členským státům, pokud budou chtít, zavést povinnost hradit DPH v režimu přenesení daňové povinnosti úplně všem pořizovatelům – což by pro tyto subjekty mohlo znamenat i nutnost registrovat se k DPH.

⁸ Pro podrobnosti viz prováděcí nařízení Komise (EU) č. 79/2012.

aktivity nejen u jednotlivých subjektů, ale také u celých sektorů podnikání.

Vracení DPH plátcům v jiných členských státech

Rovněž ve prospěch ekonomických subjektů probíhá výměna informací v rámci vracení DPH plátcům v jiných členských státech.⁹ Tento nástroj umožňuje plátcům DPH žádat vrácení DPH u zboží a služeb, které si pořídili v členském státě, kde nejsou usazeni – a to přímo, bez zprostředkovatele.

Vracení daně je možné požadovat u širokého spektra zboží a služeb – pokud je splněna podmínka, že sloužily pro podnikatelskou činnost. Může se jednat např. o pohonné hmoty, nájem dopravního prostředku, mýtné a silniční poplatky, cestovní výlohy, jako např. jízdné v taxi, jízdné ve veřejné dopravě, ubytování, potraviny, nápoje a restaurační služby, vstupné na veletrhy a výstavy a jiné.

Žadosti o vrácení plátcí podávají prostřednictvím nástroje (zpravidla portálové aplikace) poskytnutého daňovou správou ve svém státě usazení (v ČR prostřednictvím aplikace na portálu Moje daně – Elektronická podání pro Finanční správu) a tato správa následně žádost postupuje do státu vrácení. Stát vrácení pak o průběhu či výsledku vyřizování komunikuje přímo se žadatelem.

Konkrétní případy pod drobnohledem

Pokud správce daně potřebuje prověřit konkrétní transakce s přeshraničním prvkem, může využít nástroje pro spolupráci zaměřené na podrobné prověření sporných případů. Těmi jsou v první řadě žádosti o informace – tedy dotazy do jiných členských států, jejichž vyřizování usnadňuje jednotný formulář s předdefinovanými základními datovými položkami a otázkami.

Takovou žádost dožádaný členský stát vyřizuje s využitím všech nástrojů a postupů, které má k dispozici pro obdobné případy ve vnitrostátním řízení.

Nařízení předpokládá, že by žádosti měly být vyřizovány do tří měsíců – ovšem praxe ukazuje, že z různých důvodů není vždy možné tuto lhůtu dodržet (typicky např. pokud subjekt, jehož součinnost je nezbytná, žádá o prodloužení termínů pro reakci).

Kromě položení dotazů v písemné formě se pracovník finanční správy může do zahraničí vypravit i osobně, a to díky nástro-

Pro tvorbu a sdílení těchto žádostí o informace a dalších výměn, týkajících se podrobností individuálních transakcí, provozuje EU elektronický systém eFCA (Centrální aplikace e-Formulářů). Ten je dostupný nejen pro spolupráci v oblasti DPH, ale také pro daň z příjmů a pro vzájemnou pomoc při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření.

ji s komplikovaným názvem PAOE – přítomnost ve správních prostorách a účast na správních šetřeních.

I když využití tohoto typu spolupráce není zdaleka tak rozšířené jako běžné žádosti o informace, v konkrétních případech se již PAOE osvědčila jako nejefektivnější dostupný nástroj – např. pokud je český kontrolor s detailní znalostí případu přítomen výsledku svědka, může odhalit podezřelé okolnosti, které by jinému tazateli unikly.

Pro řešení komplikovaných případů více propojených subjektů z různých států mohou daňové správy využít také souběžné kontroly. Ty spočívají v koordinované kontrole, v jejímž rámci si zapojené orgány vyměňují informace a spolupracují tak, aby přínos byl co největší.

Norsko, Británie a zbytek světa

Výše uvedené nástroje jsou založeny na těsné spolupráci mezi daňovými správami členských států EU, kde je vzájemně harmonizovaný systém DPH nejvíce propojen. Spolupracovat a vyměňovat si informace je možné ale i s dalšími zeměmi, a to na různých právních základech (smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, Úmluva OECD o vzájemné spolupráci v daňových záležitostech, dohody TIEA, bilaterální dohody EU s konkrétními státy).

V oblasti DPH jsou dostupnými nástroji obvykle možnost žádat informace o konkrétních transakcích, doručovat dokumenty nebo provádět společné úkony včetně souběžných kontrol. Např. smlouvy mezi EU a Norskem a EU a Spojeným královstvím ale umožňují jejich finančním správám využívat pro výměnu informací i systém eFCA.

Jeden za všechny, všichni za jednoho

Jak ukazují zkušenosti z posledních let, budoucnost spolupráce na DPH může být velice proměnlivá a dynamická. Ekonomické modely se inovují a nutnost reagovat na ně si může vyžádat úplně nové postupy, aby daňové správy při vyměňování daně a boji proti podvodům nezaostávaly. Balíček VIDA posune řadu stávajících nástrojů do „digitálního věku“, ale je zjevné, že spolupráci bude potřeba i dále prohlubovat.

⁹ Upraveno směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě; implementováno v § 82 ZDPH.

Legislativní akty upravující mezinárodní spolupráci na DPH

Evropské předpisy – nejlépe hledat konsolidovaná znění v databázi EUR-Lex (<https://eur-lex.europa.eu/>)

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Konsolidované znění Nařízení 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (původní text byl opakovaně aktualizován)

Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 79/2012 ze dne 31. ledna 2012, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením nařízení (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty

Prováděcí nařízení Komise (EU) č. 2020/194 ze dne 12. února 2020, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU) č. 904/2010, pokud jde o zvláštní režimy pro osoby povinné k dani poskytující služby osobám nepovinným k dani a usku-tečňující prodej zboží na dálku a určitá domácí dodání zboží

Prováděcí nařízení Komise (EU) 2022/1504 ze dne 6. dubna 2022, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (EU)

č. 904/2010, pokud jde o vytvoření centrálního elektronického systému platebních informací pro boj proti podvodům v oblasti DPH

Dohoda mezi Evropskou unií a Norským královstvím o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH)

Balíček ViDA (platný, ale účinnost většiny ustanovení dosud nastala) – https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/adopti-on-vat-digital-age-package-2025-03-11_en

Dohody související s brexitem, zvláště pak Protokol o DPH (Protokol o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty a o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků a cel) – https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/relations-united-kingdom_cs

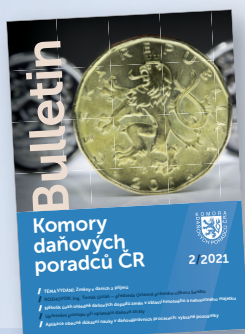
Mezinárodní smlouvy uzavřené ČR – k dispozici na webové stránce <https://www.mfcr.cz>

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Úmluva o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech (tzv. Štrasburk)

Dohody o výměně informací v daňových záležitostech TIEA ■

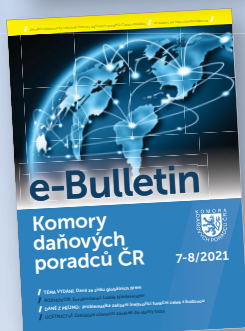
Média Komory daňových poradců ČR



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

Účetní zprávy



Ing. Hana Kubcová,
metodik účetnictví, zabývá
se ESG reportingem
a právem EU v oblasti
podnikového výkaznictví

K poslednímu dni účetního období mají účetní jednotky povinnost sestavit účetní závěrku a nejpozději do 12 měsíců od skončení účetního období ji zveřejnit. Některé účetní jednotky však mají povinnost vyhotovit a zveřejnit spolu s účetní závěrkou ještě další účetní zprávy. Tou nejznámější je výroční zpráva. Některé z dalších zpráv jsou upraveny zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“ nebo „ZoÚ“). Příkladem je zpráva o platbách orgánům správy členského státu Evropské unie nebo třetí země nebo zpráva o daních z příjmů. Povinnost vyhotovení těchto zpráv se odvozuje buď z velikosti účetní jednotky, povinnosti auditu účetní závěrky, nebo konkrétní činnosti.

V následujícím článku se podíváme na účetní zprávy vyplývající ze zákona o účetnictví. Zprávy, o kterých se zmíníme, se vyhotovují jak na individuální, tak i konsolidované bázi. Většina požadavků na konkrétní zprávu se týká jak individuální, tak konsolidované úrovně, a proto nebude v textu pro lepší srozumitelnost rozlišováno mezi jednotlivými bázemi, nebude-li to nezbytně nutné. Jelikož některé požadavky na zprávy rozlišují mezi právem členského státu EU a právem třetích zemí (mimo EU), je vhodné uvést, že na podniky tvořící Evropský hospodářský prostor se pohlíží jako na podniky z členského státu EU.

Časová osa ukazuje, jak se vyvíjely požadavky na vyhotovení účetních zpráv v zákoně o účetnictví:



Výroční zpráva

Výroční zpráva je důležitou součástí podnikového reportingu, neboť doplňuje, popř. vysvětluje informace uvedené v účetní závěrce, a nabízí tak investorům informace, které potřebují pro svá rozhodování. Úprava výroční zprávy vychází z evropské legislativy, konkrétně se jedná o účetní směrnici.¹ Podle § 21 odst. 1 ZoÚ mají povinnost vyhotovit a následně zveřejnit výroční zprávu účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Zároveň i samotná výroční zpráva podléhá ověření auditorem, jak stanoví § 21 odst. 8 ZoÚ. Výroční zpráva se spolu s účetní závěrkou zveřejňuje ve veřejném rejstříku, a to nejpozději do 12 měsíců od konce účetního období. Vyhotovuje-li účetní jednotka konsolidovanou výroční zprávu, nemusí vyhotovovat individuální výroční zprávu.

Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji, výkonnosti, činnosti a stávající hospodářské situaci účetní jednotky. Výroční zpráva obsahuje informace finančního i nefinančního charakteru, zejména:

- skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni a jsou významné pro posouzení činnosti a stavu účetní jednotky,
- předpokládaný vývoj činnosti účetní jednotky,
- informace v oblasti životního prostředí a pracovněprávních vztahů, nebo
- informace o investičních nástrojích – cíle a řízení rizik, zajištění, informace o dalších rizicích spojených s těmito nástroji, jako např. cenové, úvěrové nebo likvidní riziko.

Nefinanční informace mohou vynechat střední, malé a mikro účetní jednotky.

Výroční zpráva však obsahuje i informace, které jsou požadovány i jinými právními předpisy, např. zákon č. 89/2012 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, stanoví pro některé účetní jednotky uvedení dalších informací ve výroční zprávě, jako např. § 358 (výroční zpráva nadace) nebo § 416 (výroční zpráva ústavu).

¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 7. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

Následující tabulka uvádí přehled kategorizačních kritérií před a po novele zákona o účetnictví:

Kategorie	Typ kritéria	Stávající výše	Nová výše
Mikroučetní jednotka	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	9 mil. Kč 18 mil. Kč 10	11 mil. Kč 22 mil. Kč 10
Malá účetní jednotka	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	100 mil. Kč 200 mil. Kč 50	120 mil. Kč 240 mil. Kč 50
Střední účetní jednotka	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	500 mil. Kč 1 mld. Kč 250	600 mil. Kč 1,2 mld. Kč 250
Velká účetní jednotka	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	> 500 mil. Kč > 1 mld. Kč > 250	> 600 mil. Kč > 1,2 mld. Kč > 250
Malá skupina účetních jednotek	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	100 mil. Kč 200 mil. Kč 50	120 mil. Kč 240 mil. Kč 50
Střední skupina účetních jednotek	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	500 mil. Kč 1 mld. Kč 250	600 mil. Kč 1,2 mld. Kč 250
Velká skupina účetních jednotek	aktiva celkem roční úhrn čistého obratu průměrný počet zaměstnanců	> 500 mil. Kč > 1 mld. Kč > 250	> 600 mil. Kč > 1,2 mld. Kč > 250

Jak je uvedeno výše, povinnost vyhotovit výroční zprávu se odvíjí od povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, která může být uložena zákonem o účetnictví nebo jiným právním předpisem – v tomto případě se vyhotovuje a zveřejňuje výroční zpráva, pokud tak stanoví jiný právní předpis.

Novelou zákona o účetnictví² došlo nepřímo ke změně v povinnosti vyhotovit výroční zprávu. Jedná se o změnu z důvodu změny podmínek pro vznik povinnosti auditu účetní závěrky a peněžních hodnot kritérií pro kategorizaci účetních jednotek.

Změna v povinnosti auditu

Nově se povinnost vyhotovit a zveřejnit výroční zprávu, na základě povinnosti auditu, bude vztahovat pouze na:

- velké účetní jednotky, s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjektem veřejného zájmu, a
- střední účetní jednotky.

Za **velkou účetní jednotku** se dle § 1b odst. 5 ZoÚ považuje i:

- a) subjekt veřejného zájmu nebo
- b) vybraná účetní jednotka.

Z vybraných účetních jednotek, které jsou současně subjektem veřejného zájmu, a tudíž mají povinnost ověření účetní závěrky, se jedná o zdravotní pojišťovny.

Změna peněžních kritérií

Velikost účetní jednotky se stanoví na základě splnění či překročení níže uvedených kritérií:

- aktiva celkem,
- roční úhrn čistého obratu,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období.

Výše kritérií vychází z účetní směrnice, konkrétně čl. 3. Evropská komise má na základě čl. 3 odst. 13 účetní směrnice povinnost každých pět let přezkoumat hraniční hodnoty těchto kritérií. Od přijetí účetní směrnice v roce 2013 nebyla hodnota těchto kritérií změněna. V roce 2023 byla v souladu s čl. 3 odst. 13 účetní směrnice přijata *směrnice v přenesené pravomoci (EU) 2023/2775 ze dne 17. 10. 2023, kterou se mění směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o úpravy kritérií velikosti pro mikro-podniky a malé, střední a velké podniky a skupiny*. Vzhledem k významné inflaci v letech 2021 a 2022 byla peněžní kritéria velikosti

² Zákon č. 316/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.

přezkoumána a jejich hodnota zvýšena o 25 %. V důsledku přijetí nové směrnice zvyšující peněžní kritéria velikosti podniků bylo nezbytné tuto úpravu kritérií pro velikost podniků a skupin implementovat i do zákona o účetnictví.

V souvislosti se vznikem povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti byla do výroční zprávy v rámci konsolidačního balíčku³ doplněna povinnost uvádět informace o nehmotných zdrojích, na kterých zásadně závisí obchodní model účetní jednotky a jsou pro ni zdrojem tvorby hodnoty. Povinnost podle § 21 odst. 3 ZoÚ mají pouze ty účetní jednotky, které vyhotovují zprávu o udržitelnosti. Jelikož v případě nefinančních informací se jedná v zásadě o ESG faktory, je celkem logické, že účetní jednotka, která vyhotovuje a zveřejňuje zprávu o udržitelnosti, nemusí uvádět tyto nefinanční informace ve své výroční zprávě.

Formát výroční zprávy není obecně stanoven. Nicméně ty účetní jednotky, které vyhotovují a zveřejňují zprávu o udržitelnosti, mají podle § 21 odst. 10 ZoÚ povinnost jejího vyhotovení v elektronickém formátu, tedy ve formátu XHTML.

Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země

Zprávu o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země (dále jen „zpráva o platbách vládám“) vyhotovují účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a současně vykonávají činnost spojenou s těžebním průmyslem nebo těžbou dřeva v zemích bohatých na přírodní zdroje, zejména nerosty, ropu, zemní plyn nebo původní lesy. Účelem této zprávy je zvýšení transparentnosti plateb odváděných vládám podniky, které jsou činné v:

- těžebním průmyslu
 - průzkum ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu,
 - vyhledávání ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu,
 - objevování ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu,
 - rozvoj a těžba ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu,
- odvětví těžby dřeva v původních lesích.

Ve zprávě o platbách vládám se uvádějí druhy plateb, které jsou srovnatelné s platbami, které zveřejňují podniky zapojené do iniciativy pro transparentnost těžebního průmyslu (EITI⁴). Účelem zprávy je pomoci vládám zemí bohatých na zdroje naplňovat zásady a kritéria EITI a zodpovídat se za platby, které přijímají od podniků činných v těžebním průmyslu nebo v odvětví těžby dřeva v původních lesích, které na jejich území působí. Zpráva o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země slouží k transparentnímu zveřejnění významných plateb, které podniky působící v odvětví těžby nerostných surovin nebo obhospodařování lesů provádějí vůči veřejným orgánům. Jejím cílem je posílit odpovědnost firem, omezit korupční rizika a umožnit veřejnou kontrolu nad tokem finančních prostředků spojených s využíváním přírodních zdrojů. Tento požadavek vychází z práva EU a přispívá k zajištění otevřeného a udržitelného

ho hospodaření s veřejnými zdroji. Úprava této zprávy opět vychází z požadavků evropského práva, které byly implementovány do části sedmé zákona o účetnictví. Podle § 32a odst. 1 ZoÚ má **povinnost vyhotovit a zveřejnit** zprávu o platbách vládám účetní jednotka – **obchodní společnost** vykonávající výše uvedenou činnost, která je současně velkou účetní jednotkou, včetně subjektu veřejného zájmu.

V případě konsolidované zprávy o platbách vládám má tuto povinnost účetní jednotka, která má současně povinnost vyhotovit konsolidovanou účetní závěrku.

Výjimka z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o platbách vládám

Zprávu o platbách vládám nemusí vyhotovit a zveřejnit ta účetní jednotka, která je současně dceřiným podnikem a její mateřský podnik:

- a) se řídí právem ČR nebo jiného členského státu a
- b) platby odváděné touto osvobozenou účetní jednotkou jsou zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách vládám vyhotovované mateřským podnikem.

V souladu s § 32c odst. 4 písm. a) ZoÚ je z povinnosti vyhotovit a zveřejnit konsolidovanou zprávu o platbách vládám osvobozen mateřský podnik malé nebo střední skupiny, v jejímž konsolidačním celku není subjekt veřejného zájmu. To odpovídá i osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku. V případě zprávy o platbách vládám se uplatní stejná pravidla pro zahrnování do konsolidačního celku jako v případě konsolidace, přičemž tato pravidla musí účetní jednotka uplatnit současně jak pro účely samotné konsolidace, tak i konsolidované zprávy o platbách vládám.

Požadavky na zprávu o platbách vládám

Zpráva o platbách vládám se vyhotovuje a zveřejňuje v českém jazyce a hodnotové údaje se uvádějí v měně účetnictví účetní jednotky. Zpráva o platbách vládám obsahuje prohlášení statutárního orgánu nebo jiné odpovědné osoby o tom, že zpráva byla podle jejich nejlepšího vědomí a schopnosti sestavena a zveřejněna v souladu s požadavky zákona o účetnictví. Informace ve zprávě o platbách vládám se uvádějí v členění podle:

- zemí a
- projektů – projektem se rozumí provozní činnosti, které jsou upraveny jedinou smlouvou, licencí, ujednáním o nájmu, koncesí nebo obdobnými právními dohodami, a představují základ pro platební závazky vůči vládě. Pokud je více takových dohod zásadním způsobem provázáno, považuje se za projekt takový soubor dohod.

„Zásadním způsobem provázané“ právní dohody jsou souborem provozně a zeměpisně ucelených smluv, licencí, ujednání o nájmu

3 Zákon č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů.

4 Extractive Industries Transparency Initiative. Standard EITI je globálním měřítkem transparentnosti a odpovědnosti v ropném, plynárenském a těžebním sektoru.

nebo koncesí či souvisejících dohod, jež jsou v zásadních ohledech podobné, podepsaných s danou vládou, z něhož vyplývají platební závazky. Takové dohody se mohou řídit jedinou smlouvou, dohodou o společném podniku či o společné produkci nebo jinou všeobecnou právní dohodou.

Ve zprávě o platbách vládám se podle § 32b odst. 1 ZoÚ uvádí:

- celková výše plateb, které byly odvedeny jednotlivým orgánům správy,
- celková výše plateb, které byly odvedeny jednotlivým orgánům správy podle členění:
 - část produkce odváděná jako naturální plnění,
 - daň, poplatků a jiné obdobné peněžité plnění placené z výnosů, výroby nebo zisku, s výjimkou spotřební daně, daně z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických osob nebo daně z prodeje,
 - podíl na zisku,
 - úplata za uzavření smlouvy, objevení ložiska nebo těžební lokality a výrobu nebo těžbu,
 - licenční poplatek, nájemné, plnění za licence a koncese a
 - platba za zlepšení infrastruktury,
- pokud jsou tyto platby přiřazeny k určitému projektu, celková výše plateb v členění podle výše uvedených druhů, které byly odvedeny za každý takový projekt, a celková výše plateb za každý takový projekt.

Zákon o účetnictví však v § 32b odst. 2 vymezuje vyšší platby, od které je povinnost dané informace uvádět. Ve zprávě o platbách vládám se **neuvádí platba** (provedená jednorázově nebo jako řada souvisejících plateb), jejíž **výše nepřesahuje 2,6 mil. Kč** za účetní období. Tzn., že v případě jakéhokoli ujednání, které stanoví pravidelné platby či splátky (např. nájemné), by měla účetní jednotka vzít v úvahu celkovou výši opakujících se pravidelných plateb nebo splátek. Zároveň však § 32b odst. 5 ZoÚ stanoví, že platby nesmí být uměle rozdělovány ani slučovány, a to s cílem vyhnout se povinnosti tuto zprávu vyhotovit.

Zpráva o daních z příjmů

Relativně novou zprávou je zpráva o daních z příjmů, která byla doplněna do zákona o účetnictví v rámci konsolidačního balíčku. Zpráva o daních z příjmů představuje transparentní přehled o tom, jaké daně z příjmů účetní jednotka odvádí v jednotlivých státech, kde působí, a jaké ekonomické aktivity tam vykonává. Jejím účelem je zvýšit přehlednost daňových praktik nadnárodních podniků, omezit agresivní daňové plánování a umožnit veřejnou kontrolu, zda jsou daně placeny tam, kde vznikají zisky. Zpráva tak naplňuje požadavky práva EU na veřejné vykazování informací o daních s cílem podpořit férové a odpovědné daňové prostředí.

Zpráva o daních z příjmů se spolu se zprávou o platbách vládám řadí pod tzv. *country-by-country reporting* (vykazování podle jednotlivých zemí). Toto vykazování informací se od běžného reportingu odlišuje v tom, že podniky musí zveřejnit informace za kaž-

dou zemí, ve které působí, místo toho, aby poskytovaly jediný soubor informací na globální úrovni. Zpráva o daních z příjmů zahrnuje informace týkající se veškerých činností:

- samostatné účetní jednotky nebo
- nejvyššího mateřského podniku včetně činnosti veškerých podniků ve skupině zahrnutých do konsolidované účetní závěrky za příslušné účetní období.

Požadavky na vyhotovení a zveřejnění zprávy o daních z příjmů byly zavedeny na úrovni EU směrnicí CbCR.⁵ Zpráva o daních z příjmů je upravena v zákoně o účetnictví v části deváté. **Povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o daních z příjmů vzniká od účetního období, které započalo 22. 6. 2024 nebo později.**

Povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o daních z příjmů se vztahuje na účetní jednotky, které jsou **obchodní společnosti** a mají svoji pobočku anebo dceřiné podniky v zahraničí, tj. na velké nadnárodní podniky, pokud splní kritéria stanovená zákonem o účetnictví. **Povinnost se však netýká** účetní jednotky, která má své **pobočky nebo dceřiné podniky pouze v ČR.**

Účetní jednotka vyhotovuje podle § 32m ZoÚ:

- zprávu o daních z příjmů **jako samostatná účetní jednotka** – účetní jednotka, která má pouze pobočky. Zároveň platí, že nemá žádný dceřiný podnik a ani ona sama není dceřiným podnikem, nebo
- konsolidovanou zprávu o daních z příjmů jako **nejvyšší mateřský podnik** – účetní jednotka má dceřiné podniky a současně sama není dceřiným podnikem.

Nadnárodní skupiny nebo samostatné účetní jednotky by měly poskytnout veřejnosti zprávu o daních z příjmů, pokud konsolidované výnosy skupiny nebo výnosy samostatné účetní jednotky, resp. roční **úhrn čistého obratu** za dvě po sobě jdoucí účetní období, přesáhnou **19 mld. Kč**. Symetricky se tato povinnost přestane uplatňovat v případě, že konsolidované výnosy nebo výnosy samostatné účetní jednotky za dvě po sobě jdoucí účetní období tuto výši přesahovat přestanou. Naposledy pak účetní jednotka vyhotoví a zveřejní zprávu o daních z příjmů za první ze dvou po sobě jdoucích účetních období, ve kterých výši ročního úhrnu čistého obratu nepřekročila.

Nadnárodní skupiny podniků mají povinnost zveřejnit, kolik platí na dani z příjmu právnických osob v jednotlivých členských státech a v nespolečnických daňových jurisdikcích. Zpráva o daních z příjmů obsahuje i kontextové informace za jednotlivé země, jako je např.:

- povaha činnosti,
- seznam dceřiných podniků,
- čistý obrat, resp. celkové výnosy,
- počet zaměstnanců a
- zisk před zdaněním.

Od povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o daních z příjmů jsou

5 Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2021/2101 ze dne 24. 11. 2021, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmů některými podniky nebo pobočkami.

podle § 32r odst. 1 ZoÚ osvobozeny ty účetní jednotky, které podávají obdobnou zprávu podle požadavků čl. 89 *směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/36/EU ze dne 26. 6. 2013 o přístupu k činnosti úvěrových institucí a o obezřetnostním dohledu nad úvěrovými institucemi a investičními podniky, o změně směrnice 2002/87/ES a o zrušení směrnic 2006/48/ES a 2006/49/ES*. Důvodem je zamezení dvojího podávání zpráv.

Zákon o účetnictví v § 32n odst. 6 umožňuje, aby účetní jednotka **neuváděla informace** v případě, že by jejich uvedení mohlo **závažně poškodit obchodní postavení** účetní jednotky. Jakékoli vynechání informací však musí ve zprávě uvést a řádně odůvodnit. Platí ale, že tyto informace **uvede** v některé z pozdějších zpráv o daních z příjmů, a to **nejpozději do pěti let od jejich vynechání**.

Této **možnosti nelze využít** v případě, že se jedná o informace týkající se daňových jurisdikcí uvedených v přílohách I a II závěrů Rady o revidovaném unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti. Důvodem je boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto seznamu jsou uvedeny země, které nesplnily své závazky týkající se dodržování kritérií řádné správy v oblasti daní v určitém časovém rámci, a země, které tak odmítly učinit. Kritérii pro zařazení na seznam jsou:

- daňová transparentnost,
- spravedlivé zdanění,
- opatření proti erozi základu daně a přesouvání zisku (tzv. opatření proti BEPS).

Seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti je zveřejňován v Úředním věstníku EU a okamžikem zveřejnění se stává oficiálním. Příloha I zahrnuje seznam zemí, které s EU nespolupracují nebo dosud nesplnily všechny své závazky. V této skupině zemí se nachází např. Rusko. Příloha II obsahuje seznam zemí, které dosud všechny mezinárodní daňové standardy nedodržují, ale zavázaly se k uskutečnění reform. Naposledy byl seznam uveřejněn v Úředním věstníku EU dne 10. 10. 2025. Na základě § 38fa ZDP uveřejňuje Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji seznam těchto zemí.

Seznam zemí, které s EU nespolupracují nebo dosud nesplnily všechny své závazky:

Americká Samoa	Anguilla	Fidži
Guam	Palau	Panama
Rusko	Samoa	Trinidad a Tobago
Americké Panenské ostrovy	Vanuatu	

Seznam zemí, které s EU spolupracují, ale stále mají nespl-

něné závazky:

Antigua a Barbuda	Belize	Britské Panenské ostrovy
Brunej Darussalam	Svazijsko	Grónsko
Jordánsko	Černá Hora	Maroko
Seychely	Turecko	

Informace uváděné ve zprávě o daních z příjmů se předkládají za použití společného vzoru a v elektronických formátech pro podávání zpráv, které jsou strojově čitelné. Společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv jsou stanoveny prováděcím nařízením Komise.⁶ Požadavky na elektronický formát se nepoužijí v případě zprávy o daních z příjmů vyhotovené podnikem ze třetí země. Zpráva o daních z příjmů se zveřejní do 12 měsíců od skončení účetního období. Zároveň by měla být zpráva dostupná veřejnosti na internetových stránkách podniku.

Podniky ze třetích zemí

Povinnost zveřejnění a zpřístupnění zprávy o daních z příjmů dopadá i na **podniky ze třetích zemí**, které vykonávají činnost v rámci EU prostřednictvím svých dceřiných podniků nebo poboček. Konsolidovanou zprávu o daních z příjmů **nejvyššího mateřského podniku ze třetí země** má povinnost zveřejnit a zpřístupnit dceřiný podnik nebo pobočka tohoto podniku ze třetí země. Povinnost se vztahuje na podnik ze třetí země, který má právní formu srovnatelnou s obchodní společností a výnosy, resp. **konsolidované výnosy**, tohoto podniku ze třetí země ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích přesáhly výši **750 mil. EUR**, a obdobně se tato povinnost přestane uplatňovat, pokud výnosy, resp. konsolidované výnosy, klesnou ve dvou po sobě jdoucích účetních obdobích pod tuto hodnotu.

Povinnost zveřejnit zprávu o daních z příjmů podniku ze třetí země je však omezena pouze na velké a střední účetní jednotky usazené v EU a na pobočky srovnatelné velikosti zřízené v EU. V případě pobočky usazené v ČR to znamená, že její roční úhrn čistého obrátu přesáhl v každém z posledních dvou účetních období 20 mil. Kč.

Může se však stát, že nejvyšší mateřský podnik ze třetí země tuto zprávu neposkytne. Pokud tedy tyto informace nebo zpráva nejsou k dispozici ani na vyžádání nebo nejvyšší mateřský podnik neposkytne dceřiným podnikům nebo pobočkám všechny požadované informace, má dceřiný podnik nebo pobočka povinnost vyhotovit, zveřejnit a zpřístupnit zprávu s informacemi o daních z příjmů, která obsahuje veškeré informace, které mají k dispozici, které obdržely nebo získaly. Zároveň vypracují prohlášení, že jejich nejvyšší mateřský podnik neposkytl potřebné informace. ■

⁶ Prováděcí nařízení Komise (EU) 2024/2952 ze dne 29. 11. 2024, kterým se stanoví společný vzor a elektronické formáty pro podávání zpráv pro účely uplatňování směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o informace, které mají být předkládány ve zprávách s informacemi o daních z příjmů.

Změny v podávání zpráv o udržitelnosti



Ing. Hana Kubcová,

metodik účetnictví, zabývá se ESG reportingem a právem EU v oblasti podnikového výkaznictví

Téma podávání zpráv o udržitelnosti je v současné době velmi aktuální. Na jedné straně je vyhotovování zpráv o udržitelnosti vnímáno jako „nutné zlo“, které podniky zatěžuje, na straně druhé je zpráva o udržitelnosti vnímána jako nástroj pro řízení jak finančních rizik, tak i dopadů vyplývajících z udržitelnosti. Je potřebné si uvědomit, že zpráva o udržitelnosti je jednou z částí právního rámce upravujícího oblast udržitelných financí. Některé informace požadované jinými subjekty na základě jiných předpisů lze proto nalézt pouze ve zprávě o udržitelnosti. V případě, že by byla zpráva o udržitelnosti zrušena, budou tyto informace i nadále vyžadovány na základě těchto jiných předpisů. V letošním roce 2025 vyhotovilo a zveřejnilo přibližně 25 podniků zprávu o udržitelnosti za účetní období 2024.

Povinnost podávat zprávy o udržitelnosti primárně vychází z požadavků účetní směrnice,¹ resp. z její novely, tj. *směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464 ze dne 14. 12. 2022, kterou se mění nařízení (EU) č. 537/2014, směrnice 2004/109/ES, směrnice 2006/43/ES a směrnice 2013/34/EU, pokud jde o podávání zpráv podniků o udržitelnosti*, známé pod zkratkou CSRD.

Evropská komise 26. 2. 2025 představila návrhy změn v oblasti podávání zpráv o udržitelnosti a 2. 9. 2025 byla ve Sbírce zákonů zveřejněna novela zákona o účetnictví,² která obsahuje úpravy v oblasti podávání zpráv o udržitelnosti, s účinností od 1. 1. 2026.

V tomto článku se podíváme, jaké změny v oblasti udržitelného reportingu se pro následující účetní období chystají. Jelikož úprava včetně navrhovaných změn na evropské úrovni má a bude mít vliv na českou legislativu, podíváme se nejprve na evropskou úpravu a poté si shrneme požadavky podle zákona o účetnictví.³

Směrnice CSRD

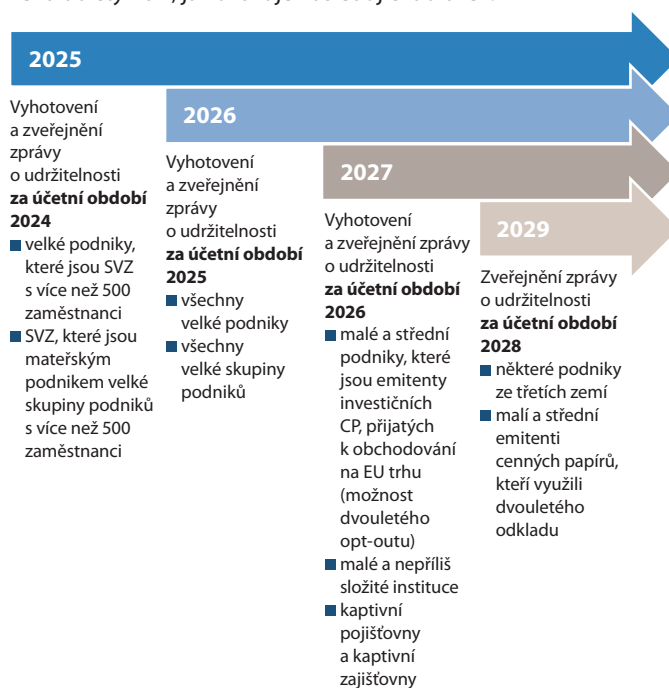
Rozsah působnosti

Na úvod je nezbytné vymezit, na jaké subjekty povinnost plynoucí ze směrnice CSRD dopadá. Požadavky směrnice CSRD se obecně vztahují pouze na podniky⁴ uvedené v příloze I a II účetní směrnice a na všechny úvěrové instituce a pojišťovny bez ohledu na jejich právní formu. V České republice se tedy povinnost týká pouze:

- obchodních společností,
- úvěrových institucí – banky, spořitelny a úvěrní družstva, systémově významní obchodníci, a
- pojišťoven.

Povinnost se naopak netýká subjektů kolektivního investování.

Povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti byla rozložena do čtyř fází, jak ukazuje následující obrázek:



1 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 6. 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS.

2 Zákon č. 316/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávání daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní podniky.

3 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

4 Účetní směrnice používá pojem „podnik – undertaking“, který je širší než pojem „společnost – company“. V dalším textu, pokud se vychází z účetní směrnice, bude použit pojem „podnik“. Bude-li se hovořit ve vztahu k zákonu o účetnictví, bude použit pojem „účetní jednotka“.

Z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti však existují výjimky. Zjednodušeně můžeme říci, že pokud je povinný podnik současně dceřným podnikem a mateřský podnik vyhotovuje zprávu o udržitelnosti, nevyhotovuje tento dceřný podnik svoji zprávu o udržitelnosti. Směrnice CSRD specifikuje podmínky, za nichž je možné výjimku z této povinnosti využít. V případě, že by se jednalo o **velký podnik**, který je **emitentem** investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, potom tento podnik, byť je současně i dceřným podnikem, **nemůže výjimku využít** a musí vyhotovit a zveřejnit svou individuální, popř. konsolidovanou zprávu o udržitelnosti.

Mezi základní podmínky, které je pro účely osvobození nutné splnit, patří:

- „osvobozený“ podnik je spolu se svými dceřnými podniky zahrnut do konsolidované zprávy o udržitelnosti nadřazeného mateřského podniku,
- konsolidovaná zpráva o udržitelnosti nadřazeného mateřského podniku je vyhotovena v souladu se směrnicí CSRD,
- zpráva vedení „osvobozeného“ podniku obsahuje:
 - název a sídlo mateřského podniku, který vyhotovuje konsolidovanou zprávu o udržitelnosti,
 - internetové odkazy na tuto konsolidovanou zprávu o udržitelnosti včetně zprávy o jejím ověření,
 - informaci, že je podnik osvobozen od povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti,
- uvedení informací podle nařízení o taxonomii⁵ – tato podmínka se explicitně vztahuje na mateřský podnik se sídlem mimo

EU. Podle čl. 8 nařízení o taxonomii platí, že pokud má podnik povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, má povinnost uvádět i informace podle tohoto nařízení. Jelikož se evropská legislativa nevztahuje na podniky mimo EU, je nutné tuto podmínku explicitně uvést.

Pro úplnost je třeba dodat, že na stát tvořící Evropský hospodářský prostor se hledí jako na členský stát EU.

Hodnotový řetězec a formát

Dalším důležitým aspektem směrnice CSRD je uvedení **informací** nejen o vlastní činnosti, ale i informací z **hodnotového řetězce**, jehož je účetní jednotka součástí, a to v rozsahu nezbytném pro pochopení dopadů, rizik a příležitostí ve vztahu k udržitelnosti.

Výroční zpráva, jejíž samostatnou součástí je i zpráva o udržitelnosti, by měla být vyhotovena v **elektronickém formátu XHTML**. Zároveň informace ve zprávě o udržitelnosti by měly být **značkovány**. K digitální taxonomii by měl být vydán technický standard.

Standardizace

Od roku 2017 měly některé podniky povinnost uvádět nefinanční informace podle směrnice NFRD.⁶ Nefinanční informace uváděné podle této směrnice však nebyly standardizovány, což v některých případech vedlo k tzv. *greenwashingu*. Aby se zabránilo poskytování nepravdivých, klamavých či zavádějících informací, **uvádějí se informace** ve zprávě o udržitelnosti **podle Evropských stan-**

Standardy ESRS

Průřezové standardy (cross-cutting standards)

- ESRS 1 Obecné požadavky
- ESRS 2 Obecné informace

Tematické standardy (topical standards)

Životní prostředí

- ESRS E1 Změna klimatu
- ESRS E2 Znečištění
- ESRS E3 Vodní a mořské zdroje
- ESRS E4 Biologická rozmanitost a ekosystémy
- ESRS E5 Využívání zdrojů a oběhové hospodářství

Sociální

- ESRS S1 Vlastní pracovní síla
- ESRS S2 Pracovníci v hodnotovém řetězci
- ESRS S3 Dotčené komunity
- ESRS S4 Spotřebitelé a koncoví uživatelé

Správa a řízení

- ESRS G1 Chování podniků

5 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. 6. 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088.

6 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU ze dne 22. 10. 2014, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o uvádění nefinančních informací a informací týkajících se rozmanitosti některými velkými podniky a skupinami.

dardů pro podávání zpráv o udržitelnosti (ESRS), které byly v červenci 2023 přijaty Evropskou komisí prostřednictvím nařízení v přenesené pravomoci.⁷ Jedná se o první sadu standardů, které se označují jako sektorově agnostické. Tzn., že se vztahují na všechny podniky bez ohledu na sektor, ve kterém působí.

Podle směrnice CSRD měly být standardy ESRS doplněny o sektorové standardy a vydány zjednodušené standardy pro malé a střední kótované podniky. Informace ve zprávě o udržitelnosti se uvádějí na základě **principu dvojí významnosti** (*double materiality*) – jedná se o informace, které jsou potřebné k pochopení dopadů podniku na udržitelnost, a současně informace, jak rizika vyplývající z udržitelnosti mají vliv na vývoj, výkonnost a postavení podniku. To znamená, jak:

- **faktory udržitelnosti**, např. změna klimatu, nedostatek vody, místní komunity, zaměstnanci ovlivňují podnik, jeho finanční situaci, výkonnost nebo budoucí vývoj,
- **podnik sám svojí činností ovlivňuje životní prostředí** (emise CO₂, biodiverzita, voda) a společnost (místní komunity, pracovní podmínky, lidská práva apod.),

jsou-li tato rizika a dopady významné.

Ověření

Na rozdíl od uvádění nefinančních informací podle směrnice NFRD, kdy pravdivost těchto informací nebyla ověřována, musí podniky zveřejnit svoji zprávu o udržitelnosti spolu se zprávou auditora o **ověření zprávy o udržitelnosti**. Auditor ověřuje nejen skutečnost, že zpráva o udržitelnosti byla vyhotovena, ale také že uvedené informace jsou pravdivé. Současný požadavek se týká tzv. ověření s omezenou jistotou, přičemž směrnice CSRD stanoví, že by se v budoucnu za určitých podmínek mohlo jednat o ověření s přiměřenou jistotou.

Balíček opatření Omnibus I

V reakci na zprávu „Budoucnost evropské konkurenceschopnosti“, ve které se mj. uvádí, že by Evropa měla vytvořit takové regulační prostředí, které usnadní konkurenceschopnost a odolnost evropských podniků, a zároveň se upozorňuje na zátěž a náklady spojené např. s dodržováním požadavků na podávání zpráv o udržitelnosti a náležitou péči v oblasti udržitelnosti, představila Evropská komise 26. 2. 2025 balíček legislativních opatření, tzv. Omnibus I, zaměřených na zjednodušení některých pravidel EU a zvýšení konkurenceschopnosti.

V dalším textu se budeme věnovat pouze změnám souvisejícím s podáváním zpráv o udržitelnosti. Změny v oblasti udržitelnosti byly v rámci balíčku Omnibus I rozděleny do dvou samostatných legislativních návrhů:

- **návrh směrnice stop-the-clock** – návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterým se mění směrnice (EU) 2022/2464

a (EU) 2024/1760, pokud jde o data, od nichž mají členské státy uplatňovat některé požadavky na podávání zpráv podniků o udržitelnosti a náležitou péči podniků v oblasti udržitelnosti. Návrh se týká odložení lhůt pro náběh povinnosti pro fázi 2 a 3,

- **věcný návrh** – návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterým se mění směrnice 2006/43/ES, 2013/34/EU, (EU) 2022/2464 a (EU) 2024/1760, pokud jde o některé náležitosti podávání zpráv podniků o udržitelnosti a náležitě péče. Tento návrh již obsahuje konkrétní věcné úpravy.

Důvodem pro rozdělení na dva samostatné návrhy byla potřeba rychlého přijetí návrhu směrnice *stop-the-clock* tak, aby byla co nejdříve odložena účinnost pro podniky ve druhé a třetí fázi a tím byla posílena jejich právní jistota, zejména podniků z druhé fáze.

Směrnice stop-the-clock

Cílem návrhu směrnice *stop-the-clock* je prostřednictvím odložení náběhu druhé a třetí fáze **o dva roky** snížení administrativní zátěže dotčených podniků. Jelikož byl návrh představen Evropskou komisí 26. 2. 2025 a podniky spadající do druhé fáze, tj. všechny velké podniky a velké skupiny podniků, by již v roce 2026 měly vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti za účetní období 2025, bylo nezbytné, aby tento návrh byl přijat co nejdříve. Proto začal být návrh směrnice *stop-the-clock* urychleně projednáván na Radě EU.

Evropský parlament byl současně požádán, aby tento návrh schválil ve zrychlené proceduře. **Dne 14. 4. 2025 byl návrh směrnice schválen** a dne 16. 4. 2025 zveřejněn v Úředním věstníku EU jako **směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2025/794 ze dne 14. 4. 2025, kterou se mění směrnice (EU) 2022/2464 a (EU) 2024/1760, pokud jde o data, od nichž mají členské státy uplatňovat některé požadavky na podávání zpráv podniků o udržitelnosti a náležitou péči podniků v oblasti udržitelnosti**.

Jak tedy bude vypadat podávání zpráv o udržitelnosti ve světle této směrnice, ilustruje následující obrázek:



⁷ Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772 ze dne 31. 7. 2023, kterým se doplňuje směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, pokud jde o standardy pro podávání zpráv o udržitelnosti.

Změny navrhované Radou EU	
Snížení počtu povinných subjektů	Z působnosti směrnice CSRD by měly být vyňaty podniky s čistým obratem nižším než 450 mil. EUR a počtem zaměstnanců nižším než 1 000 . Bylo tedy schváleno větší zúžení rozsahu působnosti oproti původnímu návrhu Evropské komise. Ta navrhovala, aby se povinnost vztahovala pouze na velké podniky s více než 1 000 zaměstnanců. Povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti by se neměla vztahovat na malé a střední kótované podniky. V případě České republiky by podle tohoto návrhu došlo ke snížení počtu povinných subjektů z původně odhadovaných 2 000 na cca 95 podniků.
Zrušení výjimky z osvobození vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti pro velké kótované podniky	I velký emitent bude mít možnost, za splnění stanovených podmínek, využít výjimky z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti.
Omezení informací v hodnotovém řetězci	Reportující podnik by neměl požadovat po podnicích ve svém hodnotovém řetězci s méně než 1 000 zaměstnanců informace , které jdou nad rámec dobrovolného standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti . Současně má podnik v hodnotovém řetězci s méně než 1 000 zaměstnanců právo odmítnout poskytnutí informací , které jdou nad rámec tohoto standardu. Tím by mělo dojít k ochraně všech podniků s 1 000 a méně zaměstnanci.
Povinnost auditora (ověřovatele) zprávy o udržitelnosti zohlednit dobrovolný standard pro podávání zpráv o udržitelnosti při ověřování informací v rámci hodnotového řetězce	Auditor by měl respektovat povinnost povinných subjektů nesnažit se získat od podniků v jejich hodnotovém řetězci, které v průběhu účetního období zaměstnávaly v průměru nejvýše 1 000 zaměstnanců, žádné informace nad rámec informací uvedených v dobrovolném standardu a zároveň respektovat odmítnutí těchto podniků poskytnout dané informace. Tím by se mělo zajistit, aby požadavky na ověřování zpráv o udržitelnosti nezatěžovaly menší podniky v hodnotových řetězcích.
Přijetí dobrovolného standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti	Evropská komise by měla mít zmocnění k přijetí dobrovolného standardu , který bude založen na dobrovolném standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky (VSME ESRS) vytvořeném Evropskou skupinou pro účetní výkaznictví (EFRAG). Doposud nebyl standard pro dobrovolné podávání zpráv o udržitelnosti VSME ESRS součástí práva EU, a tudíž nebyl dostupný v českém jazyce. Evropská komise prostřednictvím doporučení přejala standard VSME ESRS do práva EU, a je tedy dostupný i v českém jazyce.
Zpřesnění ochrany citlivých informací	Došlo k posílení této ochrany mj. i tím, že jiné předpisy vztahující se k ochraně citlivých informací se uplatní i v případě podávání zpráv o udržitelnosti. Neuvedení citlivých informací se týká jak informací ve vztahu k obchodnímu tajemství, tak nově i informací, které se vztahují k bezpečnosti jak fyzických, tak právnických osob. Ochrana informací se vztahuje na povinné subjekty i na podniky v hodnotových řetězcích .
Zrušení zmocnění pro vydání sektorových standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti	Návrh předpokládá, že nebudou vydány původně zamýšlené sektorové standardy. Tím by se mělo předejít zvýšenému počtu datových bodů, které by podniky měly povinně zveřejňovat.
Zrušení požadavku na přijetí standardů pro ověření s omezenou jistotou Evropskou komisí do 1. 10. 2026	Namísto toho se navrhuje vydání cílených ověřovacích pokynů Evropskou komisí, které objasní nezbytné postupy, které mají ověřovatelé v rámci ověření s omezenou jistotou provádět do doby přijetí standardů pro omezené ujištění. Cílem by měla být větší flexibilita při řešení konkrétních rizik a kritických problémů zjištěných v oblasti ověřování udržitelnosti, resp. flexibilita pro přijímání ověřovacích standardů.
Zrušení požadavku na přechod z ověření s omezenou jistotou na ověření s přiměřenou jistotou	Tímto se <i>de facto</i> odstraňuje požadavek na přijetí standardů pro ověření s přiměřenou jistotou . Cílem je snížení administrativy a nákladů spojených s ověřováním zpráv o udržitelnosti.
Zrušení 2. a 3. fáze	Ve vztahu k navrhované změně rozsahu působnosti se ruší povinnost podnikům spadajícím do dalších fází, s výjimkou podniků ze třetích zemí.

Věcný návrh směrnice

Cílem předkládaného návrhu je snížení nákladů souvisejících s podáváním zpráv a omezení tzv. *trickle-down* efektu vyplývajícího z povinností dopadajících na malé a střední podniky. Dne 23. 6. 2025 schválila Rada EU mandát pro vyjednávání s Evropským parlamentem. Tabulka výše uvádí přehled změn navrhovaných Evropskou komisí. Věcný návrh směrnice dále obsahuje **přechodné ustanovení**, které by mělo zajistit, aby podniky, které v současné době mají povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti a zároveň mají méně než 1 000 zaměstnanců a obrát nižší než 450 mil. EUR, měly možnost se rozhodnout, zda budou zprávu o udržitelnosti vyhotovovat. Jedná se tedy o ty podniky, které po přijetí tohoto návrhu směrnice z její působnosti vypadnou. Přechodné ustanovení by se mělo vztahovat již na zprávy o udržitelnosti vyhotovené za účetní období 2025. Aby však mohl být tento *opt-out* využit, je nezbytné, aby bylo přechodné ustanovení transponováno do národní legislativy. Otázkou však je, kdy bude navrhovaná evropská legislativa schválena.

Úroveň „Level 2“

V rámci zjednodušování požadavků na podávání zpráv se Evropská komise zavázala k dalším krokům, které povedou ke snížení administrativní zátěže podniků v souvislosti s vyhotovením a zveřejněním zprávy o udržitelnosti, nazvaných jako „Level 2“. Níže jsou uvedeny některé z kroků, které Komise začala realizovat, případně se k nim zavázala:

Nařízení *quick fix*⁸

Jedná se o nařízení, které je reakcí na přijetí směrnice *stop-the-clock*, která sice odložila náběh dalších fází CSRD, ale neodložila požadavky na uvádění informací podle standardů ESRS pro podniky v první vlně, což má dopad zejména na ty podniky, které pravděpodobně podle věcného návrhu směrnice z působnosti směrnice CSRD vypadnou. Dalším důvodem je i navazující revize a zjednodušování standardů ESRS.

Podle stávajících standardů ESRS mohou být ve zprávě o udržitelnosti vyhotovené za účetní období 2024 vynechány některé informace. Díky nařízení *quick fix* mohou být některé informace vynechány i ve zprávách o udržitelnosti vyhotovených za účetní období 2025 a 2026. Všechny podniky mohou např. vynechat po dobu dvou let informace o předpokládaných finančních dopadech nebo podniky s méně než 750 zaměstnanci mohou po dobu dvou let vynechat některé informace o emisích skleníkových plynů.

Doporučení Komise k dobrovolnému standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti

Dne 30. 7. 2025 přijala Evropská komise doporučení týkající se dobrovolného standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti VSME

ESRS.⁹ Standard VSME ESRS byl vytvořen za účelem poskytnout malým a středním podnikům, zejména v hodnotových řetězcích, zjednodušený nástroj pro vykazování, který je důvěryhodnou náhradou za podstatnou část informací, které banky a velké podniky vyžadují od malých a středních podniků ve svých hodnotových řetězcích.

Toto doporučení, resp. standard VSME ESRS, se stává základem pro budoucí dobrovolný standard pro podávání zpráv o udržitelnosti, který by měl být přijat Evropskou komisí na základě zmocnění uvedeného ve věcném návrhu směrnice, a to cca do šesti měsíců po přijetí směrnice.

Revize a zjednodušení stávajících standardů ESRS

V případě stávajících standardů ESRS se Evropská komise zavázala k revizi a zjednodušení těchto standardů. Předpokládá se, že dojde především k:

- významné redukci datových bodů,
- zpřesnění a vyjasnění ve vztahu k principu dvojí významnosti nebo
- zjednodušení struktury a prezentace informací.

Finální podobu revidovaných standardů ESRS by EFRAG měl předat Evropské komisi do 30. 11. 2025. Finální návrh by měl zohledňovat připomínky vzešlé z veřejné konzultace, která probíhala od 31. 7. do 29. 9. 2025 a zapojit se mohli všichni stakeholdeři.

Novela zákona o účetnictví

Požadavky na podávání zpráv o udržitelnosti byly implementovány do stávajícího zákona o účetnictví. Směrnice CSRD však byla transponována pouze částečně. Povinnost podávat zprávu o udržitelnosti se v ČR v současné době týká přibližně 25 účetních jednotek, přičemž některé z nich svou individuální zprávu o udržitelnosti vyhotovovat a zveřejňovat nebudou, neboť jsou součástí skupiny a budou zahrnuty do konsolidované zprávy o udržitelnosti nadřazeného mateřského podniku, využijí tudíž možnosti podle § 32g odst. 2 nebo 3, resp. § 32j odst. 2 a 3 ZoÚ. Po novele zákona o účetnictví se pravděpodobně počet účetních jednotek ještě sníží.

Rozsah působnosti

V současné době je povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti stanovena jen pro účetní jednotky spadající **do tzv. první vlny**, přičemž okruh povinných subjektů nebyl oproti směrnici CSRD rozšířen. Podávání zpráv o udržitelnosti je upraveno v části osmé zákona o účetnictví, čímž došlo k nahrazení požadavků na uvádění nefinančních informací podle směrnice NFRD. Pro úplnost je vhodné zmínit, že množina účetních jednotek, které vyhotovují zprávu o udržitelnosti, je v zásadě stejná jako množina

8 Nařízení Komise v přenesené pravomoci (EU) 2025/1416 ze dne 11. 7. 2025, kterým se mění nařízení v přenesené pravomoci (EU) 2023/2772, pokud jde o odklad data použitelnosti požadavků na zveřejňování informací pro určité podniky.

9 Doporučení Komise (EU) 2025/1710 ze dne 30. 7. 2025 o dobrovolném standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti pro malé a střední podniky.

účetních jednotek, na které dopadala povinnost vyhotovit přehled nefinančních informací.

Zprávu o udržitelnosti za účetní období 2025 budou mít nově podle § 32f odst. 1, resp. § 32i odst. 1 ZoÚ povinnost vyhotovit a zveřejnit pouze účetní jednotky, které jsou:

- obchodní společnosti,
- úvěrovou institucí nebo
- pojišťovnou,

v případě úvěrových institucí nebo pojišťoven se na právní formu nehledí. Tyto účetní jednotky musí současně splnit následující podmínky:

Individuální zpráva o udržitelnosti	Konsolidovaná zpráva o udržitelnosti
■ velká účetní jednotka	■ velká skupina účetních jednotek
■ subjekt veřejného zájmu	■ mateřský podnik je subjektem veřejného zájmu
■ průměrný počet zaměstnanců za účetní období vyšší než 1 000	■ průměrný počet zaměstnanců za účetní období vyšší než 1 000

Doposud byl limit počtu zaměstnanců stanoven na 500 a více. Novela zákona o účetnictví však zúžila rozsah působnosti tak, že se povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti nově bude týkat velkých účetních jednotek, které jsou subjektem veřejného zájmu s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 1 000 nebo mateřského podniku velké skupiny s průměrným počtem zaměstnanců vyšším než 1 000, který je současně subjektem veřejného zájmu. Tato změna je reakcí na návrh Evropské komise.

Ze subjektů veřejného zájmu podle § 1a ZoÚ se povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti splňující výše uvedené podmínky týká pouze:

- a) emitentů (obchodních společností), jejichž investiční cenné papíry byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- b) bank,
- c) spořitelních a úvěrních družstev,
- d) pojišťoven nebo zajišťoven,
- e) penzijních společností a
- f) systémově významných obchodníků.

Oproti stávajícímu vymezení kategorií a skupin účetních jednotek došlo novelou zákona o účetnictví k navýšení peněžních limitů pro kategorizaci účetních jednotek. Hraniční hodnoty u ročního úhrnu čistého obrátu a aktiv celkem se navýšily cca o 25 %. Tím dochází současně i k nepřímé změně v rozsahu působnosti pro vznik povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti.

Za velkou účetní jednotku se tedy nově považuje účetní jednotka, která k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě z uvedených hraničních hodnot:

- a) aktiva celkem 600 mil. Kč,

b) roční úhrn čistého obrátu 1,2 mld. Kč,

c) průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 250.

Výjimka z povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti

Zákon o účetnictví v § 32g odst. 1 písm. c), resp. § 32j odst. 1, výslovně uvádí, že se **povinnost** vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti **nevztahuje na investiční fondy**. Jelikož jsou obecně subjekty kolektivního investování vyloučeny z působnosti směrnice CSRD, jsou zákonem o účetnictví vyloučeny pouze investiční fondy, neboť mohou mít právní formu obchodní společnosti. Ostatní subjekty kolektivního investování (podílové fondy, podfondy, některé investiční fondy) nemají právní osobnost, a tudíž se na ně povinnost nevztahuje.

Zákon o účetnictví v § 32g odst. 2 a 3, resp. § 32j odst. 2 a 3, upravuje podmínky, po jejichž splnění může být účetní jednotka osvobozena z vyhotovení a zveřejnění zprávy o udržitelnosti. Obecně však **nelze osvobodit velkou** dceřinou účetní jednotku, která je současně **emitentem investičních cenných papírů** přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Pro úplnost je nutné zmínit, že podmínky pro osvobození z povinnosti sestavit konsolidovanou účetní závěrku a podmínky pro osvobození z povinnosti vyhotovit zprávu o udržitelnosti jsou na sobě nezávislé.

Obsah zprávy o udržitelnosti a standardizace

Zpráva o udržitelnosti je **samostatnou částí výroční zprávy** a informace v ní se uvádějí podle standardů pro podávání zpráv o udržitelnosti ESRS, a to na základě principu **dvojí významnosti** (*double materiality*). Princip dvojí významnosti je zakotven v § 32h odst. 2 ZoÚ, kdy se ve zprávě o udržitelnosti uvádějí pouze významné informace, které jsou potřebné k pochopení dopadů činnosti účetní jednotky na udržitelnost (nefinanční hledisko) a k pochopení vlivu udržitelnosti na vývoj, výkonnost a postavení účetní jednotky (finanční hledisko).

Jelikož standardy ESRS byly přijaty nařízením, platí, že jsou přímo závazné, a tudíž nejsou implementovány do národní legislativy. Co se týče výkladu, je v tomto ohledu k tomu oprávněn pouze Soudní dvůr EU. Dotazy lze však směřovat na EFRAG jako tvůrce těchto standardů. Na webových stránkách EFRAG (www.efrag.org) lze nalézt databázi otázek a odpovědí a jiné vysvětlující dokumenty.

Informace ve zprávě o udržitelnosti obsahují i informace o podnicích v hodnotovém řetězci, čímž se rozumí souhrn všech činností a vztahů, kterými podnik přímo či nepřímo vytváří hodnotu – od dodavatelů přes vlastní provoz až po distribuci, využití a likvidaci jeho výrobků či služeb. Podle § 32h odst. 6 ZoÚ by nově neměl povinný podnik požadovat po podnicích s méně než 1 000 zaměstnanců v jeho hodnotovém řetězci informace nad rámec dobrovolného standardu pro podávání zpráv o udržitelnosti.

ti (VSME ESRS), který vydal EFRAG. Zároveň bod 8 přechodných ustanovení novely zákona o účetnictví uvádí, že podnik nemusí po dobu dvou let uvádět informace o svém hodnotovém řetězci, pokud tyto informace nejsou dostupné, musí však ve své zprávě o udržitelnosti vysvětlit jednak úsilí, které věnoval získání informací, a také důvody, proč nebylo možné tyto informace získat. Zpráva o udržitelnosti současně musí obsahovat plány podniku, jak tyto informace v budoucnu získá.

Podle § 21 odst. 4 ZoÚ platí, že pokud účetní jednotka vyhotovila zprávu o udržitelnosti, nemusí ve výroční zprávě uvádět nefinanční informace požadované § 21 odst. 2 ZoÚ.

V souvislosti se vznikem povinnosti vyhotovit zprávu o udržitelnosti je třeba upozornit na další skutečnosti, které s touto povinností souvisí, a to:

- informace o nehmotných zdrojích,
- informace podle nařízení o taxonomii.¹⁰

Nehmotné zdroje

Podle § 21 odst. 3 ZoÚ platí, že účetní jednotky, které mají povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, uvádějí ve své výroční zprávě informace týkající se nehmotných zdrojů. Jedná se o takové nehmotné zdroje, které **nejsou nehmotnými aktivy vykázanými v rozvaze**. Má se za to, že informace o nehmotných zdrojích, jako jsou např. interně vytvořená nehmotná aktiva, jsou nedostatečné, což brání náležitému posouzení vývoje podniku, jeho výkonnosti a postavení a sledování investic. Tyto informace se považují za důležité z pohledu investorů, kteří díky nim mohou lépe **pochopit rozdíl mezi účetní hodnotou účetní jednotky a jejím tržním oceněním**. Nicméně tyto informace se prolínají s informacemi o udržitelnosti a nelze udělat jasnou dělicí čáru, kde by měly být tyto informace uváděny. Ve výroční zprávě by tudíž měly být uvedeny informace o takových nehmotných zdrojích bez fyzické podstaty, na nichž zásadně závisí obchodní model podniku a jež jsou pro podnik zdrojem tvorby hodnoty.

Nařízení o taxonomii

Ustanovení § 32h odst. 9 ZoÚ odkazuje na čl. 8 nařízení o taxonomii, podle kterého má účetní jednotka, která vyhotovuje a zveřejňuje zprávu o udržitelnosti, povinnost ve zprávě o udržitelnosti uvést informace o tom, jakým způsobem a do jaké míry její činnosti souvisí s hospodářskými činnostmi, které se kvalifikují jako environmentálně udržitelné.

Formát výroční zprávy a zprávy o udržitelnosti a ověření

Oproti přehledu nefinančních informací se výroční zpráva obsahující zprávu o udržitelnosti vyhotovuje podle § 21 odst. 10 ZoÚ

v elektronickém formátu XHTML, přičemž informace ve zprávě o udržitelnosti by měly být podle § 32h odst. 11 ZoÚ značkovány. Digitální taxonomie, tedy vlastní značkování, bude, jak bylo uvedeno výše, upravena nařízením Komise. Nicméně toto nařízení ještě nebylo vydáno, a proto se ustanovení o značkování informací ve zprávě o udržitelnosti do doby vydání nařízení nepoužije.

Zpráva o udržitelnosti musí být podle § 32f odst. 3, resp. 32i odst. 3 ZoÚ ověřena auditorem. Auditor ověřuje:

- zda zpráva o udržitelnosti obsahuje informace požadované zákonem, resp. standardy ESRS,
- zda informace uváděné ve zprávě o udržitelnosti jsou pravdivé,
- postup, na základě kterého byly určeny informace, které jsou obsahem zprávy o udržitelnosti, tj. použití principu dvojí významnosti.

Dobrovolná zpráva o udržitelnosti

Novela zákona o účetnictví nově v § 32f odst. 4, resp. 32i odst. 4, upravuje i požadavky na **dobrovolnou zprávu o udržitelnosti**. Pokud se účetní jednotka rozhodne dobrovolně vyhotovit a zveřejnit zprávu, kterou označí jako „zpráva o udržitelnosti“, musí dodržet požadavky, které jsou kladeny na povinnou zprávu o udržitelnosti. Cílem bylo zamezit tzv. *greenwashingu*, tedy uvádění klamavých nebo neúplných informací, a současně posílit důvěru v informace poskytované zprávou o udržitelnosti.

Označí-li však účetní jednotka zprávu obsahující informace o ESG faktorech jinak než „zpráva o udržitelnosti“, výše uvedené podmínky se na tuto zprávu neuplatní.

Aktuální vývoj

V současné době finišují na úrovni EU jednání tak, aby mohl být návrh nové směrnice schválen do konce roku 2025. Jelikož Evropský parlament schválil svou pozici 13. 11. 2025, mohla začít vyjednávání mezi Evropským parlamentem, Radou EU a Evropskou komisí, tzv. *trialogy*, kdy se tyto instituce musejí shodnout na výsledném textu návrhu. Stávající dánské předsednictví¹¹ předpokládá, že by vyjednávání o návrhu měla být ukončena do konce roku 2025. Pozice jednotlivých stran jsou však v některých případech rozdílné, zejména co se týče rozsahu působnosti. Evropská komise požaduje, aby se povinnost vyhotovit zprávu o udržitelnosti vztahovala na velké podniky s více než 1 000 zaměstnanců, Rada EU tuto povinnost zúžila doplněním požadavku na čistý obrat vyšší než 450 mil. EUR. Evropský parlament jde ve své pozici ještě dál a oproti návrhu Rady EU počítá s navýšením kritéria počtu zaměstnanců na 1 750 pro vznik povinnosti vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti. Kdo tedy bude mít povinnost vyhotovit a zveřejnit zprávu o udržitelnosti, si tak ještě chvíli musíme počkat. ■

10 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2020/852 ze dne 18. 6. 2020 o zřízení rámce pro usnadnění udržitelných investic a o změně nařízení (EU) 2019/2088.

11 Příslušné předsednictví zatupuje na jednáních Radu EU (tj. členské státy).

Revoluce, nebo evoluce ve světě investování? Celoevropská databáze ESAP usnadní vyhledávání finančních a ESG informací



Mgr. Martina Šinályová,
Ministerstvo financí ČR,
odbor Finanční trhy I



Ing. Jana Macáková,
Ministerstvo financí ČR,
odbor Finanční trhy I

V polovině roku 2027 by měla být spuštěna nová jednotná evropská databáze informací na poli finančního trhu a udržitelnosti (tzv. ESAP, z angl. European Single Acces Point, česky jednotné evropské přístupové místo), kterou bude provozovat Evropský orgán pro cenné papíry a trhy (ESMA). Okruh údajů zpřístupněných v této databázi se pak bude postupně rozšiřovat až do roku 2030. Bližší informace o fungování ESAP budou uvedeny dále v textu, nejprve by však bylo vhodné si připomenout, co stálo za vznikem této centrální digitální platformy.

Vytvoření ESAP je součástí projektu tzv. unie kapitálových trhů (Capital Markets Union – CMU), nebo rovněž tzv. unie úspor a investic (Savings and Investment Union – SIU). Cílem CMU/SIU je více integrovat kapitálové trhy a mobilizovat evropské finanční prostředky, úspory a investice, aby přinášely dostupnější financování pro evropské společnosti a možnost bezpečnějšího dlouhodobého investování pro jednotlivce. To vše by mělo napomoci ekonomickému růstu, udržitelnému financování, digitalizaci a také větší autonomii EU v některých oblastech, a v konečném důsledku rovněž přispět k posílení odolnosti a soudržnosti společnosti čelící stárnutí a dalším aktuálním výzvám. Databáze ESAP měla být jedním z prvních kroků v realizaci CMU/SIU.

Zveřejnění evropských legislativních návrhů zřizujících ESAP předcházela veřejná konzultace, kdy Komise analyzovala dostupnost finančních informací a informací souvisejících s udržitelností obchodních společností a produktů. Právní předpisy

na jedné straně přikazují firmám zveřejňovat značné množství informací potřebných pro investiční rozhodování, na straně druhé je však přístup investorů k nim časově náročný a velmi obtížný s ohledem na roztržitost jejich umístění a formátů. Data se objevují v mnoha jazycích a na mnoha platformách, nejčastěji je tak třeba procházet webové stránky jednotlivých společností či různé národní i mezinárodní registry, ať již zřízené členskými státy, nebo jako iniciativy soukromého sektoru. Zájemci o informace mohou využít také služby agregace dat, ale ty jsou značně nákladné, a proto využitelné jen pro velké investory. Nevýhodou je rovněž opožděná dostupnost některých údajů v registrech a nejistá důvěryhodnost zdrojů. Podstatným problémem může být i omezená využitelnost údajů, pouze cca 5% povinně uveřejňovaných informací musí být v současné době publikováno ve strojově čitelném formátu: zejména jde o formát ESEF pro konsolidované účetní závěrky emitentů, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu v EU, a XML (metadata) pro prospekty cenných papírů. For-

mát velké části dokumentů neumožňuje ani extrahovat údaje (např. PDF formát jde-li o naskenované dokumenty). Úskalí spojené s využitím získaných informací mohou představovat také různá licenční omezení. Všechny uvedené nedostatky tak spoluplytvářejí bariéru integrace kapitálových trhů a efektivní alokace kapitálu v rámci EU.

Pokud jde o stávající unijní úpravu, která měla dosud za cíl usnadnit vyhledávání povinně uveřejňovaných údajů, část informací v oblasti kapitálového trhu je již od roku 2007 v souladu s transparenční směrnicí¹ v členských státech EU uveřejňována prostřednictvím národních úložišť OAM (*officially appointed mechanism*, úředně určený mechanismus). Jde o platformy spravované většinou orgány dohledu nebo burzami cenných papírů, kde lze vyhledat zejména prospekty k vydaným cenným papírům, informace o hlasovacích právech, manažerských transakcích a další. V České republice provozuje tuto databázi Česká národní banka na svých webových stránkách. Výše uvedená směrnice předpokládala propojení těchto úložišť do jednotné evropské databáze zřízené ESMA – European electronic access point, která však nakonec nikdy nevznikla. Úložiště OAM zůstanou v provozu i po vzniku ESAP, ve vztahu ke shromažďovaným informacím předávaným do ESAP budou plnit funkci sběrných míst (viz níže). Po nějakou dobu, než se nový systém v praxi otestuje, budou fungovat paralelně, výhledově pak mají OAM zaniknout. Dále je možno využít národní obchodní rejstříky členských států, které jsou propojeny díky unijnímu systému BRIS (Business Register Interconnection System).² K dispozici je strojový překlad těchto dokumentů do cizích jazyků.

Je však třeba konstatovat, že uvedené možnosti přístupu k informacím nejsou z pohledu investorů dostatečné. Mezinárodní srovnání ukázalo výhodu, kterou jednotné registry informací představují v zahraničí. V USA již od roku 1996 existuje databáze EDGAR (Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval), kterou provozuje SEC (Securities and Exchange Commission), a jde o jeden z pilířů ochrany investorů. Společnosti (kótované i nekótované) či jiné soukromé entity zde prostřednictvím formulářů publikují výroční zprávy, auditované finanční výkazy, popisy produktů a služeb, záznamy o tržních operacích, jiných důležitých událostech, informace o vlastnících atd. Dokumenty mohou být poskytovány v různých formátech (až 700 podporovaných typů dokumentů), primárně jde o XBRL standard. Databáze je plně financována z veřejného rozpočtu a je komukoli bezplatně dostupná na webové stránce SEC a v současné době odbavuje 10 dotazů za sekundu. Japonský úřad pro dohled nad

finančním trhem provozuje platformu EDINET (Electronic Disclosure for Investors Network) od roku 2001 a informace sem prostřednictvím webových formulářů musí podávat všechny kótované a fund-raisingové společnosti a investiční fondy, přičemž jde jen o již povinně uveřejňovaná data. Rovněž institucionální a individuální investoři sem mohou předávat zprávy. Celkově jde o 5 tis. společností a 3 tis. investičních fondů. Pokud jde o formát, finanční výkazy musí být předávány ve formátu XBRL. EDINET je veřejně přístupný pro bezplatné vyhledávání a stahování informací, jejich využití nesmí porušovat práva třetích stran. V roce 2020 EDINET odbavil cca 300 mil. dotazů. Financování je zajištěno státním rozpočtem.

Na základě uvedených zjištění předložila Komise koncem roku 2021 konkrétní legislativní návrhy ke zřízení ESAP a předpokládalo se jejich rychlé schválení. Jednalo se o zakládající nařízení a doprovodné nařízení a směrnici novelizující příslušné sektorové předpisy (úpravy se týkaly prakticky všech unijních sektorových předpisů v oblasti finančního trhu, konkrétně 37 aktů). Diskuse spoluzákonodárců trvaly dva roky; nenaplnilo se tedy zcela očekávání, že ESAP bude snadná příležitost mít první rychlý a hmatatelný výsledek iniciativy CMU. Schválené předpisy byly nakonec publikovány až v lednu 2024.³ Do národního práva byly následně v ČR implementovány prostřednictvím zákona č. 258/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti kapitálového trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa, a zákona č. 317/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa, přičemž účinnost těchto zákonů byla stanovena tak, aby kopírovala postupné zpřístupňování informací v ESAP.

ESAP by měl být funkční ke dni 10. 7. 2027. Vzhledem k množství informací, jež mají být v ESAP uveřejňovány, a k zajištění hladkého průběhu bude celý proces předávání informací rozdělen do třech fází, přičemž první balíček informací budou subjekty povinny předat již 12 měsíců před zpřístupněním databáze veřejnosti, tj. ke dni 10. 7. 2026 (jde o stejný okruh informací, které jsou nyní předávány České národní bance pro účely uveřejnění v úložišti OAM). Další okruh informací budou subjekty povinny předávat ke dni 10. 1. 2028, poslední třetí fáze je stanovena na 10. 1. 2030.

Předávání relevantních informací do ESAP budou na národní úrovni zajišťovat tzv. sběrná místa, která budou odpovědná

1 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/109/ES ze dne 15. 12. 2004 o harmonizaci požadavků na průhlednost týkajících se informací o emitentech, jejichž cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu, a o změně směrnice 2001/34/ES, v platném znění.

2 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2012/17/EU ze dne 13. 6. 2012, kterou se mění směrnice Rady 89/666/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES a 2009/101/ES, pokud jde o propojení ústředních, obchodních a podnikových rejstříků, v platném znění.

3 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 ze dne 13. 12. 2023, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo poskytující centralizovaný přístup k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti; směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. 12. 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2869 ze dne 13. prosince 2023, kterým se mění některá nařízení, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa.

jednak za shromažďování údajů od povinných subjektů a dále rovněž za automatizované ověření jejich základních technických charakteristik. Ve většině případů evropské předpisy přímo určují jako sběrná místa národní orgány dohledu, orgány pro řešení krize nebo úředně určené mechanismy (OAM). V některých případech je však dána členskými státem možnost volby, přičemž musí být dodržena zásada hospodárnosti a minimalizace vynaložených nákladů. Každý členský stát může zvolit dle potřeby více než jedno sběrné místo (počet není limitován). V ČR bude sběrným místem pro drtivou většinu informací Česká národní banka, v menší míře pak bude tuto funkci plnit také Komora auditorů ČR, a to v případě předávání informací podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (což vyplývá přímo z unijního ustanovení). Je třeba zdůraznit, že výše zmíněné ověření údajů se nevztahuje na jejich obsahovou stránku. Sběrná místa ani ESMA neponesou žádnou odpovědnost za obsah a přesnost údajů, ta zůstává na samotných subjektech.

Mezi subjekty, jež budou povinny předávat informace sběrnému místu (které dále zajistí jejich předání do ESAP), náleží banky a družstevní záložny, obchodníci s cennými papíry, pojišťovny, emitenti cenných papírů, statutární auditori a auditorské společnosti. Uveřejňování informací v ESAP podléhají rovněž subjekty, jež jsou povinny vyhotovovat zprávu o udržitelnosti na základě směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2022/2464, tzn., že by se mělo jednat o velké podniky a velké skupiny, kótované malé a střední podniky a rovněž některé podniky ze třetích zemí.

Jaké informace bude tedy možno v ESAP vyhledat? Zde je namístě připomenout, že informace určené ke zveřejnění v ESAP jsou již nyní výše zmíněné subjekty povinny zveřejňovat na svých internetových stránkách, případně jsou již nyní součástí národních databází. Z hlediska věcného obsahu tedy nejsou na tyto subjekty kladeny žádné další požadavky. V ESAP budou zpřístupněny finanční i nefinanční informace, bude se jednat např. o finanční výkazy, výroční zprávy, zprávy o udržitelnosti, prospekty cenných papírů, informace obsažené v rejstříku auditorů a auditorských společností, zprávy o auditu, zprávy o transparentnosti statutárních auditorů a auditorských společností, klíčové informace o investičních produktech nebo informace o sankcích uložených dohledovým orgánem. Z formálního hlediska je nicméně nyní nově požadováno předání dotčených informací sběrnému místu, a to v široce používaném digitálním formátu umožňujícím extrakci a další využití dat, přičemž v určitých případech je vyžadován formát počítačově čitelný. Součástí předávaných informací musí být rovněž tzv. metadata, podle kterých bude možné

v databázi ESAP tyto informace vyhledávat. Konkrétně se typicky jedná o název společnosti, identifikační číslo (LEI⁴), kategorie velikosti, oblast činnosti, typ informace a indikaci, zda informace obsahuje osobní údaje (v tomto případě musí být dodrženy požadavky nařízení o ochraně osobních údajů,⁵ tzv. GDPR). Kromě povinně uveřejňovaných informací budou subjekty moci uveřejnit v ESAP dobrovolně i další relevantní informace, což může pomoci zejména malým a středním podnikům ke zviditelnění a případně i zlepšení jejich přístupu k tržnímu financování. Musí se však jednat o typově obdobné informace, jako jsou ty povinně zveřejňované, ESAP nemá být čistě marketingovým nástrojem.

Zveřejněné informace zůstanou v rámci ESAP přístupné zásadně po dobu 10 let, není-li ve specifických případech stanovena lhůta kratší (pět let v případě, že se jedná o osobní údaje). Součástí platformy bude automatický překlad do všech úředních jazyků EU.

Databáze ESAP má sloužit nejen investorům, ale všem zainteresovaným subjektům a široké veřejnosti. Přístup k informacím v ESAP proto musí být zajištěn všem bez jakéhokoli omezení a bude bezplatný. Pouze v odůvodněných případech bude moci ESMA vybírat poplatek odpovídající skutečným nákladům (např. vyhledávání velkých objemů informací, časté aktualizace apod.). V každém případě bezplatný přístup však budou mít subjekty uvedené v čl. 8 odst. 4 nařízení ESAP, mezi něž patří orgány EU i členských států a další osoby v rozsahu a za účelem výkonu svých povinností. Rovněž bezplatně budou moci ESAP využít vzdělávací instituce pro účely výzkumu, novinářské a nevládní organizace za účelem plnění svých úkolů.

Závěrem lze shrnout, že ESAP představuje bezesporu ambiciózní krok v oblasti digitalizace kapitálového trhu EU. Jeho primárním cílem je vytvořit centrální, uživatelsky přívětivou platformu pro přístup k regulovaným informacím o evropských společnostech a finančních produktech. Teoretický přínos ESAP je tedy značný, skutečná funkčnost a atraktivita pro investory i veřejnost se však teprve ukáže v praxi. A na tu si budeme muset ještě pár let počkat. ■

4 LEI (*Legal Entity Identifier*) je 20místný kód vycházející z normy ISO 17442, vydávaný pod záštitou organizace Global Legal Entity Identifier Foundation (GLEIF).

5 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. 4. 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES.

Dorovnávací daně – specifika české právní úpravy

Dorovnávací daň (kolokviálně též Pilíř II) je aktuálně globálně nejdiskutovanějším tématem v oblasti zdanění korporátních příjmů. Technické řešení tohoto projektu OECD/G20 Inkluzivního rámce BEPS je vtěleno do tzv. modelových pravidel¹ a prováděcího rámce k těmto modelovým pravidlům.²



Ing. Lukáš Svoboda,
Ministerstvo financí ČR,
Oddělení daně z příjmů
právnických osob

Česká republika projekt zavedla přijetím zákona č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny, který byl následně novelizován zákonem č. 316/2025 Sb. (dále jen „ZDD“). Prostřednictvím ZDD byla implementována 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 o Pilíři II“), kterou byla modelová pravidla začleněna do práva EU. ČR implementovala všechny součásti dorovnávací daně, tj. přiřazovanou dorovnávací daň (pravidlo pro zahrnutí zisku – IIR a pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk – UTPR) a vnitrostátní dorovnávací daň, tj. českou dorovnávací daň (české QDMTT).

Článek se zaměřuje na aktuální českou právní úpravu a její specifika vyplývající z modelových pravidel a směrnice o Pilíři II, aplikovanou pro zdaňovací období počínající 31. 12. 2023, za něž se bude podávat první informační přehled a daňové přiznání v průběhu roku 2026. S ohledem na turbulentní vývoj projektu však nelze vynechat ani úvahy o jeho budoucí podobě, která bude s velkou pravděpodobností v brzké době poznamenána dynamickým globálním vývojem, zejména v souvislosti s aktuálně odmítavým postojem Spojených států amerických k tomuto projektu, vtěleného do prohlášení zemí G7 o globální minimální daní,³

kteří mj. obsahuje požadavek na vytvoření paralelního systému (tzv. *side-by-side system*), který by vyloučil americké holdingy z působnosti globální minimální daně.

České vs. globální řešení

Česká právní úprava je ve vztahu k modelovým pravidlům ovlivněna několika faktory.

Prvním je nutnost implementovat směrnici o Pilíři II, která obsahuje je některé odchylky od globálního řešení. Druhým je určitá míra diskrece, kterou modelová pravidla a prováděcí rámec umožňují státům implementujícím QDMTT. Třetím je stav implementace aktuálních správních pokynů (Administrative Guidance⁴), které modelová pravidla průběžně doplňují a mění. Čtvrtým jsou poté procesní pravidla, která předmětem modelových pravidel nejsou.

Následující podkapitoly popisují základní prvky české právní úpravy.

Rozsah působnosti

ZDD se v souladu s požadavkem směrnice o Pilíři II vztahuje nejen na velké nadnárodní skupiny, ale i na velké vnitrostátní skupiny [§ 8 odst. 1 písm. c) a d) ZDD], oproti modelovým pravidlům dochází tedy k rozšíření působnosti i na velké skupiny, jejichž všechny členské entity jsou z ČR. Pro úplnost lze poznamenat, že vnitrostátní skupinou je i skupina, jejíž všechny členské entity jsou z jediného státu, a součástí této skupiny je společný podnik podle § 110 ZDD, který je z jiného státu [je tomu tak proto, že společný podnik není členskou entitou podle § 6 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 8 ZDD]. Nadnárodní skupinou by pak zřejmě byla i skupina, jejíž členská entita by nebyla entitou z žádného státu,⁵ a všechny ostatní členské entity by byly z jediného státu.

1 https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html.

2 <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>.

3 <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2025/06/g7-statement-on-global-minimum-taxes.html>.

4 Dosud vyšlo šest těchto správních pokynů, které jsou ke stažení pod odkazem v poznámce pod čarou č. 2.

5 Modelová pravidla v určitých případech identifikují entity jako entity z žádného státu; to platí pro entitu s prvkem daňové transparency, pokud není nejvyšší mateřskou entitou nebo není povinna uplatňovat IIR (§ 22 ZDD), a v souladu s § 23 odst. 3 ZDD také pro stálou provozovnu podle § 6 odst. 1 písm. f) bodu 4 ZDD.

Přiřazovaná dorovnávací daň

Směrnice o Pilíři II rozšiřuje působnost IIR o vnitrostátní dimenzi. Podle čl. 2.1.6 modelových pravidel se IIR aplikuje pouze přeshraničně, tj. na entity ze státu jiného, než je mateřská entita. Směrnice o Pilíři II rozšiřuje působnost IIR i na mateřskou entitu samu a členské entity ze státu mateřské entity [§ 96 odst. 1 písm. b) ZDD].

Směrnice o Pilíři II rovněž nad rámec výjimky z aplikace UTPR pro počáteční fázi činnosti skupiny (čl. 9.3 modelových pravidel) zavádí výjimku i pro aplikaci vnitrostátního IIR (čl. 49 odst. 1 směrnice o Pilíři II), v ZDD zakotvenou v § 142 odst. 1.

Směrnice o Pilíři II také v čl. 56 třetím pododstavci zavádí aplikaci UTPR až od 31. 12. 2024. Výjimka platí pro případy, kdy nejvyšší mateřská entita skupiny je z členského státu EU, který se v souladu s čl. 50 směrnice o Pilíři II rozhodl odložit aplikaci IIR a UTPR o šest let; v takovém případě poplatník přiřazované dorovnávací daně z takové skupiny podléhá UTPR už od 31. 12. 2023. V rámci ZDD je toto implementováno v § 148.

Česká dorovnávací daň

Modelová pravidla poskytují implementujícím státům určitou diskreci v případě kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně. Česká dorovnávací daň je v tomto ohledu koncipována robustně bez využití výjimek a odchylek s cílem kopírovat výpočet daně dle modelových pravidel.

Česká dorovnávací daň má status QDMTT Safe Harbour,⁶ a tedy přiřazovaná daň je považována za nulovou, a to bez výjimky. Česká úprava totiž nevyužívá možnost žádného *switch-off rule*,⁷ nedochází tedy k prolomení QDMTT Safe Harbour pro žádnou z podskupin.

Rozsah poplatníků dle § 117 ZDD je rovněž maximalistický, tedy žádná z entit, jejichž nízké zdaněný příjem je předmětem přiřazované dorovnávací daně, není z působnosti české dorovnávací daně vyjmuta. Lze podotknout, že všechny tyto entity se stávají poplatníky české dorovnávací daně i v případě, kdy u přiřazované dorovnávací daně poplatníky nejsou (to je případ např. společných podniků podle § 110 ZDD). Poplatníky české dorovnávací daně přitom nejsou jen české členské entity, ale i entity, které po-

dle modelových pravidel nejsou z žádného státu; takové entity jsou poplatníky české dorovnávací daně v případě, kdy jsou ustaveny podle právního řádu ČR [což je případ entit s prvkem daňové transparency podle § 117 odst. 1 písm. c) ZDD], nebo se jedná o stálou provozovnu, která pro účely modelových pravidel není z žádného státu a jejíž činnosti jsou vykovávány v ČR [§ 117 odst. 1 písm. b) ZDD].

Výpočet české dorovnávací daně je prováděn stejným způsobem jako u přiřazované dorovnávací daně (včetně využití konsolidačního účetního standardu⁸), tj. výpočtem jurisdikční dorovnávací daně podle § 79 ZDD (§ 76 v případě investičních entit a pojišťovacích investičních entit). Pro výpočet české dorovnávací daně se tedy zároveň nepoužijí pravidla pro přiřazování vypočtené daně na základě pravidla IIR a UTPR. To má za následek, že daň bude hrazena ve výši 100% vypočtené jurisdikční dorovnávací daně, a nebude se tedy krátit podle vlastnického podílu mateřské entity. Dále se neuplatní pravidlo o počáteční fázi činnosti skupiny (§ 142 ZDD), neboť to se vztahuje až na přiřazování vypočtené jurisdikční dorovnávací daně na základě pravidla vnitrostátní IIR a UTPR.

Česká dorovnávací daň se tedy bude počítat totožně jako přiřazovaná dorovnávací daň, a to se dvěma povinnými rozdíly zakotvenými v modelových pravidlech, které jsou požadovány pro to, aby vnitrostátní dorovnávací daň získala kvalifikovaný status.

První z rozdílů je zakotven v § 119 odst. 3 a 4 ZDD a implementuje se jím požadavek odst. 118.28 až 118.30 komentáře k definici kvalifikované vnitrostátní daně v čl. 10.1.1 modelových pravidel. V rámci výpočtu přiřazované daně je v souladu s § 66 ZDD (čl. 4.3.2 modelových pravidel) členské entitě alokována daň zahrnutá ve finančních výkazech vlastnické členské entity.⁹ Takovou daň může být např. daň v rámci režimu ovládaných zahraničních společností (CFC daň) podle § 66 odst. 1 písm. c) ZDD. V případě přiřazované daně se při výpočtu efektivní daňové sazby ve státě, ze kterého je ovládaná zahraniční společnost, CFC daň přiřadí ovládané zahraniční společnosti, což je přirozené vzhledem k tomu, že příjem ovládané zahraniční společnosti již byl fakticky „dodan“ prostřednictvím CFC daně. V případě vnitrostátní daně se však tento princip (s výjimkami¹⁰) nepoužije; cílem je zejména zajistit přednostní právo na zdanění státu, který uvaluje kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň.

6 <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>.

7 Jedná se o pravidlo zakotvené v § 92a odst. 7, které v kontextu QDMTT Safe Harbour zakazuje uplatnit rozhodnutí o QDMTT Safe Harbour pro konkrétní skupinu, resp. podskupinu (viz odst. 37 a násl. komentáře ke QDMTT Safe Harbour v kapitole 3 přílohy A v konsolidovaném komentáři k modelovým pravidlům, kde je seznam *switch-off rules* uveden).

8 ČR nevyužila možnost počítat daň podle lokálního účetního standardu (viz box 3.1 odst. 2 na str. 356 komentáře ke QDMTT Safe Harbour v kapitole 3 přílohy A v konsolidovaném komentáři k modelovým pravidlům).

9 To platí pro § 66 odst. 1 písm. a), c), d) a e). Dle písm. b) se naopak daň přiřazuje vlastnické členské entitě.

10 Výjimkou zakotvenou v § 119 odst. 4 je případ srážkové daně vybírané ve vztahu k rozdělení zisku členské entity přiřaditelné podle § 66 odst. 1 písm. e) ZDD.

Druhou povinnou výjimkou, zakotvenou v § 119 odst. 5 písm. a) ZDD, je požadavek na to, aby při výpočtu jurisdikční dorovnávací daně nebyla zohledněna kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň, která se při výpočtu přiřazované dorovnávací daně od výsledné jurisdikční dorovnávací daně odečítá, čímž se předejde cykličnosti výpočtu [§ 79 odst. 2 písm. b) bod 2 ZDD, nebo názorněji viz vzorec v čl. 5.2.3 modelových pravidel].

V rámci § 119 odst. 5 písm. b) ZDD je poté zakotven požadavek čl. 11 odst. 3 směrnice o Pilíři II, který stanovuje čtyřletou prekluzivní lhůtu pro vnitrostátní dorovnávací daň (§ 138 odst. 1 ZDD¹¹); pakliže se tato daň nevybere do stanovené lhůty (která neběží pouze po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem podle § 138 odst. 2 ZDD¹²), stává se součástí přiřazované dorovnávací daně (jako dodatečná dorovnávací daň). Ustanovení zajišťuje, že částka takové nevybrané daně nebude započtena do výše české dorovnávací daně.¹³

Samotná alokace vypočtené vnitrostátní dorovnávací daně je čistě na implementujícím státu a modelová pravidla ji neřeší,¹⁴ není tedy nutné držet se alokace pro účely přiřazované dorovnávací daně, která je ve standardním případě založena na alokaci podle výše kvalifikovaného zisku členské entity (§ 80 odst. 2 ZDD) a v případě speciálních případů poté modelová pravidla zavádějí modifikovaný způsob alokace daně. Česká dorovnávací daň se rozdělí na entity příslušné podskupiny, za které byla daň počítána, podle jejich kvalifikovaného zisku a efektivní daňové sazby (§ 119 odst. 6, § 120 ZDD),¹⁵ jedná se tedy o odlišnou alokaci než v případě přiřazované dorovnávací daně; z tohoto důvodu se ustanovení vztahující se na alokaci pro účely přiřazované dorovnávací daně v případě české dorovnávací daně nepoužijí.

Česká dorovnávací daň zároveň neobsahuje možnost alokovat daň za skupinu např. na jediného poplatníka, každý poplatník tedy hradí část daně, která na něj byla alokována.

Informační přehled

Dle § 129 ZDD má každý poplatník (jak přiřazované, tak české dorovnávací daně) povinnost podat informační přehled, který je

podle § 129 odst. 3 ZDD formulářovým podáním. Oproti modelovým pravidlům (a směrnici o Pilíři II) tedy dochází k rozšíření povinnosti podat informační přehled i pro účely české dorovnávací daně. ZDD rovněž zavádí institut opravného (§ 129a ZDD) a dodatečného (§ 129b ZDD) informačního přehledu.

Informace pro účely české dorovnávací daně však bude možné vykázat i prostřednictvím informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani (§ 131 odst. 2 ZDD); pokud je tedy podán informační přehled k přiřazované dorovnávací dani i s údaji za českou dorovnávací daň, není potřeba informační přehled k české dorovnávací dani podávat.

Informační přehled k české dorovnávací dani je čistě lokálním konceptem (tedy tento informační přehled nebude, na rozdíl od informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani, předmětem automatické výměny informací) a slouží zejména specifickým případům poplatníků, kteří jsou poplatníky české dorovnávací daně, ale nejsou poplatníky přiřazované dorovnávací daně (např. společné podniky podle § 110 ZDD), a tedy nepodávají informační přehled k přiřazované dorovnávací dani. I v případě českého informačního přehledu je v případě potřeby možno splnit tuto povinnost prostřednictvím jiného českého poplatníka, a podat tedy jen jeden informační přehled k české dorovnávací dani za celou skupinu v ČR (§ 131 odst. 1 ZDD), pakliže nebude informace o české dorovnávací dani již součástí informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani.

Nutno však podotknout, že koncept obou informačních přehledů vychází ze standardizovaného řešení přijatého na úrovni OECD prostřednictvím tzv. GIR dokumentu OECD,¹⁶ které je přejato směrnicí Rady (EU) 2025/872 (tzv. DAC9¹⁷). Jediným rozdílem je, že informační přehled k české dorovnávací dani je omezen jen na některé části standardizovaného informačního přehledu k přiřazované dorovnávací dani.

DAC9 totiž přejímá kromě standardizovaného informačního přehledu i výstup mnohostranné dohody příslušných orgánů o automatické výměně informací GloBE, vyvinuté OECD (tzv. GIR MCAA¹⁸), jehož klíčovým prvkem je mj. způsob provádění auto-

11 Z důvodu velmi krátké prekluzivní lhůty je rovněž v § 137 zakotveno, že dodatečné daňové přiznání k dorovnávací dani na daň nižší, než je poslední známá daň, není přípustné podat v posledním roce běhu lhůty pro stanovení daně.

12 Ustanovení daňového řádu o prodloužení, přerušení a stavení lhůty pro stanovení daně a lhůty pro placení daně se v tomto případě nepoužijí v souladu s § 138 odst. 4 ZDD.

13 Pro úplnost lze poznamenat, že pro přiřazovanou dorovnávací daň a pro příslušenství daně se uplatní lhůty podle daňového řádu (§ 138 odst. 5, § 139 ZDD).

14 Modelová pravidla a prováděcí rámec pouze stanovují, že stát uvalující vnitrostátní dorovnávací daň musí zajistit výběr vypočtené částky daně.

15 Podmínkou pro použití alokačního vzorce je, že v podskupině je poplatník, který má kvalifikovaný zisk a zároveň má efektivní daňovou sazbu pod 15 %. Pokud ani jeden z poplatníků v podskupině nesplňuje tuto podmínku a vznikne dorovnávací daň (což může nastat např. při vzniku dodatečné dorovnávací daně), daň se rozdělí mezi poplatníky v podskupině rovnoměrně podle § 120 odst. 3 ZDD.

16 https://www.oecd.org/en/publications/2025/01/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-globe-information-return-january-2025_b03274ed.html.

17 <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2025/872/oj/eng>.

matické výměny informací o informačním přehledu [tzv. *dissemination approach*, viz čl. 1 písm. f) GIR MCCA, resp. čl. 8ae odst. 2 DAC9]). *Dissemination approach* udává, které části informačního přehledu se pošlou tomu kterému státu, jinak řečeno, na které části má příslušný stát nárok.

Právě *dissemination approach* je v souladu s požadavkem OECD¹⁹ využit pro vymezení rozsahu povinnosti poplatníka podávajícího informační přehled k přiřazované, resp. české dorovnávací dani. V souladu s *dissemination approach* tedy poplatník zpravidla nebude nucen podávat celý informační přehled (pokud v ČR nesídlí nejvyšší mateřská entita skupiny), ale pouze jeho část, kterou by ČR obdržela prostřednictvím automatické výměny informací. V případě českého informačního přehledu se poté jedná o ty části informačního přehledu, na které by ČR měla v souladu s *dissemination approach* nárok, pokud by byla státem, který zavedl pouze kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň.²⁰ V případě informačního přehledu k české a přiřazované dorovnávací dani se tedy bude jednat o formáty odpovídající stejnému standardizovanému vzoru informačního přehledu, pouze s tím rozdílem, že se bude lišit rozsah požadovaných informací.

Směrnice DAC9 bude implementována zčásti prostřednictvím novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, zčásti prostřednictvím formulářové vyhlášky k dorovnávacím daním (jejíž součástí bude kromě informačního přehledu i daňové přiznání). Oba předpisy v současné době procházejí legislativním procesem^{21, 22} a jejich zveřejnění ve Sbírce zákonů se předpokládá začátkem roku 2026.

Informační přehled je podle § 128 ZDD nutné podat pouze elektronicky prostřednictvím portálu Finanční správy nebo prostřednictvím datové schránky. V rámci vyhlášky o formulářových podáních se předpokládá, že bude možné podat informační přehled pouze elektronicky ve standardizovaném formátu XML odpovídajícímu formátu OECD.²³

Modelová pravidla (a směrnice o Pilíři II) zároveň zavádějí povinnost podat oznámení v případě, kdy je povinnost poplatní-

ka podat informační přehled splněna podáním informačního přehledu v zahraničí s následnou automatickou výměnou informací (čl. 8.1.2 modelových pravidel). ZDD tento princip rozšiřuje na každou situaci, kdy je informační přehled (k přiřazované či české dorovnávací dani) podán jinou entitou, tj. i na případy, kdy je informační přehled podán v ČR (§ 130 odst. 2 a 3, § 131 odst. 2 a 3 ZDD). Vždy, kdy bude povinnost podat informační přehled jiným poplatníkem, je nutné oznámení podat (ať se bude jednat o informační přehled k české dorovnávací dani, nebo o informační přehled k přiřazované dorovnávací dani podaný v ČR či v zahraničí). Oznámení formulářovým podáním není, nicméně předpokládá se, že v rámci portálu Finanční správy bude existovat standardizovaný vzor oznámení, který poplatníci budou moci využít.

Zvláštní režim je poté zaveden pro skupiny společných podniků (tzv. joint ventures) podle § 110 ZDD. Podle § 129 odst. 2 ZDD se jeho lhůta pro podání informačního přehledu (k české dorovnávací dani) posouvá tak, aby neskončila dříve než odpovídající lhůta za skupinu, jíž je součástí. Je tomu tak proto, že skupina společných podniků má vlastní výkazní období [viz také § 37a odst. 2 písm. b) ZDD], a tedy i vlastní zdaňovací období podle § 122 ZDD, a bez dalšího by tedy jeho termín pro podání informačního přehledu mohl skončit dříve, než skončí lhůta pro podání informačního přehledu skupiny, jíž je součástí. Analogicky s tím se posouvá i lhůta pro podání oznámení podle § 131 odst. 4 ZDD.

Daňové přiznání

Procesní pravidla obecně nejsou v rámci modelových pravidel řešena, v rámci směrnice o Pilíři II pak pouze okrajově v rámci požadavku na čtyřletou prekluzivní lhůtu u vnitrostátní dorovnávací daně v čl. 11 odst. 3. V rámci ZDD je správa daně zakotvena v § 125 až 140 ZDD.

Cílem není detailně popisovat veškeré procesní aspekty dorovnávacích daní, z nichž řada byla již popsána výše, lze se nicméně pozastavit ještě u daňového přiznání.

18 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/multilateral-competent-authority-agreement-exchange-of-globe-information.pdf>.

19 Viz GIR dokument OECD, odst. 18, třetí věta. „In those cases where an Implementing Jurisdiction cannot rely on the central filing and Exchange mechanism, local filing may be required. Given that the GIR is in a standardised format, an MNE Group would provide the same information to a tax administration regardless of whether the GIR is filed centrally and subsequently exchanged or filed locally. To achieve this outcome, jurisdictions imposing local filing would not require a Constituent Entity to report information that is different from what they would receive pursuant to exchange of information.“

20 Určení relevantních částí informačního přehledu, které mají být vyměněny určitému státu (na což úzce navazuje i otázka způsobu jeho vyplnění), se ovšem ukazuje jako velmi složitý problém, který budí řadu otázek a nejasností. Lze předpokládat, že toto bude předmětem dalšího výkladu, i ze strany OECD.

21 <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=974&CT1=0>. S ohledem na nové volební období se očekává, že návrh novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní bude znovu předložen.

22 <https://odok.gov.cz/portal/veklep/material/KORNDHSGNTBD/>.

23 https://www.oecd.org/en/publications/globe-information-return-pillar-two-xml-schema_c594935a-en/support-materials.html.

Daňové přiznání podává každý poplatník (§ 132 ZDD), neexistuje tedy možnost podat přiznání hromadně za celou skupinu. ZDD ovšem v § 135 zakotvuje i institut samovyměření.²⁴ Podle § 135 odst. 2 ZDD platí, že v případě, kdy poplatník nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, považuje se daň za tvrzenou ve výši 0 Kč; pokuta za opožděné tvrzení daně se neuplatní. Tohoto institutu lze využít zejména v případě, kdy z informačního přehledu vyplývá, že poplatníková daň je nulová (z tohoto důvodu výjimka neplatí pro informační přehled, který je nutné podat vždy).

V případě společného podniku se opět lhůta pro podání daňového přiznání posouvá dle § 132 odst. 2 ZDD.

V souladu s návrhem formulářové vyhlášky k dorovnávacím daním se předpokládá, že poplatník bude podávat zvlášť daňové přiznání za přiřazovanou dorovnávací daň (IIR, UTPR) a za českou dorovnávací daň.

V rámci formulářové vyhlášky se rovněž pracuje s konceptem, který lze zjednodušeně označit jako „jedno IČO (jedno DIČ) = jedno daňové přiznání za jeden informační přehled (jednu skupinu)“. Výpočet dorovnávací daně totiž umožňuje jeden subjekt pro účely dorovnávací daně „rozdělit“ na několik entit. Příkladem může být komanditní společnost, která může být zčásti českou členskou entitou (komanditista) a zčásti entitou s prvky daňové transparency z žádného státu (komplementář). Znění § 112 a 117 ZDD (definující poplatníka přiřazované a české dorovnávací daně) umožňuje oba přístupy, tj. učinit z komanditní společnosti více poplatníků, nebo jediného poplatníka. Koncept daňového přiznání, který bude součástí formulářové vyhlášky, počítá s tím, že subjekt bude jedním poplatníkem dorovnávací daně bez ohledu na to, kolik „entit“ pro účely dorovnávacích daní reprezentuje. V praxi se toto může projevit např. tak, že poplatník české dorovnávací daně bude mít v rámci jednoho daňového přiznání více alokačních částek podle § 120 odst. 2 ZDD za každou entitu, kterou pro účely české dorovnávacích daní reprezentuje. Nutno podotknout, že tento princip se vztahuje na situace, kdy v rámci jednoho informačního přehledu (ke kterému se daňové přiznání k české či přiřazované dorovnávací daně vztahuje) dojde k tomu, že poplatník je rozdělen na více entit. Stále tedy platí, že pokud subjekt bude uveden ve více informačních přehledech za dané výkazní období (protože bude součástí více skupin, např. z důvodu přeměny), bude

podávat daňové přiznání (k přiřazované či české dorovnávací dani) zvlášť za každou skupinu (každý informační přehled), neboť se stane poplatníkem v každé z těchto skupin. Tento princip se tedy rovněž nedotýká toho, že poplatník musí i nadále podávat zvlášť informační přehled k přiřazované a k české dorovnávací dani, a to za každou skupinu, jíž je součástí, princip se týká pouze toho, že v rámci jednoho daňového přiznání bude subjekt považován za jednoho poplatníka, a nemusí tak ve vztahu k jednomu informačnímu přehledu podávat např. více daňových přiznání k české dorovnávací dani, pokud je pro účely české dorovnávací daně rozdělen na více entit.

Stav implementace

S ohledem na globální charakter daně a zejména pak s ohledem na to, že dorovnávací daně jsou aplikovány na základě vnitrostátní legislativy, je nutné pro účely udržení kvalifikovaného statusu průběžně aktualizovat národní legislativu o nově vydávané správní pokyny. ZDD byl novelizován zákonem č. 316/2025 Sb.,²⁵ návrh tohoto zákona byl předložen Poslanecké sněmovně jako sněmovní tisk 783²⁶ v srpnu 2024. Prostřednictvím pozměňovacích návrhů²⁷ z května 2025 bylo následně umožněno implementovat i nejčerstvější správní pokyn z ledna 2025.

Ve světě existují různé modely implementace dorovnávací daně, i v návaznosti na národní právní prostředí. ČR se při provádění zákona může opřít o § 2 ZDD, který stanoví přímou vazbu zákona na aktuální znění modelových pravidel a prováděcího rámce, které slouží zároveň jako základní výkladový prostředek ZDD. Obdobně je tomu i v případě směrnice o Pilíři II, jejíž recitál rovněž na prováděcí rámec k modelovým pravidlům odkazuje.

S ohledem na to, že správní pokyny nejsou legislativním textem a nelze je v plném rozsahu rozumně promítnout v ZDD (ale zároveň je záměrem a nutností tato pravidla aplikovat za účelem zajištění souladu s globálním řešením), lze z pohledu na znění zákona vyvodit, že je zvoleno řešení v podobě implementace normativních pravidel příslušných správních pokynů a ponechání jejich výkladu prostřednictvím § 2 ZDD na modelových pravidlech a prováděcím rámci. Z důvodové zprávy k přechodnému ustanovení v čl. VI zákona 316/2025 Sb.²⁸ lze zároveň dovodit, že zákonodárce přisuzuje správním pokynům faktické právní účinky,²⁹

24 Tento institut není v českém právním řádu nový, ale obsahuje ho např. již zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her.

25 <https://www.e-sbirka.cz/sb/2025/316?zalozka=text>.

26 <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=9&CT=783&CT1=0>.

27 <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=9&ct=783&ct1=3>.

28 *Pro daňové povinnosti u dorovnávacích daní za zdaňovací období započaté od 31. prosince 2023, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 416/2023 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

29 *Z důvodové zprávy k přechodnému ustanovení v čl. VI zákona 316/2025 Sb.: „Návrh zákona zakotvuje právní úpravu, která byla zařazena do prováděcího rámce modelových pravidel ještě před započatím zdaňovacího období počínajícího 31. prosince 2023 (tedy první zdaňovací období, ke kterému se váží dorovnávací daně) a fakticky tak již v průběhu tohoto zdaňovacího období vytvářela právní*

jejichž následnou implementaci ovšem současně vnímá jako nutnou pro dosažení právní jistoty; samotná implementace je následně provedena cestou úsporné právní úpravy zakotvující základní normativní pravidla nově vydaných správních pokynů.³⁰ Z uvedeného lze tedy dovozovat, jaké účinky přisuzuje zákonodárce § 2 ZDD.

Budoucí vývoj

V důsledku nástupu nové administrativy Spojených států amerických z kraje roku 2025 došlo k rychlému obratu přístupu USA k projektu dorovnávacích daní. Tento vývoj se projevil mj. také zastavením vydávání nových výkladových správních pokynů.

Požadavky USA, zhmotněné do zmíněného prohlášení zemí G7, požadují mj. zavedení tzv. *side-by-side* (SbS) systému. Jistým pozitivem je, že v důsledku tzv. UTPR Safe Harbour (přechodné pravidlo bezpečného přístavu založené na pravidle pro nedostatečně zdaněný zisk),³¹ jehož aplikace končí až po roce 2025,³² zřejmě nebude nutné aplikaci SbS systému normovat pro zdaňovací období předcházející roku 2026. Aplikace ZDD (včetně stávající podoby informačního přehledu) by tak, zdá se, pro první zdaňovací období dorovnávací daně měla zůstat nedotčena. Souběžně s pracemi na SbS systému je možné v souladu s požadavky prohlášení zemí G7³³ očekávat i určité rozvolnění přístupu k tzv. „ne-kvalifikovaným“ daňovým úlevám, tj. takovým daňovým úlevám, které v současném systému dorovnávacích daní snižují zahrnu-

tu daň, a jejich dílčí sladění s tzv. „kvalifikovanými“ daňovými úlevami, zhmotněnými v současné době zejména tzv. kvalifikovanými vyplatitelnými daňovými zvýhodněními (*qualified refundable tax credits* – QRTC).³⁴

Závěr

Článek představil východiska české právní úpravy dorovnávacích daní, která vychází z požadavků modelových pravidel a prováděcího rámce a z požadavků směrnice o Pilíři II. Právní úprava ZDD a navazující úprava v podobě připravované novely zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní a připravované formulářové vyhlášky pro dorovnávací daně, které v současné chvíli procházejí legislativním procesem (a prostřednictvím nichž se implementuje směrnice DAC9), stanoví legislativní rámec pro dorovnávací daně v ČR sestávající z hmotněprávní úpravy dorovnávacích daní, zakotvení informačního přehledu, daňového přiznání k dorovnávacím daním, a rovněž legislativního rámce pro provádění automatické výměny informací o informačních přehledech.

S ohledem na aktuální dynamický vývoj lze však v brzké době očekávat změnu podoby projektu, a to nejméně v podobě zavedení tzv. *side-by-side* systému, a pravděpodobně i v podobě rozvolnění přístupu k daňovým pobídkám, což přirozeně vyvolává otázky ohledně skutečných přínosů projektu po provedení těchto změn. ■

účinky a očekávání jejího co nejrychlejšího promítnutí do českého právního řádu, protože jde zejména o upřesnění zachycení zvláštních případů, které ovlivňují postup výpočtu dorovnávacích daní (jde o upřesnění prováděcího rámce modelových pravidel, ne o upřesnění modelových pravidel samých).“

- 30 Nutno podotknout, že jiná logika by v podstatě neumožňovala rozumně aplikovat výstupy správních pokynů. Jako nejvýraznější příklad lze uvést správní pokyn k čl. 9.1 modelových pravidel vydaný v lednu 2025, který modifikuje pravidla vstupního období podle § 141 ZDD (a který je v novele č. 316/2025 Sb. promítnut); toto ustanovení se přitom aplikuje počínaje 31. 12. 2023, a tedy pozdější aplikací by ustanovení ztratilo svůj efekt. Pozdější aplikace by rovněž ohrožovala status bezpečného přístavu české dorovnávací daně ve vztahu k aplikaci tzv. *switch-off rule* podle § 92a odst. 7 ZDD (viz také odst. 15 a 16 správního pokynu).
- 31 V ZDD implementováno v § 92m. Jedná se o pravidlo bezpečného přístavu zamezující aplikaci UTPR vůči státům, z nichž je nejvyšší mateřská entita skupiny, pokud obvyklá daňová sazba daně z příjmů právnických osob podle právního řádu tohoto státu činí alespoň 20 %. Pravidlo je výhodné zejména pro velké ekonomiky (s velkým množstvím nejvyšších mateřských entit), které neimplementovaly Pilíř II, což je typický případ právě USA.
- 32 Přesněji řečeno se v souladu s § 92m odst. 1 ZDD rozhodnutí ohledně použití přechodného pravidla bezpečného přístavu založeného na pravidle pro nedostatečně zdaněný zisk činí pro výkazní období započaté do 31. 12. 2025 a skončené před 31. 12. 2026 a pro stát, z něhož je nejvyšší mateřská entita skupiny, pokud obvyklá daňová sazba daně z příjmů právnických osob podle právního řádu tohoto státu činí alespoň 20 %.
- 33 Z prohlášení G7: *„Work to deliver a side-by-side system would be undertaken alongside considering changes to the Pillar 2 treatment of substance-based non-refundable tax credits that would ensure greater alignment with the treatment of refundable tax credits.“*
- 34 Kvalifikované vyplatitelné daňové zvýhodnění je definováno v § 17 odst. 2 ZDD. Preferenční zacházení s těmito pobídkami spočívá tom, že tato daňová zvýhodnění neovlivňují zahrnutou daň [§ 59 odst. 2 písm. d) ZDD] a zvyšují kvalifikovaný zisk (§ 43 odst. 2 ZDD).

Dorovnávací daně v České republice

Minimální globální daň, známá také jako GloBE či dorovnávací daně, představuje jeden z nejvýznamnějších projektů v oblasti mezinárodního zdanění posledních let. Byla představena jako tzv. Pilíř II iniciativy Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 2.0, kterou OECD společně se skupinou G20 reaguje na nové výzvy, které v oblasti agresivního daňového plánování přináší rozvoj digitalizace ekonomiky.



Ing. Eliška Horáková,

Věnuje se mezinárodnímu zdaňování v oblasti přímých daní včetně dorovnávacích daní.



Ing. Petr Šlapák,

Věnuje se mezinárodnímu zdaňování v oblasti přímých daní včetně dorovnávacích daní.

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

Hlavním cílem Pilíře II je omezit přesouvání zisků do států s nízkou nebo nulovou mírou zdanění a dále zajistit, aby velké nadnárodní i vnitrostátní skupiny dosahovaly efektivní sazby daně alespoň ve výši 15 %. Pokud této úrovně zdanění nedosáhnou, musí rozdíl doplatit, a to právě formou dorovnávací daně. Ačkoli princip dorovnávací daně působí na první pohled poměrně jednoduše, v praxi tato myšlenka skrývá velké množství nejasností a její aplikace je, z pohledu samotného výpočtu daně, administrativní náročnosti nebo mezinárodní koordinace, velmi náročná. Právě to z dorovnávacích daní dělá jednu z nekomplikovanějších daňových oblastí současnosti.

1. Koho se dorovnávací daně týkají?

Vzhledem k výše zmíněné náročnosti celého systému se pravidla dorovnávacích daní vztahují pouze na velké nadnárodní i vnitrostátní skupiny, jejichž výnosy v konsolidovaných finančních výkazech dosáhly nejméně ve dvou ze čtyř výkazních období předcházejících posuzovanému výkaznímu období alespoň 750 mil. EUR (tj. přibližně 18,75 mld. Kč). Tento limit by měl zajistit, že se pravidla těchto daní budou vztahovat pouze na skupiny, které disponují

dostatečnými odbornými a personálními kapacitami na to, aby se s komplexností dorovnávacích daní efektivně vypořádaly.

Pro lepší představu dopadu této daně v České republice: podle Fiskální prognózy ČR¹ z května 2025 by se tyto daně měly týkat zhruba 3,2 tis. poplatníků, což představuje pouze 0,43 % aktivních právnických osob, které v roce 2024 podaly daňové přiznání k daní z příjmu právnických osob.² Kladnou daňovou povinnost pak mají mít nižší stovky členských entit. I přes tento velmi nízký počet je však nutné zdůraznit, že ekonomická váha těchto skupin je mnohonásobně větší, a proto celkový výnos z dorovnávacích daní nelze považovat za zanedbatelný. Dle již zmíněné Fiskální prognózy ČR je celkový aktuální výnos pro první zdaňovací období této daně (rok 2024) očekáván ve výši 1 mld. Kč. Stejný výnos je očekáván i pro aktuální zdaňovací období. Nicméně jak už bylo zmíněno výše, primárním cílem systému dorovnávacích daní v ČR není zásadní fiskální efekt, ale zapojení se do mezinárodní snahy omezit agresivní daňové plánování skupin a vytvoření určitého nátlaku na státy s preferenčním daňovým režimem tak, aby i tyto státy zavedly alespoň minimální úroveň zdanění.

2. Systém dorovnávacích daní

Dorovnávací daně jsou tvořeny dvěma navzájem propojenými daněmi, a to českou dorovnávací daní a přiřazovanou dorovnávací daní. Obě daně se velice zjednodušeně vypočítají jako roz-

1 Fiskální prognóza ČR – květen 2025 | Ministerstvo financí ČR.

2 2024 | Výroční zprávy a informace o činnosti | Informace o FS ČR | Finanční správa | Finanční správa.

díl minimální daňové sazby, tedy 15 %, a efektivní daňové sazby skupiny v daném státě, přičemž efektivní daňová sazba se vypočítá jako podíl úhrnu upravených výší zahrnutých daní a kvalifikovaného zisku. Již zde tak vznikají zásadní problémy, a to nejen při určení, jaké položky do výpočtu efektivní daňové sazby zahrnout, ale také při sjednocování odlišných daňových pravidel mezi jednotlivými státy.

V rámci výpočtu přiřazované dorovnávací daně se nejprve stanoví tzv. jurisdikční dorovnávací daň na úrovni každého ze států, ve kterém skupina působí. Tato částka se následně alokuje mezi členské entity v daném státě, a to v poměru jejich kvalifikovaného zisku, čímž vzniká dílčí dorovnávací daň.

V dalším kroku se tyto dílčí částky sečtou a převádějí nahoru k mateřským společnostem podle jejich skutečných vlastnických podílů na dceřiných entitách. Právě tím se aktivuje pravidlo pro zahrnutí zisku (angl. *Income Inclusion Rule* neboli „IIR“), které určí, jak velkou část celkové dorovnávací daně má zaplatit každá mateřská entita. Tato mateřská entita daň následně odvede ve své domovské jurisdikci.

Pokud však mateřská společnost sídlí ve státě, kde není systém dorovnávacích daní zaveden, resp. nadřazená entita neaplikuje kvalifikované pravidlo IIR, uplatní se pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (angl. *Undertaxed Profits Rule* neboli „UTPR“). V rámci něj se dílčí dorovnávací daně rozdělí mezi státy, které toto pravidlo implementovaly. Pravidlo UTPR je tak jakousi záchranou v případě, že pravidlo IIR daň nezachytí.

Aby se však zabránilo odlivu daňových příjmů do zemí mateřských společností v případě IIR, případně do jiných zemí u pravidla UTPR, byly zavedeny také vnitrostátní dorovnávací daně. Ty umožňují zachytit daňový výnos již na úrovni státu, kde byl kvalifikovaný zisk vytvořen. V praxi se tento princip uplatní tak, že se vnitrostátní dorovnávací daň odečte již při výpočtu jurisdikční dorovnávací daně, tedy sníží i dílčí dorovnávací daně, které vstupují do výpočtu IIR. Aby však tento princip fungoval, musí být vnitrostátní dorovnávací daň považována za kvalifikovanou. Pokud by tento status vnitrostátní dorovnávací daně, v případě ČR tzv. česká dorovnávací daň, neměla, ostatní státy by neuznaly, že v tomto státě již došlo k dorovnání na minimální efektivní sazbu a provedly by své vlastní dorovnání pomocí přiřazované dorovnávací daně.

Obě tyto daně v ČR upravuje zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (dále jen „zákon“), který implementoval směrnici 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.

Tento zákon byl již v červnu 2025 novelizován tak, aby mj. refletoval nejnovější úpravy a požadavky OECD. Zásadním cílem novely však byla také úprava české dorovnávací daně tak, aby získala výše zmíněný kvalifikovaný status.

3. Správa dorovnávacích daní

Pokud skupina splní podmínky pro vstup do systému dorovnávacích daní, je ke každé z výše zmíněných daní povinna podat samostatné daňové přiznání a také informační přehled. Přestože modelová pravidla stanovují doporučené rozmezí pro nastavení lhůt, jednotlivé státy si tyto lhůty implementovaly do své legislativy samostatně. To opět vede k podstatným odlišnostem a celkovému znehlednění systému dorovnávacích daní na mezinárodní úrovni.

Rozdíl ovšem není pouze ve lhůtách, ale také v dalších oblastech správy daní. ČR např. na rozdíl od jiných zemí nevolila možnost registračního řízení ani platby záloh tak, aby nezvyšovala již tak vysokou náročnost správy této daně a administrativní náklady poplatníků.

Podání informačního přehledu tak v ČR představuje první krok v rámci procesu správy daně. Informační přehled k dorovnávací daní je v ČR poplatník povinen podat nejpozději do 15 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, případně nejpozději do 18 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud jde o vstupní období skupiny. Informační přehled se podává bez ohledu na to, zda je poplatník součástí velké vnitrostátní skupiny nebo velké nadnárodní skupiny, zda je níže zdaněnou členskou entitou nebo zda má taková členská entita nadměrný zisk.

Na informační přehled navazuje samotné daňové přiznání. To se v ČR podává nejpozději do 22 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a uplatní se zde princip samovyměření. V případě, že poplatník daňové přiznání ve lhůtě pro jeho podání nepodá, přestože tuto povinnost má, bude daň samovyměřena ve výši 0 Kč. Pokuta za opožděné tvrzení daně zde nevzniká. Pro poplatníky, kteří budou chtít svou povinnost splnit formálním podáním daňového přiznání i přesto, že nesplnění této povinnosti není sankcionováno, je připravována zjednodušená varianta daňového přiznání.

3.1 Daňové přiznání

Formulář daňového přiznání je aktuálně ve své finální podobě v procesu tvorby vyhlášky o formulářových podáních k dorovnávacím daním. Ta je však navázána na schválení novely zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní [implementace novely směrnice o mezinárodní spolupráci při správě přímých daní, tj. prováděcího nařízení Komise (EU) 2025/1325 ze dne 7. 7. 2025, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) 2015/2378, pokud jde o standardní formuláře a elektronické formáty, které se mají používat pro povinnou automatickou výměnu informací podle směrnice Rady 2011/16/EU ve znění směrnice Rady (EU) 2025/872 tzv. DAC 9]. Předpokládá se, že vyhláška tak bude vydána současně se zveřejněním novely tohoto zákona ve Sbírce zákonů.

V rámci mezinárodního srovnání lze říci, že přístupy jednotlivých států se i v pojetí daňového přiznání poměrně výrazně

liší. Některé státy vyměří daňovou povinnost přímo na základě informačního přehledu. Jiné státy naopak informační přehled jako zdroj spolehlivých informací neakceptovaly, a veškeré výpočty tak budou muset být znovu provedeny přímo v daňovém přiznání. To tak bude *de facto* duplikovat informační přehled.

Český přístup je v tomto ohledu pragmatičtější. ČR zvolila variantu převzetí naprosté většiny dat a výpočtů z informačního přehledu, který je z tohoto důvodu nezbytným předpokladem pro podání daňového přiznání. Daň vypočítaná v rámci informačního přehledu se tak v rámci daňového přiznání, v případě české dorovnávací daně a pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk, pouze převezme a následně alokuje na poplatníka. V případě pravidla pro zahrnutí zisku pak v příslušné příloze dokonce dojde pouze k převedení daně přiřazené poplatníkovi v rámci informačního přehledu na české koruny a sečtení těchto částek za jednotlivé státy, z nichž mu byla daň přiřazena.

3.1.1 Soulad českých právních předpisů a modelových pravidel

Zákon implementoval modelová pravidla vytvořená OECD do českého práva, přičemž se snaží o maximální soulad s mezinárodními pravidly. Nicméně vzhledem ke komplexnosti tématu, náběhu celého systému i různorodosti situací v praxi mohou nastat případy, kdy výklad českého zákona bude pro určitou entitu či skupinu odlišný od modelových pravidel.

Český přístup plného převzetí částek z informačního přehledu bez dalších povinností vychází z předpokladu, že informační přehled bude vyplňován dle českých právních předpisů nebo modelových pravidel OECD, ale částky uvedené dle modelových pravidel OECD se nebudou lišit od částek, které by byly uvedeny dle českých právních předpisů.

V případě odlišnosti poplatník do daňového přiznání vyplní částky, které by měly být uvedeny v příslušných položkách informačního přehledu, pokud by byl vyplněn dle českých právních předpisů. Rozdíl oproti částkám uvedeným v informačním přehledu pak poplatník vysvětlí a doloží jejich výpočty v rámci příložených dokumentů k daňovému přiznání. Výpočty v těchto přílohách je možné doložit volnou formou, nicméně vhodným způsobem by mohlo být např. přiložení příslušné části informačního přehledu, která bude vyplněna dle českých právních předpisů, včetně případných komentářů ohledně důvodu vzniku rozdílu oproti částkám vypočteným dle modelových pravidel OECD. Uvedená doporučení jsou součástí pokynů k vyplnění daňového přiznání.

3.1.2 Podání daňového přiznání

Přestože bude pro obě dorovnávací daně vytvořen pouze jeden formulář daňového přiznání, nebude možné jej využít pro podání daňového přiznání k oběma daním najednou. Poplat-

ník či podávající osoba tedy nejprve zvolí, ke které z dorovnávacích daní dani je dotčené přiznání učiněno. V závislosti na zvolené dani jsou poté zobrazeny příslušné přílohy s výpočty. V rámci jednoho vyplnění se tedy vždy podává daňové přiznání buď k české dorovnávací dani, nebo k přiřazované dorovnávací dani.

Obecně je v rámci přístupu k podání daňového přiznání uplatňován koncept, který lze zjednodušeně popsat jako „jedno IČO (DIČ) = jedno daňové přiznání“. V rámci zákona jsou však upraveny také některé specifické situace, které mohou při podání daňového přiznání nastat. Např. přeměny jsou upraveny v § 107 zákona, který uvádí, že pokud je společnost v tomtéž výkazním období konsolidována v rámci obou skupin, stává se poplatníkem dorovnávací daně v rámci každé z těchto skupin, a má tak povinnost podat daňové přiznání i informační přehled za obě skupiny.

Další takovou specifickou situací jsou tzv. společné podniky (v situaci, kdy obě skupiny vidí entitu jako společný podnik). Tato otázka je vyřešena v § 110 zákona, který uvádí, že na společný podnik a jeho přidružené společnosti se hledí jako na samostatnou skupinu. Vzhledem ke skutečnosti, že dle § 118 zákona předmět daně vzniká za každou velkou skupinu samostatně, vzniká u společných podniků pouze jeden předmět daně, tedy přeneseně taková společnost bude podávat pouze jedno daňové přiznání.

3.1.3 Podoba daňového přiznání

Z hlediska struktury by měl být samotný formulář daňového přiznání poměrně přehledný a stručný. Obsahuje nejprve tradiční identifikaci poplatníka následovanou také identifikací skupiny, která vychází primárně z informačního přehledu, a dále několik řádků pro výpočet daňové povinnosti a případné dodatečné daňové povinnosti.

Jak již bylo uvedeno dříve, daňové přiznání obsahuje také výpočtové přílohy, které jsou v případě obou dorovnávacích daní dvě. Tyto přílohy jsou rozděleny dle způsobu výpočtu dorovnávací daně. U české dorovnávací daně se tak jedná o přílohu pro výpočet dle § 79 zákona, zatímco druhá příloha je určena výpočtu dle § 75 či 76 zákona. U přiřazované dorovnávací daně jsou přílohy rozděleny podle příslušného pravidla, tedy jedna příloha je určena pro pravidlo pro zahrnutí zisku (IIR) a druhá příloha pro pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (UTPR). Jak již bylo zmíněno výše, u obou daní bude zároveň možné přiložit další dokumenty, např. k vysvětlení vzniku rozdílu mezi postupem aplikovaným dle českého zákona, a postupem dle modelových pravidel a doložení souvisejících výpočtů.

Jak bylo zmíněno v bodě 3. Správa dorovnávacích daní, je připraven zjednodušený režim pro případy, kdy je dorovnávací daň nulová. V takovém případě poplatník pouze vyplní hlavičku daňového přiznání a následně zaškrtně, že jeho dorovnávací daň je ve výši 0 a z navrhovaných možností vybere, z jakého dů-

vodu. Tabulka s daňovou povinností je v návaznosti na tuto variantu předvyplněna ve výši 0 Kč a přílohy s výpočtem samotné daně se v tomto případě již nevyplňují.

3.2 Informační přehledy a oznámení

Pro velkou část států budou naprosto zásadní součástí celého systému dorovnávacích daní informační přehledy. Ty obsahují nejen údaje o struktuře skupiny, identifikaci členských entit nebo samotné dílčí výpočty dorovnávacích daní za celou skupinu, ale zajišťují také přenos těchto informací mezi členskými entitami, případně celými skupinami a správci daně. Proto právě informační přehledy budou pro většinu daňových správ naprosto klíčovým zdrojem informací.

Podoba informačního přehledu k přiřazené dorovnávací dani v ČR je plně převzata z formátu informačního přehledu OECD. Také podoba informačního přehledu k české dorovnávací dani bude vycházet z informačního přehledu OECD, nicméně bude obsahovat pouze vybrané části potřebné pro správu české dorovnávací daně. Půjde tedy v podstatě o jeho zkrácenou verzi.

V žádném z informačních přehledů by neměly být požadovány informace nad rámec formátu OECD. Pokud tedy dojde k situaci, že informační přehled podá např. nejvyšší mateřská společnost v zahraničí ve formátu OECD, předpokládá se, že takový informační přehled z výše uvedených důvodů splní náležitosti formátu podle zákona.

Za zmínku stojí, že u informačních přehledů se nepředpokládá tvorba interaktivního formuláře, tj. nebude možné jej vyplnit přes aplikaci EPO (tj. „Elektronická podání pro finanční správu“). V rámci EPO poplatník pouze vyplní hlavičku identifikace poplatníka a příloží .xml soubor informačního přehledu ve struktuře zveřejněné vyhláškou o formulářových podáních k dorovnávacím daním. Důvodem pro tento postup je zejména nevhodnost tvorby interaktivního formuláře vzhledem k nízkému počtu entit, za které povinnost podat informační přehled navíc může splnit jiná entita v rámci skupiny, resp. ji může splnit jedna entita za celou skupinu. Předpokládá se tedy, že ve skutečnosti bude informačních přehledů podáno ještě méně než 3,5 tis.

V rámci tohoto EPO formuláře bude možné podat také oznámení o výjimce z povinnosti podat informační přehled dle § 130 a 131 zákona. Poplatník tedy v rámci tohoto formuláře vždy zvolí, zda se jedná o podání informačního přehledu nebo o podání oznámení o výjimce, a dále k jaké dani je tento informační přehled či oznámení o výjimce učiněno. I oznámení o výjimce je tedy případně nutné podat ke každé dorovnávací dani samostatně. Oznámení o výjimce obsahuje kromě identifikace poplatníka také identifikaci a kontaktní údaje společnosti, která příslušný informační přehled podala. Toto oznámení o výjimce je nutné učinit za každého poplatníka ve skupině každý rok samostatně, tedy nebude možné ur-

čit podávající společnost dlouhodobě dopředu ani hromadně pro celou skupinu.

Na společné podniky pro účely české dorovnávací daně zákon hledí, jak bylo uvedeno výše, jako na samostatnou skupinu. Z tohoto důvodu podávají svůj vlastní informační přehled. Pokud jej společný podnik bude podávat sám za sebe, nemůže dle § 129 zákona lhůta skončit dříve, než je odpovídající lhůta platná pro skupinu, jejíž nejvyšší mateřská entita v konsolidované účetní závěrce vykazuje finanční výsledky společného podniku na základě ekvivalence (metody účtování, kdy se podíl ve společném podniku vykazuje v účetní závěrce podle výše vlastnického podílu; nevykazuje se tedy jako u plné konsolidace).

Tedy v případě, že jsou lhůty skupin odlišné, uplatní se lhůta pozdější. Pokud ale společný podnik podá oznámení o výjimce, a informační přehled tak bude podáván v rámci informačního přehledu k přiřazené dorovnávací dani, dojde k akceptování lhůt platných pro skupinu té společnosti, kterou společný podnik uvedl v oznámení o výjimce. Zde se ovšem předpokládá určitá konzistence ohledně volby skupiny, v rámci které je informační přehled podáván, a to zejména po dobu trvání přijatých rozhodnutí.

4. Závěr

Systém dorovnávacích daní představuje významnou novinku ve světě mezinárodního zdanění, který si klade za cíl zamezit přesunu zisků do jurisdikcí s výhodnějším daňovým režimem. Jedná se ovšem o mimořádně komplexní mechanismus, který rozhodně neusnadňuje skutečnost, že jednotlivé státy k určitým oblastem správy těchto daní přistupují odlišně. ČR se při jeho implementaci snaží o maximální soulad s modelovými pravidly OECD a zároveň volí řešení s cílem nezvyšovat již tak vysokou administrativní zátěž poplatníků v kontextu této daně. Klíčovou roli v celém systému dorovnávacích daní hrají informační přehledy, které budou základním zdrojem dat.

Přestože se dorovnávací daně v ČR dotknou jen malého procenta subjektů, jejich ekonomický význam je nesporný. Jak již bylo uvedeno výše, zavedení systému dorovnávacích daní je součástí mezinárodní snahy omezit agresivní daňové plánování skupin, a tak hlavním smyslem celého systému je zejména jeho preventivní funkce.

Do budoucna bude nezbytné sledovat další vývoj jak na úrovni OECD, tak v evropském i českém legislativním rámci, a to zejména s ohledem na postupné zpřesňování výkladů a sjednocování aplikační praxe. Dorovnávací daně jsou však bezpochyby tématem, jehož správná praktická aplikace bude vyžadovat úzkou spolupráci odborné veřejnosti, poplatníků i daňových správ. ■

Pilíř II: Základní rámec se zaměřením na ztrátovou českou společnost



Ing. Mgr. Hana Neumann,
daňový poradce č. 5219



Ing. Petr Jedlička,
daňový poradce č. 4869

Cílem článku je představit základní principy Pilíře II¹ a na modelových příkladech ukázat koncept výpočtu české (vnitrostátní) dorovnávací daně. Zvláštní pozornost věnujeme ztrátovým společnostem, protože u nich může mít aplikace pravidel Pilíře II překvapivé dopady. Zároveň se na jejich situaci dobře ilustruje odlišný způsob mechanismu výpočtu dorovnávací daně, než na jaký jsme zvyklí v případě daně z příjmu právnických osob.

Naše závěry vycházejí z aktuálního stavu „poznání“ pravidel Pilíře II, přičemž je třeba mít na paměti, že výklad se neustále vyvíjí – jak ze strany odborné veřejnosti, tak ze strany finančních správ a Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj („OECD“).² Článek proto reflektuje současný stav s vědomím, že budoucí vývoj může přinést nové interpretace.

1. Základní rámec Pilíře II

Pravidla Pilíře II představují zcela nový a komplexní systém zdanění velkých nadnárodních skupin³ napříč všemi státy, kde takové skupiny působí, a to poprvé za konsolidační období započaté v roce 2024. Cílem je zajistit, aby byly níže zdaňované zisky velkých nadnárodních skupin dodaněny ve všech případech, a to i za státy, které samy dorovnávací daň do své legislativy nezavedly.⁴ Jedním z úkolů tohoto systému je omezit motivaci přesouvat zisky do států s nízkým nebo nulovým zdaněním.

Dorovnávací daň je výsledkem širší iniciativy OECD známé jako *Pillar Two*,⁵ která byla v Evropské unii zavedena prostřednictvím směrnice⁶ („Směrnice“), jež se do české legislativy transponovala zákonem o dorovnávacích daních⁷ („ZDD“). Nutno podotknout,

1 V praxi se užívají pojmy jako: *dorovnávací daň/daně, globální minimální daň, minimální zdanění, minimální efektivní daň, GloBE/QDMTT daň, top-up taxes, BEPS 2.0 nebo Pilíř II*. Fakticky však odkazují na tentýž systém nebo jeho části. Pro účely tohoto článku budeme pracovat dále s obecným termínem Pilíř II.

2 <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html#administrative-guidance>.

3 Skupina se kvalifikuje jako velká nadnárodní/vnitrostátní skupina, pokud ve dvou ze čtyř výkazních období, které předcházejí posuzovanému období, konsolidovaný výnos vykázaný v konsolidované účetní závěrce nejvyšší mateřské společnosti činil alespoň 750 mil. EUR.

4 Např. Čína, Rusko, USA. V případě USA se nyní diskutují úpravy systému Pilíře II s cílem akceptovat americký systém jako ekvivalent k Pilíři II („*side-by-side approach*“). Finální podoba úprav není v době psaní tohoto článku známa. Lze očekávat, že tímto však nebude dotčen systém vnitrostátní dorovnávací daně, tj. české dorovnávací daně, ale spíše systém přiřazovaných daní. Na finální podobu si však musíme počkat, nicméně z pohledu českých společností, v současné době pro české poplatníky platí ZDD v platném znění bez výjimky.

5 Pilíř II má svůj původ ve zprávě OECD z roku 2013 s názvem „Addressing Base Erosion and Profit Shifting“, která vznikla na základě mandátu skupiny G20. V roce 2019 OECD/G20 Inclusive Framework oznámily plán na rozvoj dvoupilířového řešení daňových výzev spojených s digitalizací ekonomiky: (i) Pilíř I: Částečné přerozdělení daňových práv mezi jurisdikcemi, aby mezinárodní daňový systém lépe odrážel realitu globální ekonomiky (Pilíř I se nepovedlo doposud prosadit a je v současné době a podobě zřejmě „mrtvý“) a (ii) Pilíř II: Zavedení globální minimální sazby. V říjnu 2021 bylo dosaženo dohody o implementaci Pilíře II. Dne 20. 12. 2021 OECD zveřejnila modelová pravidla Pilíře II („modelová pravidla OECD“) a podrobnější vysvětlení bylo zveřejněno v komentáři k modelovým pravidlům OECD na začátku roku 2022 („komentář OECD“). Mezi lety 2022 až 2025 OECD vydalo také řadu doplňkových komentářů, tzv. Administrative Guidances, které komentář OECD dále rozvíjejí a jsou postupně zohledňovány v jeho aktualizovaných verzích z roku 2024 a 2025.

6 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.

7 Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny, v platném znění (tedy po novelizaci provedené zákonem č. 316/2025 Sb., s účinností od 3. 9. 2025).

že v otázce výkladu jednotlivých norem pravidel Pilíře II není vždy snadné určit nejvhodnější zdroj výkladu. Samotný ZDD⁸ přímo odkazuje na OECD pravidla a deklaruje, že záměrem zákonodárce je se od norem OECD neodchylovat. Zároveň dochází k situacím, že gramatickým výkladem ZDD bychom někdy došli k závěrům jiným než v případě aplikace modelových pravidel OECD a komentáře OECD. V našem článku jsme tak přijali perspektivu výkladu primárně dle logiky pravidel OECD tam, kde by „mělo“ být provedení v ZDD koncepčně shodné, a brát v potaz specifika ZDD tam, kde je provedení záměrně⁹ odlišné. Když tedy používáme termín „pravidla Pilíře II“, máme na mysli modelová pravidla OECD a komentář OECD. Korespondující ustanovení ZDD se však snažíme na většině důležitých místech uvádět a případné výkladové disprepance alespoň zmínit.

1.1. Dvě části téhož systému

Daňový systém Pilíře II se skládá ze dvou částí, které je nutné odlišovat, a to z pohledu globálních a z pohledu lokálních pravidel. Globální pravidla (tzv. *Global Anti-Base Erosion Rules* – „GloBE“) zahrnují pravidlo pro zahrnutí zisku (tzv. *Income Inclusion Rule* – „IIR“)¹⁰ a doplňkové pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (tzv. *Undertaxed Profits Rule* – „UTPR“).¹¹ Lokálním pravidlem je vnitrostátní dorovnávací daň (tzv. *Domestic Minimum Top-up Tax* – „DMTT“).

1.1.1. Pravidlo pro zahrnutí zisku a pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (přirazovaná dorovnávací daň)

Globální pravidla se aplikují na úrovni nadnárodní skupiny a sledují její efektivní zdanění v jednotlivých jurisdikcích,¹² ve kterých skupina působí (např. jurisdikce A, B a C). Pokud v některé ze zemí není dosažena minimální efektivní sazba 15 % (jurisdikce A), skupina bude muset odvést z níže zdaněných zisků, které v této jurisdikci A prostřednictvím svých dceřiných společností dosáhla, dorovnávací daň. Pokud však není v jurisdikci A zavedena kvalifikovaná¹³ vnitrostátní dorovnávací daň (lokál-

ní pravidlo), je potřeba určit, právě na základě alokačních GloBE pravidel, ve které ze zbývajících jurisdikcí se tato dorovnávací daň ostatními společnostmi ze skupiny odvede. Pravidlo IIR, které má v aplikaci přednost, je založeno na vlastnických vazbách ve skupině. Doplňkové pravidlo UTPR má rozdílný alokační klíč založený na majetku a zaměstnancích¹⁴ a slouží k dorozdělení zbývajících, dosud nepřirazených částí této dorovnávací daně.

1.1.2. Lokální část – Vnitrostátní dorovnávací daň (česká dorovnávací daň)¹⁵

Lokální část odkazuje na vnitrostátní dorovnávací daň. Její implementace je dobrovolná. Pokud by ale nebyla zavedena, znamenalo by to, že případná dorovnávací daň vzniklá v jurisdikci A (např. Česká republika) by byla odvedena na základě GloBE pravidel (IIR, UTPR) do státních pokladen v jurisdikcích B a C namísto jurisdikce A. Státy tedy většinou vnitrostátní dorovnávací daň zavádějí, stejně tak i ČR, kde tuto daň nazýváme českou dorovnávací daní. Nutno však upozornit, že existují dílčí rozdíly v mechanismech výpočtů vnitrostátní dorovnávací daně napříč jednotlivými státy. Tyto rozdíly nejsou velké, protože státy byly při psaní svých zákonů vázány Směrnicí a také OECD pravidly.¹⁶ Nicméně některé, byť drobné rozdíly, mohou být v některých důsledcích zásadní. Asi nejlepším příkladem je podoba českého alokačního klíče, tedy pravidlo na rozdělení české dorovnávací daně mezi jednotlivé české členské entity skupiny. Proto je nutné vykládat pravidla Pilíře II pro případ české dorovnávací daně nejen na základě obecných OECD pravidel. Je nutné vzít v potaz specifické úpravy české dorovnávací daně, které byly v ZDD zavedeny.

1.2. Daňové povinnosti české dceřiné společnosti

Na základě výše představených pravidel mohou české dceřiné společnosti z velké nadnárodní skupiny vznikat daňové povinnosti z titulu:

8 Viz § 2 ZDD a související důvodová zpráva k tomuto ustanovení.

9 V ZDD lze také nalézt odlišnosti oproti OECD pravidlům, které však nejsou zavedeny záměrně. Některé z nich rozebíráme dále.

10 Viz § 93 až 98 ZDD.

11 Viz § 99 až 105 ZDD. Navíc, toto pravidlo na rozdíl od IIR má odloženou platnost o rok, tj. poprvé se bude aplikovat u nadnárodních skupin až za výkazní období započaté v roce 2025.

12 Jurisdikce je širší pojem než stát, zahrnuje každé daňové území s vlastními daňovými pravidly. Pro zjednodušení tohoto článku je však považujeme za synonyma.

13 Kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň je dle pravidel Pilíře II vnitrostátní dorovnávací daň, která svým nastavením splňuje všechny požadavky, které definuje komentář OECD po posouzení na základě tzv. *Peer Review*.

14 Přesněji se jedná o pracovníky, tj. širší pojem – viz § 20 písm. r) ZDD.

15 Vnitrostátní dorovnávací daň a česká dorovnávací daň jsou významově synonyma; česká dorovnávací daň je vnitrostátní dorovnávací daň zavedená v ČR. Lze se také setkat s termínem domácí dorovnávací daň, který v ZDD není zaveden, ale významově se jedná také o synonymum.

16 „Správně“ zavedená vnitrostátní dorovnávací daň získává status tzv. kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně (tzv. *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax* – „QDMTT“) a taková jurisdikce pak získává přístup k dodatečnému bezpečnému přístavu z titulu QDMTT. OECD v této souvislosti zavedla seznam jurisdikcí pro účely tohoto bezpečného přístavu: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/central-record-of-legislation-with-transitional-qualified-status.html>.

(i) **Přiřazované dorovnávací daně**¹⁷ vypočtené na základě GloBE alokačních pravidel IIR a UTPR z titulu dodanění za níže zdaněné zahraniční společnosti též nadnárodní skupiny. V případě určení přiřazované dorovnávací daně je česká dceřiná společnost zcela formačně závislá na své skupině. Ta musí provést GloBE výpočet za celou skupinu a přiřadit případně dorovnávací daň z jiných jurisdikcí mezi jednotlivé členské entity striktně podle pravidel IIR a UTPR. Vlastní skutečnost, že česká společnost může být ztrátová, nemá žádný vliv na to, jestli jí bude jakákoli část dorovnávací daně přiřazena, protože alokační klíče pravidel IIR a UTPR jsou založeny na jiných parametrech, než je dosažení zisku nebo ztráty.

Přiřazované dorovnávací daně ze zahraničí mohou být alokované i ztrátovým společností v ČR.

(ii) **České dorovnávací daně**, která je založena na efektivní sazbě českých společností z též nadnárodní skupiny. Tato daň dopadá na české společnosti přímo v důsledku jejich efektivní výše zdanění, proto se dále soustředíme pouze na českou dorovnávací daň.

1.3. Jurisdikční báze a podskupina

Kalkulace dorovnávacích daní vždy začíná od úkolu zjistit, kolik společností ze skupiny se v ČR nachází. Tento krok vychází ze základního principu Pilíře II, že výpočty se provádějí na úrovni jurisdikce. Pokud tedy skupina má v ČR více členských entit,¹⁸ tyto společnosti společně tvoří podskupinu, která bude základem pro další výpočty. Situace je trochu složitější v případech, kdy na základě naplnění některých dalších charakteristik může v ČR v rámci též nadnárodní skupiny vzniknout i vícero tzv. českých podskupin (samostatné podskupiny vznikají za investiční entity,¹⁹ za každou JV entitu nebo JV skupinu,²⁰ za každou členskou entitu v menšinovém vlastnictví nebo skupinu členských entit v menšinovém vlastnictví,²¹ za každou tzv. entitu, která není z žádného státu²²), které výpočty provádějí za každou podskupinu samostatně. Pro účely tohoto článku se těmito situacemi nebudeme dále zabývat. Pouze upozorňujeme na nutnost správného posouzení charakteru členských entit podle pravidel Pilíře II, protože nesprávné vyhodnocení může ovlivnit zcela zásadně správnost výpočtu daně.

Pilíř II, a tedy i česká dorovnávací daň, pracuje s jurisdikčním přístupem, kdy se výsledky všech českých členských entit jedné skupiny sčítají. V úhrnu jurisdikční báze tak ztráta jedné společnosti může být kompenzována ziskem dalších společností v též jurisdikci. Z toho plyne, že není důležitá individuální báze, ale jurisdikční báze. V důsledku toho je nutné i ztrátovou společnost podrobit výpočtům.

2. Zjednodušený výpočet, detailní výpočty a vstupní období

Základní pravidlo zní, že každá jurisdikce musí za výkazní období provést výpočet podle plných pravidel („detailní výpočet“ – viz dále podrobněji bod 2.3). Pro první roky účinnosti pravidel Pilíře II („přechodné období“) se umožňuje skupinám využít bezpečný přístav založený na údajích ze zprávy podle zemí („CbCR bezpečný přístav“),²³ který umožňuje skupině v dané jurisdikci podstoupit zjednodušené výpočty. Tato možnost je podmíněna tím, že skupina prokáže, že v dané jurisdikci dosáhla indikativně dostatečného zdanění, což znamená splnění alespoň jedné ze tří stanovených podmínek. Pokud tedy skupina v ČR nenaplní ani jednu podmínku, musí i v přechodném období provést detailní výpočet.

2.1. Zjednodušené výpočty v období přechodných pravidel CbCR bezpečného přístavu

CbCR bezpečný přístav umožňuje skupinám provádět zjednodušené výpočty na základě dat obsažených ve skupinové zprávě podle zemí („CbCR“²⁴), který sestavují velké nadnárodní skupiny již několik let, nezávisle na zavedení pravidel Pilíře II. Tento „bezpečný přístav“ tak pomáhá skupinám nejen tím, že odstraňuje nutnost detailních výpočtů s řadou technických úprav, ale také tím, že výrazně snižuje nároky na sběr dat. Nicméně v tomto případě je nutné brát na vědomí, že se musí jednat o tzv. kvalifikovaný CbCR²⁵ a i v tomto případě se vstupní data pro CbCR bezpečný přístav převzatá z kvalifikovaného CbCR musí upravovat.²⁶

17 Viz § 112 až 116 ZDD.

18 Za členskou entitu (tzv. *constituent entity*) se označují všechny entity, které jsou konsolidované plnou konsolidací (tzv. „*line-by-line basis*“), nebo které nejsou konsolidované plnou konsolidací pouze proto, že jsou nemateriální nebo drženy pro prodej. Dále se za samostatné členské entity považují stále provozovny. Součástí perimetru jsou také JV společnosti, které technicky vzato nejsou členskými entitami, ale vztahují se na ně pravidla Pilíře II obdobně, pouze s dílčími specifiky.

19 Viz § 10 ZDD.

20 Viz § 110 odst. 4 ZDD. Společnosti, které jsou konsolidované ekvivalenční metodou (tzv. *equity method*) a z pohledu konsolidující nejvyšší mateřské entity je přímý nebo nepřímý podíl na takové společnosti alespoň 50%.

21 § 89 ZDD. Jedná se o entity, které skupina konsoliduje plnou metodou, ale přitom přímý/nepřímý podíl na takové entitě je 30% a méně z pohledu nejvyšší mateřské společnosti.

22 § 9 a 22 ZDD. Hlavním identifikačním prvkem je, jestli je společnost daňově transparentní (v. o. s., k. s. v části komplementáře, zahraniční transparentní entity). Pravidla dále řeší, jak přesně se daňová transparence projevuje, a od toho vznikají další implikace (např. reverzní hybridy), ale primárním znakem je, že jsou tyto entity daňově transparentní.

23 Viz § 92d až 92i ZDD / komentář OECD – Annex A, tzv. *Transitional CbCR Safe Harbour*.

24 Z anglického Country by Country Report.

25 V případě, že CbCR není kvalifikovaný za danou jurisdikci, nelze CbCR bezpečný přístav v takové jurisdikci za dané období ani později již použít.

Režim CbCR bezpečného přístavu lze využít po přechodné období prvních tří výkazních období platnosti Pilíře II,²⁷ tedy poprvé za výkazní období 2024. Pokud je v daném období za danou jurisdikci splněna některá z následujících podmínek, skupina (resp. podskupina členských entit a členských entit v menšinovém vlastnictví; v případě ostatních podskupin z titulu JV, investičních entit a entit, které nejsou z žádného státu, pravidla Pilíře II upravují využití CbCR bezpečného přístavu specificky²⁸) je osvobozena v dané jurisdikci od povinnosti provádět detailní výpočty, a nastává fikce, že česká dorovnávací daň je nulová:²⁹

1. Podmínka malého rozsahu (tzv. *de minimis test*)

Kritérium: Celkové výnosy nepřesahují v daném období 10 mil. EUR a zároveň výsledek hospodaření před zdaněním je nižší než 1 mil. EUR. (Zdroj dat: Údaje za ČR se přebírají ze skupinového kvalifikovaného CbCR.)

2. Podmínka efektivní daňové sazby (tzv. *simplified ETR test*)

Kritérium: Vypočte se jako podíl zjednodušených zahrnutých daní a výsledku hospodaření před zdaněním. Zjednodušená efektivní daňová sazba je alespoň 15% (pro výkazní období 2024), 16% (2025), 17% (2026).

Zdroj dat: Pro zjištění sazby využijeme údaj vykázaný jako výsledek hospodaření před zdaněním ze skupinového kvalifikovaného CbCR. Údaj o daních musí obsahovat i údaj o odložené dani, který se v CbCR nevykazuje. Výše daně se tedy přebírá ze statutárních výkazů nebo konsolidačních balíčků. Vždy je nutné vycházet z údajů o splatné i odložené dani ze stejného zdroje, který byl využit i při sestavení CbCR.

3. Podmínka běžného zisku (tzv. *routine profits test*)

Kritérium: Výsledek hospodaření před zdaněním je nižší nebo roven zisku vylučovanému na základě odpočtu z titulu ekonomické podstaty.

Zdroj dat: Údaj o výsledku hospodaření před zdaněním se přebírá ze skupinového kvalifikovaného CbCR. Složitější je to s vyčíslením odpočtu z titulu ekonomické podstaty. V žádném případě nelze pro tento výpočet využít CbCR položky jako „Počet zaměstnanců“ nebo „Hmotná aktiva jiná než peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty“. Výpočet této částky je již náročnější na sběr dat a jejich úpravu. Výpočty při testování této podmínky již nejsou tak zjednodušené a odpovídají výpočtu pro detailní výpočty (viz bod 2.3.2. Odpočet na základě ekonomické podstaty). Výjimku představují skupiny, které v ČR v rámci CbCR jako výsledek hospodaření před zdaněním vykazují ztrátu. V tomto případě bude podmínka vždy splněna i bez jakéhokoli stanovení zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty (Příklad: VH před zdaněním = -5, zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty = 0. Výpočet = -5 < 0).

CbCR bezpečný přístav představuje významné zjednodušení pro ztrátové společnosti ve výkazních obdobích 2024–2026, pokud jsou splněny podmínky agregovaného vykázání ztráty v kvalifikovaném CbCR za českou jurisdikci.

2.2. Vstupní období

Vstupní období³⁰ představuje první výkazní období, v rámci kterého se provádí detailní výpočty v dané jurisdikci („vstupní období“). Ve smyslu výkladu komentáře OECD³¹ se jedná o první období za danou jurisdikci, ve kterém nebude již možné uplatnit zjednodušený výpočet na základě CbCR bezpečného přístavu, tj. nebude se již jednat o přechodné období (viz bod 2.1). Vstupní období se tak pro každou nadnárodní skupinu, a také za každou jurisdikci (a podskupinu v dané jurisdikci, pokud je to relevantní), ve které skupina působí, určuje samostatně.

Příklad:

Výkazní období	2023	2024	2025	2026	2027
Jurisdikce A	Období před pravidly Pilíře II	CbCR bezpečný přístav splněn	CbCR bezpečný přístav splněn	CbCR bezpečný přístav splněn (poslední období)	Vstupní období pod plnými pravidly pro detailní výpočty
Jurisdikce B	Období před pravidly Pilíře II	CbCR bezpečný přístav splněn	CbCR bezpečný přístav nesplněn ³² -> Vstupní období pod plnými pravidly pro detailní výpočty	Období pod plnými pravidly pro detailní výpočty	Období pod plnými pravidly pro detailní výpočty

26 V některých případech je nutné i tato data upravit, aby odpovídala požadavkům modelových pravidel OECD a ZDD. Typickým příkladem jsou úpravy související s hybridními nesoulady (např. v důsledku *cash pooling*u nebo rozdílného daňového zacházení v různých státech), které mohou ovlivnit VH před zdaněním nebo výši zahrnutých daní.

27 Přesněji, jedná se výkazní období započaté nejpozději 31. 12. 2026 a skončené nejpozději 30. 6. 2028.

28 CbCR bezpečný přístav je možné za JV skupinu/JV entitu stanovit samostatně, u investičních entit pouze někdy, za určitých dodatečných podmínek, a v případě entit, které nejsou z žádného státu, nelze využít nikdy. Viz komentář OECD – Annex A – Sekce Transitional CbCR Safe Harbour.

29 Pro české společnosti ze skupiny však nadále platí vybrané formulářové povinnosti.

30 Viz § 141 ZDD/čl. 10.1. modelových pravidel OECD, tzv. *Transition Year*.

31 Viz komentář OECD – Annex A. Safe Harbours: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), bod 25.b.

32 Např. nesplněním žádného ze tří testů nebo z důvodu, že zdrojový CbCR je nekvalifikovaný.

Gramatický výklad ZDD³³ může vést k odlišným závěrům k určení vstupního období, než uvádíme v příkladu výše. Domníváme se však, že s ohledem na § 2 odst. 1 a 2 ZDD, který jasně hovoří o tom, že pojmy použité v ZDD mají význam podle modelových pravidel OECD, je nutné aplikovat přístup v souladu s modelovými pravidly OECD.³⁴

V rámci vstupního období, kdy se provádí poprvé detailní výpočet, se navíc spouštějí dodatečná pravidla. Mj., do tohoto období se načítají upravené stavy odložených daňových pohledávek a závazků, které jsou „zohledněné nebo vykázány za toto vstupní období ve finančních výkazech nebo v příloze účetní závěrky všech členských entit ze státu“.³⁵ V případě ztrátových společností je také důležité, že lze rovněž zohlednit odložené daňové pohledávky, které dosud nebyly vykazovány z důvodu opatrnosti. To se týká zejména položek odložených daňových pohledávek z titulu, jako jsou daňové ztráty z minulých let, odpočtů na výzkum a vývoj či investičních pobídek (s jistými omezeními). Tyto načtené hodnoty, se upraví v souladu s požadavky pravidel Pilíře II a jako takové se následně promítají do výpočtu efektivní daňové sazby jak za vstupní období, tak v dalších letech pod plnými pravidly pro detailní výpočty. Možnost úvodního načtení nevykázaných odložených daňových pohledávek je zásadní pro správné nastavení výchozí pozice skupiny v dané jurisdikci, protože jejich následné rozpuštění bude mít pozitivní vliv na výši efektivní daňové sazby. Přestože pravidla poskytují tuto příležitost, jejich aplikace vyžaduje detailní analýzu dat a procesů, aby bylo zajištěno správné načtení stavů odložených daňových pohledávek a závazků vstupujících z výkazního období před detailními výpočty. Dále je nutné posoudit, jestli u aktiv, s výjimkou zásob, nabytých od společností ze skupiny zpětně od 1. 12. 2021 nebude nutné upravit účetní hodnotu těchto aktiv (a tedy upravit případně i související odložené daně) pro potřeby a v souladu s požadavky Pilíře II.³⁶

Příklad:

- Společnost měla v roce 2022 daňovou ztrátu 100, ale kvůli nejistotě využití nebyla v účetnictví vykázána korespondující odložená daňová pohledávka.
- V roce 2024 měla společnost nulový výsledek hospodaření. Ve vstupním období se podle pravidel Pilíře II tato nevykázaná ztráta načte jako odložená daňová pohledávka ve výši 15 (tj. $100 \times 15\%$) pro účely kalkulace detailního výpočtu, i když sama o sobě nebyla zaúčtována.
- V roce 2025 společnost vykázala zisk 100. Společnosti nevznikne daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob za rok 2025 z titulu uplatnění daňové ztráty z minulých let. Efektivní daňová sazba daně by byla 0%. Nicméně, prostřednictvím rozpuštění odložené daňové pohledávky dojde ke zvýšení zahrnutých daní o 15 pro účely detailního výpočtu. Výsledkem je dosa-

žení efektivní daňové sazby na úrovni 15 % (upravené zahrnuté daně 15/kvalifikovaný VH 100).

2.3. Detailní výpočet u české dorovnávací daně

2.3.1. Zdrojová data

Pro účely výpočtu české dorovnávací daně se jako primární zdroj dat ve většině případů nebudou používat³⁷ statutární účetní výkazy jednotlivých českých entit, ale tzv. konsolidační balíčky (jedná se o reportovací balíčky pro konsolidaci – tzv. *reporting packages*). Tyto balíčky jsou připravovány jednotlivými členskými entitami ze skupiny za účelem konsolidace na úrovni nejvyšší mateřské společnosti.

Konsolidační balíčky obsahují účetní data upravená podle účetních standardů a v měně použité pro účely konsolidované účetní závěrky skupiny (např. IFRS, US GAAP) a zachycují data před konsolidačními eliminacemi vnitroskupinových transakcí.

Výše tzv. kvalifikovaného VH pro účely české dorovnávací daně se může lišit od výsledku hospodaření, který česká společnost vykazuje ve svých statutárních výkazech. Jinými slovy, ztráta v české účetní závěrce české společnosti nemusí být vůbec směrodatná.

Pro Pilíř II je klíčová kvalita zdrojových dat, ze kterých se při výpočtech vychází. Koncept Pilíře II předpokládá, že data jsou dostupná v dostatečném detailu a ve struktuře informací požadovaných pravidly. Praxe však ukazuje, že současné nastavení konsolidačních balíčků a reportingových procesů nadnárodních skupin tomu většinou neodpovídá. Procesy sběru dat jsou často příliš zjednodušené a nereflktují potřebnou úroveň detailu. Navíc jsou data často shromažďována v několika systémech a jejich finální analýza na úrovni konsolidace podléhá řadě úprav, které se musí složitě identifikovat. Pro mnoho skupin tak zavedení Pilíře II představuje zásadní výzvu ve vybudování nových procesů sběru dat a změn ve způsobů provádění konsolidačních úprav.

Díky nastavení pravidel Pilíře II jsou skupiny nuceny zavést novou detailní evidenci odložených daní a (GloBE) hodnot aktiv a závazků určenou výhradně pro účely Pilíře II. V rámci této evidence bude nutné sledovat historii vzniku odložené daně včetně titulu k jejímu vytvoření a její následné změny v čase, až do jejího rozpuštění.

33 Viz § 20 písm. s) ZDD.

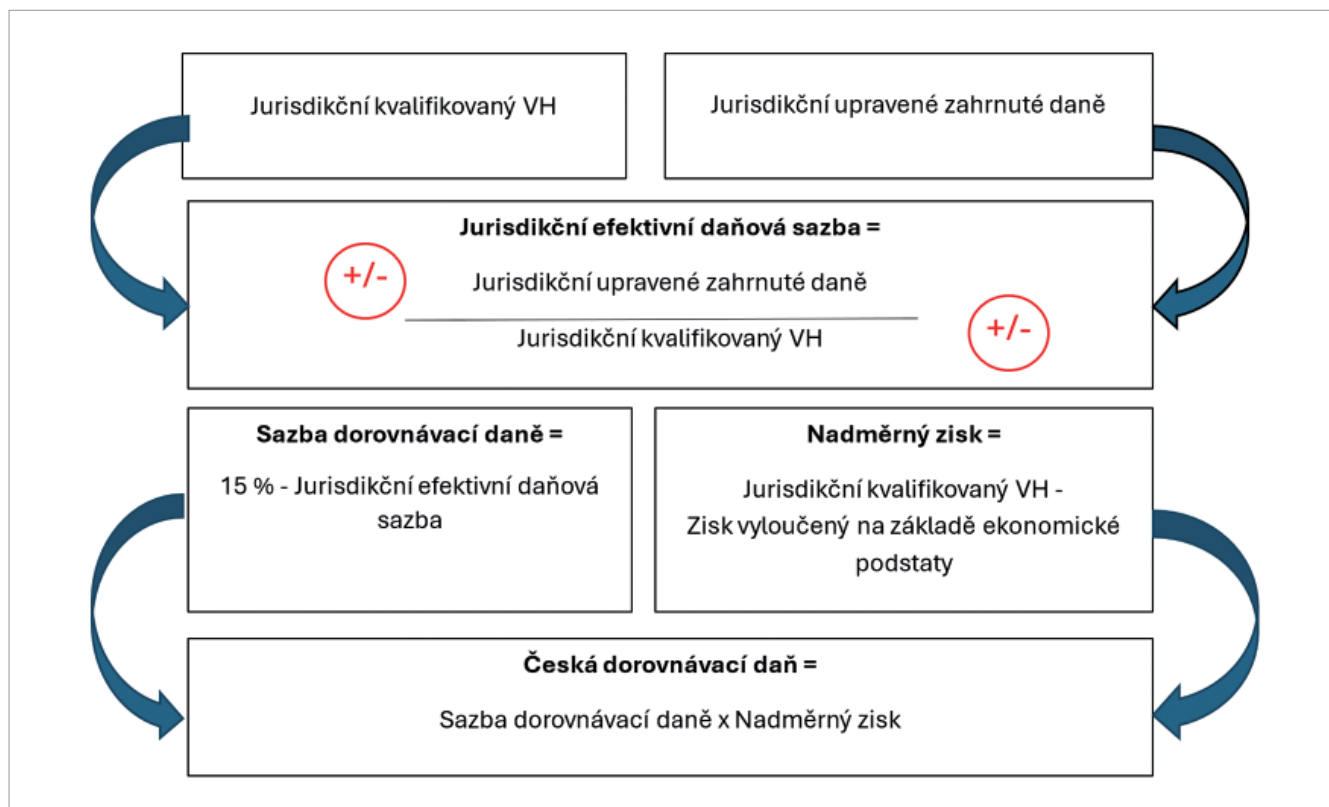
34 Nicméně nelze předjímat názor Finanční správy, který není v okamžiku přípravy tohoto článku známý.

35 Viz § 141 odst. 1 ZDD. Nutno podotknout, že modelová pravidla OECD používají širší pojem, než jsou finanční výkazy a účetní závěrka, *financial accounts*: „reflected or disclosed in the financial accounts of all of the Constituent Entities in a jurisdiction“.

36 Vedle standardní účetní a daňové hodnoty aktiv bude nutné evidovat také hodnotu pro účely Pilíře II (tzv. *GloBE carrying value* – dále jen „GloBE hodnota“). To také znamená, že obdobně jako tomu je u DPPO, kdy při odpisech a vyřazení majetku se musí u základu daně DPPO upravovat účetní hodnoty odpisů a zůstatkových cen na daňové hodnoty, totéž platí i v rámci úprav kvalifikovaného VH pro Pilíř II v případě GloBE hodnot majetků.

37 Viz § 119 odst. 1 ZDD.

2.3.2 Postup výpočtu



Kvalifikovaný VH a upravené zahrnuté daně

Výchozím vstupem jsou data z výsledovky z konsolidačního balíčku před konsolidačními úpravami (tj. před vyloučením vnitroskupinových transakcí, před případnými subkonsolidačními zápisy, PPA úpravami apod.³⁸), které vstupují do konsolidované účetní závěrky.

Celý výpočet je prováděn v měně, ve které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka skupiny. K vlastnímu přepočtu na Kč dochází v samém závěru celého procesu až ve vlastním formuláři daňového přiznání k české dorovnávací dani,³⁹ kde se případná daňová povinnost z titulu dorovnávací daně připadající na poplatníka přepočte z měny vykazování (např. EUR, USD, CNY) na Kč.

(i) Kvalifikovaný VH⁴⁰ (§ 41 až 48 ZDD/čl. 3.1. modelových pravidel OECD, tzv. *GLOBE Income or Loss*) = Výsledek hospodaření po zdanění se upraví o položky zvyšující a snižující výsledek v souladu s pravidly (např. vyloučení výsledkových položek jako vybrané dividendové výnosy a kapitálové zisky, vyloučení splatných a odložených daní, veřejnoprávních pokut nad limit 50 tis. EUR nebo zahrnutí operací

zaúčtovaných proti vlastnímu kapitálu, jako jsou opravy chyb minulých období, změny účetních metod, kladné přecenění majetku ve vlastním kapitálu a mnoho dalších „komplexních“ úprav). Komplexnost těchto úprav je spojena jak s výkladovou stránkou, tak s praktickou stránkou, tj. s vlastní klasifikací, identifikací a kvantifikací takových položek v rámci účetních knih.

(ii) Upravené zahrnuté daně (§ 57 až 63 ZDD/čl. 4.1. modelových pravidel OECD, tzv. *Adjusted Covered Taxes*) = Výsledkové položky splatné a odložené daně. Výchozím bodem je náklad (výnos) z titulu splatné⁴¹ a odložené daně tak, jak je zaúčtováno v rámci konsolidačního balíčku. Tyto zahrnuté daně se dále upravují podle pravidel Pilíře II (proto „upravené“ zahrnuté daně).

Postavení odložené daně naroveň splatné dani je jedním z hlavních důvodů, proč se provedení výpočtu stává v praxi komplexním úkolem. Pravidla Pilíře II přináší některé specifické koncepty právě ve vztahu k odloženým daním, např.:

- Provádí se přepočty hodnot odložených daní na 15 %.
- Sleduje se rozpuštění široké skupiny odložených daňových závazků, které pokud se nevyrovnají do pěti⁴² let, musí dojít k do-

38 Viz komentář OECD k čl. 3.1.

39 Obdobně tomu je i u přiřazované daně.

40 Přesněji v terminologii ZDD se jedná o kvalifikovaný zisk nebo ztrátu.

41 Splatnou daní se rozumí přímá daň, tj. daň z příjmů právnických osob poplatníka.

42 Viz § 62 ZDD.

datečného přepočtu efektivní daňové sazby za původní výkazní období.

- Vylučují se odložené daně z titulu nejisté daňové pozice (rezerva na daňovou kontrolu)⁴³ nebo odložené daně, která souvisí s příjmem, který se vylučuje z kvalifikovaného VH (např. splatné daně spojené s vylučovaným dividendovým příjmem), a další.
- Dále se aplikují doplňková pravidla pro vstupní období – první rok detailních výpočtů, kdy je nutné jednorázově načíst do systému Pilíře II bilanční hodnoty odložených daňových pohledávek a závazků, avšak s komplexními pravidly ohledně jejich úprav.

Ve výpočtu efektivní sazby daně se naroveň daně splatné staví i daně odložené. Splatné a odložené daně jsou dále podrobeny množství nároků na úpravy. V případě odložených daní je celá komplexita požadavků na systém úprav zásadně vyšší.

Stanovení efektivní daňové sazby a dorovnávací daně

Vlastní efektivní daňová sazba („ETR“) se vypočte jako podíl upravených zahrnutých daní a kvalifikovaného VH za jurisdikci (nebo podskupinu, pokud je to relevantní).

Pokud je ETR vyšší nebo rovna 15%, dorovnávací daň je nulová.

Upravené zahrnuté daně	17
Kvalifikovaný VH	100
ETR	17%
% sazba	0%
Dorovnávací daň	0

Pokud je ETR nižší než 15%, je nutné pokračovat ve výpočtu.

Upravené zahrnuté daně	12
Kvalifikovaný VH	100
ETR	12%
% sazba	3% (15% – 12%)
Odpočet na základě ekonomické podstaty	21,5
Nadměrný zisk	78,5 (100 – 21,5)
Dorovnávací daň	2,355 (78,5 × 3%)

Efektivní daňová sazba se vypočte jako 12/100 s přesností zaokrouhlení na čtyři desetinná místa, tedy 12,0000%.

Individuální sazba dorovnávací daně se vypočte jako 15% – efektivní daňová sazba 12%, tedy 3%.

Odpočet⁴⁴ na základě ekonomické podstaty (§ 81 až 86 ZDD, čl. 5.3 modelových pravidel OECD, tzv. *Substance-based Income Exclusion*) představuje *de facto* „odpočet od základu daně“, který vychází z fyzické podstaty skupiny v dané zemi – majetek a zaměstnanci. Konkrétně je vyjádřena tzv. způsobilými hmotnými aktivy a způsobilými mzdovými náklady. Výpočet této částky je náročný na sběr dat, především proto, že některé nezbytné informace se běžně v účetních systémech nenevidují, nebo se nacházejí dílčí informace v různých skupinových systémech (např. faktická fyzická přítomnost v dané zemi).

Způsobilost je podmíněna množstvím požadavků, které je potřeba naplnit pro to, aby „způsobilý“ hmotný majetek a „způsobilé“ mzdové náklady mohly být pro výpočet zahrnuty.

Pro rok 2024⁴⁵ platí následující sazby (které se v dalších letech snižují⁴⁶):

- Mzdové náklady: 9,8%
- Hmotný majetek: 7,8%

Pod-příklad:

Průměrná netto účetní hodnota tzv. způsobilého hmotného majetku	150	150 × 7,8% = 11,7
Způsobilé mzdové náklady vč. pojistného	100	100 × 9,8% = 9,8
Celkový odpočet na základě ekonomické podstaty		21,5

Nadměrný zisk, *de facto* „upravený základ daně“, se stanoví jako rozdíl mezi kvalifikovaným VH a odpočtem z titulu ekonomické podstaty.

Vlastní dorovnávací daň za jurisdikci (podskupinu) se pak vypočte jako součin individuální sazby a nadměrného zisku.

43 Viz § 58 písm. a) bod 1 v kombinaci s § 61 odst. 3 písm. a) ZDD.

44 Přesněji v terminologii ZDD se jedná o zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty, nicméně pro účely lepšího porozumění problematice používáme termín „odpočet“.

45 V důsledku textace Směrnice a jejího propsání do ZDD je možné v rámci odborné veřejnosti také zaznamenat diskusi, jestli by sazby pro výkazní období 2024 neměly být použity ve výši 10%, resp. 8%, namísto 9,8%, resp. 7,8%. Námi prezentované nižší sazby jsou v souladu s pravidly OECD.

46 Viz příloha k ZDD – koeficienty pro účely přechodného zvýšení zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty skupiny.

Alokace mezi české entity

Česká dorovnávací daň se rozdělí mezi české entity z dané podskupiny na základě alokačního klíče,⁴⁷ který je specifický a odlišuje se od obecného alokačního pravidla OECD. V zásadě tento alokační klíč rozřazuje dorovnávací daň mezi české členské entity z téže podskupiny, které ji způsobily.

Ztrátová společnost ve většině případů nebude v ČR v důsledku mechanismu českého alokačního klíče platit českou dorovnávací daň. Výjimkou je dodatečná dorovnávací daň stanovená z titulu nadměrné částky záporných zahrnutých daní – viz dále.

2.4. Formulářové povinnosti dorovnávací daně podle ZDD

Jakmile skupina spadá do působnosti Pilíře II, každá její česká entita se stává poplatníkem podle ZDD (výjimku tvoří JV entity u přiřazované dorovnávací daně). To zakládá povinnost podat GloBE informační přehled⁴⁸ nebo oznámení o tom, kdo tento přehled za poplatníka podal. Stejně povinnosti platí i pro informační přehled k české dorovnávací dani a oznámení.

Vedle těchto formulářových povinností může poplatníkovi vzniknout i vlastní daňová povinnost – ať již z titulu české dorovnávací daně, nebo z titulu přiřazované dorovnávací daně. V takovém případě je nutné podat daňové přiznání a uhradit vypočtenou daň.

Až v rámci daňového přiznání dochází k přepočtu finální daňové povinnosti z měny, ve které se sestavuje konsolidovaná účetní závěrka na Kč, a to kurzem ČNB k poslednímu dni výkazního období.⁴⁹

Společnosti vykazující ztrátu nemají žádné výjimky s ohledem na formulářové povinnosti dorovnávací daně podle ZDD.

2.5. Lhůta pro stanovení české dorovnávací daně podle ZDD

ZDD přináší speciální ustanovení, které upravuje lhůtu pro stanovení české dorovnávací daně na čtyři zdaňovací období (výkazní období)⁵⁰ po konci období, ve kterém je dorovnávací daň splatná. Jinými slovy, lhůta pro stanovení daně je šest let po konci příslušného zdaňovacího období. Ustanovení daňového řádu⁵¹ o pro-

dložení, přerušení a stavení lhůty se pro stanovení české dorovnávací daně nepoužijí. Ztráta vykázaná v rámci české dorovnávací daně nemá vliv na lhůtu pro stanovení české dorovnávací daně, která je nadále čtyřletá.

Jinak je tomu ale u lhůt pro přiřazovanou dorovnávací daň. Pro tuto daň se lhůty pro stanovení daně řídí obecným ustanovením daňového řádu.

Existence kvalifikovaného VH v podobě ztráty nemá vliv na stanovení lhůty české dorovnávací daně.

3. Dodatečná dorovnávací daň při ztrátě

Klíčovou normou Pilíře II je, že skupina v každé jurisdikci, ve které působí, musí dosáhnout minimálně 15% efektivní daňové sazby. Možná trochu překvapivě se tento princip dodržuje i pro případ, kdy společnost dosahuje celkových záporných zahrnutých daní. Tato situace může nastat, např. když skupina v dané jurisdikci vykazuje ztrátu a zároveň účtuje o odložené daňové pohledávce. Záporné daně v tomto případě vznikají zejména ze zaúčtování odložené daňové pohledávky (výnos) vytvořené právě z titulu daňové ztráty pro účely daně z příjmů právnických osob.

Podle pravidel Pilíře II a ZDD by však výše těchto záporných zahrnutých daní neměla přesáhnout jejich tzv. očekávanou výši. Očekávanou výši záporných zahrnutých daní se rozumí 15% z hodnoty ztráty (záporného kvalifikovaného VH).

Pokud záporné zahrnuté daně nepřesáhnou limit stanovený očekávanými zápornými daněmi, má se za to, že dodatečná dorovnávací daň je nulová.

Příklad:

Upravené zahrnuté daně	-5
Kvalifikovaný VH	-100
Očekávané záporné zahrnuté daně	-15 (-100 × 15%)
Dodatečná dorovnávací daň	0

Analogií je situace při výpočtu efektivní daňové sazby, kdy, pokud výsledná efektivní sazba je 15% a více, nevzniká dorovnávací daň za jurisdikci (podskupinu).

47 Viz § 120 ZDD.

48 Přesněji v terminologii ZDD se jedná o informační přehled k přiřazované dorovnávací dani.

49 Viz § 36 odst. 4 ZDD.

50 Viz § 138 odst. 1 ZDD.

51 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění („daňový řád“).

Problém však nastává v případě, kdy záporná částka zahrnutých daní přesáhne limit stanovený očekávanými zápornými zahrnutými daněmi.

Upravené zahrnuté daně	-22,5
Kvalifikovaný VH	-100
Očekávané záporné zahrnuté daně	-15 (-100 × 15%)

Opět analogií je situace u společností s kladným kvalifikovaným VH (ziskem), které mají efektivní sazbu daní nižší než 15%. Pravidla tak analogicky také uvalují na poplatníky v této situaci dorovnávací daň.

K nadměrné záporné hodnotě nákladů na odloženou daň dochází typicky, když je daňová ztráta podle lokálních pravidel vyšší než ztráta u kvalifikovaného VH. Natvořená odložená daňová pohledávka z titulu ztrát je tak vyšší než její očekávaná výše, která by vznikla, kdyby ztráta byla rovna ztrátě z kvalifikovaného VH.

Příklad:

Tabulka níže shrnuje velmi zjednodušeně situaci,⁵² ve které vznikl rozdíl mezi skutečnými zápornými zahrnutými daněmi a jejich očekávanou výší. Rozdíl 7,5 je v takovém případě zároveň i dodatečnou dorovnávací daní (§ 88 ZDD/čl. 4.1.5 modelových pravidel OECD, tzv. *Additional Current Top-up Tax*).

VH pro účely DPPO	-150
Kvalifikovaný VH	-100
Očekávané záporné zahrnuté daně	-15 (-100 × 15%)
Upravené zahrnuté daně	-22,5
Rozdíl nad limit (rozdíl mezi -22,5 zahrnutými daněmi a -15 očekávanou daní)	7,5
Dodatečná dorovnávací daň	7,5

Pravidla naštěstí přinášejí koncept, který umožňuje zmírnit tento překvapivý dopad při uvalení dodatečné dorovnávací daně při současném vykázání ztráty.⁵³ Tímto nástrojem je možnost aktivní volby ze strany poplatníka, a to konkrétně uplatnit rozhodnutí ohledně nadměrné záporné hodnoty nákladů na odloženou daň.

Daňová povinnost k české dorovnávací dani může vzniknout i v případě, kdy společnost vykazuje ztrátu (záporný kvalifikovaný VH).

3.1. Rozhodnutí ohledně nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň

Rozhodnutí (§ 65 ZDD/komentář OECD k čl. 4.1.5, tzv. *Excess Negative Tax Expense administrative procedure*) představuje volbu, kterou skupina zaznamenává v informačních přehledech. ZDD volbu pro tyto účely nazývá rozhodnutím ohledně nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň („volba“), které se činí za jurisdikci (podskupinu), a je zařazena do kategorie krátkodobých voleb.⁵⁴

Příklad:

První rok – vznik nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň

Situace je shodná s příkladem výše v bodě 3. Rozdíl mezi skutečnou a očekávanou hodnotou záporných zahrnutých daní je také 7,5 jako v příkladě výše, avšak v tomto případě se učiní rozhodnutí ohledně nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň.

Při aplikaci volby se „nadlimitní část“ nebude zahrnovat do celkové výše dodatečné dorovnávací daně a namísto toho částka 7,5 bude evidována jako tzv. nadměrná záporná částka nákladů na odloženou daň (tzv. *Excess Negative Tax Expense Carry-forward*), která se přenáší do dalších let a uplatní se proti kladným zahrnutým daním, jakmile to bude možné.⁵⁵

VH pro účely DPPO ⁵⁶	-150
Kvalifikovaný VH	-100
Upravené zahrnuté daně	-22,5
Očekávané záporné zahrnuté daně	-15 (-100 × 15%)
Rozdíl nad limit (rozdíl mezi -22,5 zahrnutými daněmi a -15 očekávanou daní)	7,5
Aktivace rozhodnutí ohledně nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň (převod do dalších let)	7,5
Dodatečná dorovnávací daň	0

52 Příklad je rozebírán na s. 117 komentáře OECD.

53 Tato kapitola popisuje pouze situaci záporných zahrnutých daní při záporném kvalifikovaném VH. Určité konsekvence má však i situace, kdy záporné zahrnuté daně vznikají u kladného kvalifikovaného VH. Těto situaci se však nevěnujeme.

54 ZDD rozlišuje dlouhodobé a krátkodobé volby. Krátkodobé volby platí vždy na jeden rok a je nutné je v případě potřeby každoročně opakovat.

55 Pokud skupina prodá společnost, v rámci jurisdikce, ve které eviduje „nevyčerpanou“ výši nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň, tak tento atribut zůstává nadále s původní skupinou a nesleduje osud prodávané společnosti.

56 Daň z příjmů právnických osob („DPPO“).

Druhý rok – zohlednění nadměrné záporné částky nákladů na odloženou daň

Ve druhém roce skupina dosáhne zisku a uplatní daňovou ztrátu v rámci svého DPPO přiznání. Výsledkem je účetní rozpuštění odložené daňové pohledávky ve výši 22,5 (náklad).

Bez aplikace volby by zahrnuté daně pro účely výpočtu efektivní daňové sazby za druhý rok byly 22,5 (rozpuštění celé odložené daňové pohledávky) a efektivní daňová sazba by byla 22,5%. Zahrnuté daně je však nutné upravit o nadměrnou zápornou částku nákladů na odloženou daň přenesenou z předchozího roku ve výši -7,5. Výsledkem je snížení zahrnutých daní z 22,5 na 15 a pokles efektivní daňové sazby na úroveň 15%. Dorovnávací daň je tedy v tomto případě stále nulová, protože efektivní sazba nepoklesla pod 15%. Pokud by však došlo k poklesu efektivní daňové sazby pod 15%, vedlo by to ke vzniku dorovnávací daně v roce 2.

VH pro účely DPPO	150
Kvalifikovaný VH	100
Upravené zahrnuté daně	22,5
<i>Převedená nadměrná záporná částka nákladů na odloženou daň z roku 1</i>	-7,5
Upravené zahrnuté daně po úpravě	15 (22,5 – 7,5)
ETR	15% (15 / 100)
Dorovnávací daň	0

Volba tedy funguje jako přenos příliš vysokých záporných daní do dalších let, namísto toho, aby tyto příliš vysoké záporné daně vyvolaly dodatečnou dorovnávací daň. Na tomto jednoduchém příkladě tento koncept funguje, nicméně její spravovatelnost v reálných situacích nadnárodních skupin není úplně zřejmá. Minimálně tento koncept opět vyzdvihuje nutnost zavedení systémové evidence daňových atributů čistě jen pro účely Pilíře II.

4. Rozhodnutí ohledně odložené daňové pohledávky z kvalifikované ztráty

Základní princip výpočtu dorovnávací daně podle ZDD vychází z toho, že do zahrnutých daní vstupují jak splatné daně, tak odložené daně (tj. změny stavu odložených daňových pohledávek a závazků) – viz bod 2.3.2.

Jedním z méně známých, ale strategicky zajímavých nástrojů je volba pro přenos kvalifikované ztráty (§ 64 ZDD/čl. 4.5 modelových pravidel OECD, tzv. *GloBE Loss Election*) do dalších let. V základním rámci Pilíře II nelze kvalifikovanou ztrátu přenést do dalších let, protože namísto toho Pilíř II pracuje s odloženými daněmi.

Tato volba *de facto* umožňuje přenos kvalifikované ztráty, a to tím, že umožňuje vytvořit fiktivní odloženou daňovou pohledávku výlučně pro účely výpočtu efektivní sazby daně.

Volba byla primárně navržena pro jurisdikce, které nemají zavedenou korporátní daň z příjmů, a tudíž za takové jurisdikce nevznikají ani odložené daně. Pokud by skupina v takové jurisdikci vykázala kvalifikovanou ztrátu v jednom roce a zisk ve druhém roce, bez této volby by ztráta z prvního roku neměla žádný vliv na výpočet efektivní sazby daně ve druhém roce, což by vedlo k plné dorovnávací dani v tomto druhém roce. Nicméně pravidla Pilíře II neomezují volbu pouze na tyto offshorové jurisdikce, ale tuto volbu lze využít i za ostatní jurisdikce s tradičními daňovými systémy.

Zároveň při této volbě odložené daně nebudou⁵⁷ vstupovat do zahrnutých daní, a tedy ani do detailních výpočtů při stanovení efektivní daňové sazby. Splatná daň však nadále do zahrnutých daní vstupuje.

Namísto odložených daní se za každé výkazní období, kdy vznikne kvalifikovaná ztráta, vytvoří fiktivní odložená daňová pohledávka ve výši kvalifikované ztráty × 15% (minimální sazba).

Tato fiktivní odložená daňová pohledávka se následně uplatní (rozpuští) v budoucích obdobích, kdy se za danou jurisdikci (podskupinu) vykazuje kladný kvalifikovaný VH, tím, že zvýší upravené zahrnuté daně (v tomto případě je upravenou zahrnutou daní pouze splatná daň), čímž pomáhá zlepšovat výši efektivní sazby daně, pokud by ta jinak byla nižší než 15%. Pokud je tato fiktivní odložená daňová pohledávka dostatečná, může dorovnávací daň klesnout až na nulu.

Vedlejším efektem této volby je, jak již bylo řečeno výše, že „vypíná“ zahrnování a úpravy odložených daní pro účely detailních výpočtů. To ve světle praxe činí volbu zajímavou možností. Příčinou je komplexnost požadavků pravidel Pilíře II na úpravy odložených daní. Pro některé skupiny může být hlavním motivátorem pro tuto volbu právě zjednodušení administrativy výměnou za vyšší volatilitu efektivní sazby daně.

57 Podle pravidel OECD, resp. čl. 4.5.1., se příslušná ustanovení, týkající se úprav odložené daně pro stanovení celkových zahrnutých daní, nebudou v takovém případě aplikovat. Na rozdíl od pravidel OECD takové „vypínací“ ustanovení pro odložené daně vyplývá ze ZDD pouze omezeně z § 64 odst. 2. Podpůrným argumentem je související důvodová zpráva deklarující, že „*Toto ustanovení je speciální vůči ustanovením § 61 a § 62*“. Také Směrnice, která v čl. 23, jenž upravuje odložené daňové pohledávky z kvalifikované ztráty, uvádí „*Odchylně od článku 22 může podávající členský subjekt učinit pro určitou jurisdikci rozhodnutí ohledně kvalifikované ztráty...*“ a čl. 22 právě řeší celkovou částku úpravy odložené daně. Obdobně, jak jsme již deklarovali v úvodu článku a rozebírali na více místech v článku, s ohledem na § 2 odst. 1 a 2 ZDD, ve kterém zákon hovoří o výkladu ve smyslu modelových pravidel a komentáře OECD, se ve výkladu v tomto ohledu přikláníme k interpretaci dle pravidel OECD. V tomto případě lze tento postup podpořit navíc zněním Směrnice v čl. 23. Nicméně nelze předjímat názor Finanční správy, který není v okamžiku přípravy tohoto článku znám.

Toto rozhodnutí je dobrovolné, jedná se o alternativní režim k běžnému zahrnování a úpravám odložených daní. Rozhodnutí představuje dlouhodobou volbu, která se činí za každou jurisdikci samostatně a kterou skupina zaznamenává v podávaném informačním přehledu za první období.⁵⁸ Rozhodnutí nelze učinit později, proto ze strategického hlediska je důležité zvážit toto rozhodnutí již na samém počátku.

Rozhodnutí sice lze následně zrušit, ale tento krok je spojen s relativně komplexními přepočty. Toto pravidlo je zavedeno proto, aby volba sloužila skutečně jako administrativní zjednodušení, nikoli jako nástroj daňové optimalizace.

Příklad:

- Rok 1: Kvalifikovaná ztráta je -10, skupina se rozhodne pro volbu ohledně odložené daňové pohledávky z kvalifikované ztráty. Vzniká fiktivní odložená daňová pohledávka 1,5 (10 × 15 %).
- Rok 2: Kvalifikovaná ztráta je -15, fiktivní odložená daňová pohledávka je 2,25 (15 × 15 %).
- Celkem: Na konci roku 2 je k dispozici fiktivní odložená daňová pohledávka ve výši 3,75.
- Rok 3: Kvalifikovaný VH je 30 a splatná daň 1,5. Díky volbě dojde k využití fiktivní daňové pohledávky.

Kvalifikovaný VH	30
Upravené zahrnuté daně	1,5
ETR (bez úpravy)	5 %
Upravené zahrnuté daně se zohledněním fiktivní odložené daňové pohledávky	4,5 (1,5 + 3)
ETR (s úpravou)	15 % (4,5 / 30)
Dorovnávací daň	0
<i>Nevyčerpaná výše fiktivní odložené daňové pohledávky (převod do dalších let)</i>	<i>0,75</i>

Je možné, že obdobného výsledku by bylo dosaženo i bez této volby, při standardním zahrnutí odložených daní, nicméně v takovém případě by se do výsledné efektivní sazby projevovала nejen odložená daňová pohledávka z titulu daňové ztráty, ale také ostatní zahrnuté odložené daně.

Shrneme-li, rozhodnutí ohledně odložené daňové pohledávky z kvalifikované ztráty je alternativní režim k běžnému zahrnování a úpravám odložených daní. Je vhodné pro skupiny, které chtějí zjednodušit administrativu spojenou s Pilířem II, ale na druhou stranu nemusí být vždy výhodné ve všech případech. Rozhodnutí o využití této volby by mělo být pečlivě zváženo s ohledem na konkrétní situaci skupiny v dané jurisdikci.

Koncept tzv. GloBE Loss Election může být pro některé skupiny užitečným nástrojem, pro který se musí rozhodnout nejpozději v informačním přehledu podávaném za vstupní období pro danou jurisdikci.

5. Závěr

Závěrem lze říci, že pravidla Pilíře II představují zásadní změnu v oblasti zdanění velkých nadnárodních skupin. Tato pravidla vycházejí ze skupinového pohledu a předpokládají, že každá společnost disponuje potřebnými informacemi pro výpočty. Praxe však ukazuje, že situace skupin, a tedy i jejich českých dceřiných společností tomuto předpokladu často neodpovídá. Nový systém Pilíře II přináší výrazně vyšší administrativní náročnost, vyžadující koordinovaný a systémový přístup v rámci celé skupiny, včetně detailního sběru dat. Z pohledu ČR zároveň pravidla Pilíře II otevírají řadu nových strategických otázek, které mohou zásadně ovlivnit daňovou pozici jak českých dceřiných společností, tak i skupin. Je tedy zřejmé, že úspěšná implementace Pilíře II bude vyžadovat nejen technickou připravenost, ale i strategické rozhodování a úzkou spolupráci napříč celou skupinou a s jejími poradci. ■

58 Prvním obdobím je myšleno komentářem OECD vstupní období (viz bod 2.2). ZDD tuto referenci neobsahuje a hovoří pouze o prvním výkazním období, za které je podáván informační přehled k dorovnávací dani nadnárodní skupiny. Stejně, jako bylo již rozebráno výše, s ohledem na § 2 odst. 1 a 2 ZDD, zákon hovoří o výkladu ve smyslu modelových pravidel a komentáře OECD. Nicméně nelze předjímat názor Finanční správy, který není v okamžiku přípravy tohoto článku znám.

Daňové podpory v dorovnávacích daních

Mezi poplatníky, u kterých se primárně předpokládá dopad dorovnávacích daní, patří zejména korporace, jež uplatňují různé daňové výhody, jako je např. odčitatelná položka na výzkum a vývoj nebo sleva na dani z titulu investičních pobídek. Jedná se totiž o instituty, které snižují splatnou daň poplatníka, aniž by se jakkoli samostatně promítly v účetním výsledku hospodaření. A to jsou právě situace, které zvyšují riziko, že daná společnost, resp. velká nadnárodní nebo vnitrostátní skupina, nedosáhne za Českou republiku minimální efektivní daně 15 %. Vzhledem k tomu, že je problematika značně složitá, projdeme si základní úpravu zákona o dorovnávacích daních¹ s tím, že se zaměříme na oblast české dorovnávací daně v kontextu slevy na dani z titulu investiční pobídky a odčitatelné položky na výzkum a vývoj.



Ing. Marie Velflová,
daňový poradce č. 4024

Daňové zvýhodnění

V první řadě je třeba si vyjasnit, co je v zákoně o dorovnávacích daních myšleno pojmem „daňové zvýhodnění“. Daňové zvýhodnění je definováno jako položka, která buď přímo snižuje výši daně, anebo – pokud sleva na dani převyší samotnou daň – je vyplacena jako daňový bonus. Z této definice vyplývá, že položky odčitatelné od základu daně, jako je např. odčitatelná položka na výzkum a vývoj, se pro účely dorovnávacích daní nepovažují za daňové zvýhodnění, protože nesnižují samotnou daňovou povinnost, ale pouze základ daně. Naproti tomu sleva na dani z titulu investiční pobídky bude plnit definici daňového zvýhodnění. Ovšem to není vše, daňová zvýhodnění se následně člení a mají zvláštní režim podle této kategorizace.

Zákon o dorovnávacích daních rozlišuje tzv. vyplatitelné daňové zvýhodnění, kterým se rozumí daňové zvýhodnění nebo jeho část, jež se poskytuje jako daňový bonus vyplatitelný v penězích. Vyplatitelné daňové zvýhodnění tedy v ČR ve zdanění příjmů

právnických osob nemáme. V této souvislosti lze doplnit, že se vyplatitelné daňové zvýhodnění dále člení na kvalifikované a nekvalifikované. Dále zákon definuje daňová zvýhodnění převoditelná a obchodovatelná. Nicméně žádná taková daňová zvýhodnění v ČR při výpočtu daně z příjmů právnických osob neuplatňujeme.

Lze tedy uzavřít, že za daňové zvýhodnění pro účely zákona o dorovnávacích daních budeme považovat především slevu z titulu investiční pobídky, resp. jiné slevy na dani. Žádná z těchto zvýhodnění, která jsou v ČR poskytována, však nespádají do specifických kategorií, jež mají v rámci úpravy dorovnávacích daní následně zvláštní režim. Odčitatelné položky ani položky snižující základ daně definované zákonem o daních z příjmů² za daňové zvýhodnění pro účely české dorovnávací daně nepovažujeme.

Tento postup potvrzuje důvodová zpráva k novele zákona o dorovnávacích daních č. 316/2025 Sb. následovně: „*Naopak daňovým zvýhodněním není odpočet od základu daně, odpis nebo náklad, které sice ve výsledku daň také sníží, avšak ne bezprostředně, protože nejprve snižují základ daně, a až následně daň samotnou – projeví se na ní pouze v poměru odpovídající sazbě daně.*“

Výjimky z povinnosti vypočítat jurisdikční dorovnávací daň skupiny

První otázkou každé velké nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny by mělo být, zda (ne)splní v součtu za všechny členské entity v ČR některou z výjimek z povinnosti vypočítat jurisdikční dorovnávací daň. Nejpravděpodobnější potom bude přechodné pravidlo bezpečného přístavu založené na informacích obsažených

1 Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny, ve znění pozdějších předpisů, tj. zákona č. 316/2025 Sb. (dále také „ZDD“).

2 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

ve zprávě podle zemí, které lze aplikovat za výkazní období započatá nejpozději 31. 12. 2026 a skončená nejpozději 30. 6. 2028. Jinými slovy, pokud má poplatník dorovnávací daně výkazní období³ shodné s kalendářním rokem, potom se jedná o roky 2024, 2025 a 2026.

Přechodné pravidlo bezpečného přístavu založené na informacích obsažených ve zprávě podle zemí (tzv. *CbC reporting*) má tři podmínky, přitom stačí, aby byla splněna pouze jedna z nich:

- podmínka malého rozsahu,
- podmínka efektivní daňové sazby,
- podmínka běžného zisku.

Podmínka malého rozsahu je vázána na celkové výnosy nižší než 10 mil. eur a výsledek hospodaření před zdaněním nižší než 1 mil. eur, a to v součtu za všechny české členské entity (v rámci skupiny tedy za celou ČR). V případě entit, které čerpají investiční pobídky nebo uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, je splnění této podmínky (případně v součtu s ostatními českými členskými entitami) v praxi méně pravděpodobné.

Další podmínka efektivní daňové sazby je splněna, pokud zjednodušená efektivní daňová sazba činí alespoň:

- 15 % pro výkazní období započaté v roce 2024,
- 16 % pro výkazní období započaté v roce 2025,
- 17 % pro výkazní období započaté v roce 2026.

Tato efektivní daňová sazba se vypočítá zjednodušeně jako podíl zahrnutých daní uvedených v kvalifikovaných finančních výkazech jednotlivých českých členských entit (případně po zákonem určených úpravách) a výsledku hospodaření před zdaněním v kvalifikované zprávě podle zemí za ČR pro dané období.⁴

V této souvislosti upozorňujeme, že součástí zahrnutých daní není jen splatná daň, ale i náklad nebo výnos z titulu odložené daně. Jinými slovy, i když je aktuální splatná daň díky uplatněným slevám nebo odčitatelným položkám nízká nebo nulová, neznamená to nutně, že pro účely dorovnávacích daní bude částka zahrnutých daní také nízká nebo nulová. Mohou existovat případy, kdy bude v kvalifikovaných finančních výkazech vykázán náklad z titulu odložené daně (např. uplatnění dříve rozeznané odložené daňové pohledávky nebo rozeznání nového odloženého daňového dluhu). Tento náklad pak navyšuje hodnotu zahrnutých daní.

Poslední podmínka běžného zisku je pak splněna, pokud je celkový výsledek hospodaření před zdaněním za celou ČR (resp. všechny české členské entity) menší nebo roven tzv. zisku vyloučenému na základě ekonomické podstaty. Celkový výsledek hospodaření

před zdaněním je údaj, který nalezneme v CbC reportingu.⁵ Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty však v CbC reportingu nenajdeme a budeme ho muset určit jako součet následujících hodnot:

- vyňatých mzdových nákladů, tj. určené % způsobilých mzdových nákladů⁶ (kromě např. těch, které jsou aktivovány do hodnoty způsobilých hmotných aktiv), a
- vyňatých hmotných aktiv, tj. určené % účetní zůstatkové hodnoty způsobilých hmotných aktiv umístěných v ČR (s výjimkou např. pozemku a nemovitostí držených za účelem prodeje, pronájmu nebo investice). Vykázání takových nemovitostí upravuje např. IAS 40 nebo IFRS 5, nicméně v této souvislosti je nutno upozornit, že zákon o dorovnávacích daních neodkazuje na žádný standard IFRS nebo podobnou metodiku, tj. v případě použití např. českého účetního rámce pro konsolidaci je třeba taková aktiva identifikovat ve standardní kategorii pozemků a budov.

Konkrétní hodnota pro výpočet zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty se potom liší podle jednotlivých let:

- Za rok 2024 součet
9,8% způsobilých mzdových nákladů všech českých členských entit skupiny a
7,8% způsobilých hmotných aktiv všech českých členských entit
- Za rok 2025 součet
9,6% způsobilých mzdových nákladů všech českých členských entit skupiny a
7,6% způsobilých hmotných aktiv všech českých členských entit
- Za rok 2026 součet
9,4% způsobilých mzdových nákladů všech českých členských entit skupiny a
7,4% způsobilých hmotných aktiv všech českých členských entit.

Pokud má skupina výkazní období stanovené jako hospodářský rok, potom se postupuje tak, že se procentuální hodnoty stanovené pro příslušný kalendářní rok použijí pro všechna výkazní období započatá v daném kalendářním roce. Jinými slovy, všechna období započatá např. v kalendářním roce 2024 budou vycházet ze sazeb 9,8%, resp. 7,8%, a v jeho průběhu se tyto sazby měnit nebudou, přestože období bude zahrnovat i část kalendářního roku 2025.

U podmínky běžného zisku je tedy třeba vzít do úvahy, že byť entity, které čerpají investiční pobídky nebo uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, mají poměrně nízké daňové povinnosti

3 Výkazní období poplatníka se ve většině případů stanovuje jako účetní období, za které nejvyšší mateřská entita skupiny sestavuje konsolidovanou účetní závěrku.

4 V některých případech může být hodnota výsledku hospodaření před zdaněním předmětem dalších úprav.

5 Op. cit. sub 4.

6 V této souvislosti upozorňujeme, že pojem způsobilé mzdové náklady je poměrně široký a jeho výpočet je velmi komplexní. Zákon o dorovnávacích daních totiž např. za tzv. pracovníka považuje nejen zaměstnance, ale i nezávislého dodavatele, pokud se podílí na běžných provozních činnostech dané entity. Komentář OECD tuto problematiku rozpracovává a upřesňuje ještě dále a ve větším detailu.

nosti vůči svým ziskům (tj. jejich efektivní daň může být výrazně nižší než 15 %), většinou disponují vysokou hodnotou hmotných aktiv a také vysokými mzdovými náklady. V rámci výpočtu podmínky běžného zisku pro přechodný bezpečný přístup za celou ČR tak mohou těmito ukazateli významně přispět k vyššímu zisku vyloučenému na základě ekonomické podstaty, a tím tedy k jejímu splnění.

Pokud skupina za všechny členské entity v ČR naplní některou z uvedených podmínek přechodného bezpečného přístavu, pak platí, že jurisdikční dorovnávací daň skupiny pro ČR bude nulová. Nicméně ani v takovém případě se poplatníci nevyhnou podáním na finanční úřad.

Výpočet české dorovnávací daně

Pokud velká nadnárodní nebo vnitrostátní skupina v úhrnu za všechny entity v ČR nesplní žádnou z výjimek z povinnosti vypočítat jurisdikční dorovnávací daň skupiny, potom je třeba se ponořit do zákona o dorovnávacích daních hlouběji a opět v součtu za všechny členské entity v ČR provést výpočet české dorovnávací daně.

Kalkulace české dorovnávací daně začíná určením efektivní daňové sazby skupiny v úhrnu za všechny členské entity patřící do konkrétní nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny, resp. podskupiny umístěné v ČR, a to v základu následujícím způsobem:

$$\text{Efektivní daňová sazba} = \frac{\text{Upravená výše zahrnutých daní za všechny členské entity v ČR}}{\text{Jurisdikční kvalifikovaný zisk za všechny členské entity v ČR}}$$

Samotný výpočet se možná jeví jako zřejmý a jednoduchý, ale nejvíce práce čeká každou skupinu, resp. členskou entitu, při stanovení čitatele a jmenovatele tohoto zlomku. Hodnoty z finančních výkazů pro konsolidaci jednotlivých členských entit je třeba často upravovat a některé úpravy, zejména v oblasti zahrnutých daní, jsou velmi komplexní.

Spočtenou efektivní daňovou sazbu zaokrouhlíme na čtyři platná desetinná místa a porovnáme ji s minimální sazbou dorovnávací daně, která činí 15 %. Pokud je efektivní daňová sazba v součtu za všechny členské entity v ČR vyšší než 15 %, dále ve výpočtu nepokračujeme a jednotlivé členské entity nebudou v ČR českou dorovnávací daň platit. Samozřejmě však nelze vyloučit, že daně členské entitě nebude stanovena přiřazovaná (resp. globální) dorovnávací daň podle dalších pravidel.

Nicméně jak již bylo opakovaně zmíněno, entity, které čerpají investiční pobídky nebo uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, mohou ve výše uvedeném výpočtu významně snižovat čitatele, a tím způsobit, že se česká dorovnávací daň platit bude, protože vypočtená efektivní daňová sazba skupiny limitu 15 % nedosáhne. Nicméně ani v tomto momentě není třeba ztrácet naději,

protože samotný výpočet výsledné české dorovnávací daně opět ovlivňuje zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty popsaný výše.

Pokud je vypočtená efektivní daňová sazba skupiny nižší než 15 %, česká dorovnávací daň se v následujícím kroku vypočítá jako jurisdikční nadměrný zisk vynásobený sazbou dorovnávací daně. Jurisdikční nadměrný zisk chápeme jako rozdíl mezi kvalifikovaným ziskem skupiny a právě ziskem vyloučeným na základě ekonomické podstaty za všechny členské entity patřící do konkrétní skupiny či podskupiny v ČR. Sazba české dorovnávací daně se pak určí jako rozdíl mezi minimální sazbou 15 % a vypočtenou efektivní sazbou. Pokud bychom si chtěli výpočet znázornit, vzorec vypadá následujícím způsobem:

$$\text{Česká dorovnávací daň} = (\text{kvalifikovaný zisk} - \text{zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty}) * (15\% - \text{efektivní daňová sazba})$$

Je tedy zřejmé, že výši české dorovnávací daně zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty ovlivňuje velmi výrazně a společnosti, které čerpají investiční pobídky, resp. uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, mohou tento zisk svými mzdovými náklady a účetní hodnotou aktiv významně zvýšit.

Pro úplnost uvádíme, že zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty se počítá stejným způsobem, jaký je popsán výše u přechodného pravidla bezpečného přístavu založeného na informacích obsažených ve zprávě podle zemí. S tím, že obecně se uplatňuje hodnota 5 % způsobilých mzdových nákladů a 5 % způsobilých hmotných aktiv v součtu za všechny české členské entity skupiny, resp. podskupiny. Nicméně i zde lze v počátečních obdobích využít výhodnější sazbu a namísto koeficientů ve výši 5 % použít koeficienty stanovené v příloze č. 1 k zákonu o dorovnávacích daních. Hodnoty se postupně snižují z 9,8 % (resp. 7,8 %) pro rok 2024 až po hodnotu ve výši 5,8 % (resp. 5,4 %) v roce 2032. Pro rok 2033 se potom již uplatní zákonný limit ve výši 5 %. Tato vstřícnější úprava tedy platí pouze pro zdaňovací období kalendářních let 2024 až 2032 s tím, že v případě hospodářského roku se procentuální hodnoty fixují dle kalendářního roku, kdy výkazní období započalo (jak již bylo popsáno výše). Uvedené ustanovení tak v počátečních obdobích umožňuje přechodné navýšení procentuálních hodnot, na jejichž základě je určována vyňatá částka mzdových nákladů a vyňatá částka hmotných aktiv členské entity. Tím dochází k navýšení zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty, a tím tedy ke snížení případné české dorovnávací daně skupiny v těchto letech.

Alokace české dorovnávací daně

V souvislosti s výpočtem české dorovnávací daně je však nutné poznamenat, že skutečnost, že se za celou ČR bude platit česká dorovnávací daň, ještě neznamená, že každá z českých členských entit bude daň opravdu platit. Po výpočtu české dorovnávací daně totiž přichází na řadu výpočet podílu každé jednotlivé české členské entity na celkové částce české dorovnávací daně. Pokud

se máme vyjádřit lidovou formou, potom českou dorovnávací daň platí pouze ta česká členská entita, která „za ni může“. Slovy zákona o dorovnávacích daních se jedná o podíl poplatníka na celkové tuzemské vnitrostátní dorovnávací dani, jenž se vypočte jako tzv. alokační částka, kterou znázorňuje následující vzorec:

Alokační částka = kvalifikovaný zisk⁷ poplatníka * (15% – efektivní daňová sazba poplatníka)

Podíl poplatníka = česká dorovnávací daň * (alokační částka poplatníka / suma alokačních částek všech poplatníků v ČR)

Alokační částku tedy bude počítat pouze ta česká členská entita, jejíž efektivní daňová sazba je nižší než 15%. V případě, že je efektivní daňová sazba poplatníka vyšší než 15%, bude jeho alokační částka ve výši nula (rozdíl 15% a efektivní daňové sazby poplatníka ve výše uvedeném vzorci nemůže nabývat záporných hodnot). Z tohoto postupu vyplývá, že pokud poplatník, který čerpá investiční pobídku nebo který uplatňuje odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, eviduje vlastní efektivní daňovou sazbu nižší než 15%, bude na něj česká dorovnávací daň alokována a v návaznosti na konkrétní situaci skupiny může být potenciálně i jedinou entitou, která v ČR dorovnávací daň odvede.

Úvahy o optimální výši zahrnuté daně

Jak při posuzování podmínek přechodného pravidla bezpečného přístavu, tak při skutečném výpočtu české dorovnávací daně je klíčové vědět, že výpočty provádíme v úhrnu za všechny členské entity patřící do dané skupiny či podskupiny umístěné v ČR. Pokud tedy společnost, která čerpá investiční pobídky nebo uplatňuje odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, není v ČR jedinou členskou entitou, potom je nutné při stanovení dopadů dorovnávacích daní posuzovat všechny tyto české členské entity dohromady, a ne pouze izolovaně každou entitu zvlášť.

V praxi se jeví jako racionální úvaha, aby tyto entity nečerpaly investiční pobídky, resp. odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, v plné výši,⁸ protože částky, které ušetří na dani z příjmů právnických osob, budou doplácet na dorovnávací dani, případně nesplní podmínku přechodného pravidla bezpečného přístavu. Stanovit hodnotu, která nemá být čerpána, je však nesmírně komplexní úkol a je třeba brát v potaz např.:

- pozici a počet jednotlivých členských entit v ČR,
- výši sazby daně, která je v dani z příjmů právnických osob 21%, ale v dorovnávací dani se liší za každé období dle aktuální situace ve skupině (efektivní sazba dorovnávací daně je navíc ovlivněna odloženou daní),
- každá z daní je počítána z odlišného základu atd.

Důvodem, proč zástupci společností v situaci, kdy je v ČR více členských entit z jedné skupiny, nejsou schopni v době podání přiznání k dani z příjmů právnických osob adekvátně odhadnout, jakou část investiční pobídky, resp. odpočtu na výzkum a vývoj, v daném období uplatnit či neuplatnit, je fakt, že nemají v daný moment k dispozici relevantní informace za všechny české členské entity a správnost jejich úsudku je v tomto smyslu založena víceméně na odhadu. V případě odpočtu na výzkum a vývoj je pak postup ještě komplikovanější tím, že do roku 2025⁹ platí, že pokud má společnost dostatečně vysoký základ daně a odčitatelnou položku daného období dobrovolně neuplatní v maximální možné výši, nelze takto neuplatněný nárok převést do dalších období a společnost jej pro další období ztrácí. Náročné je pak především vstupní období skupiny, kdy lokální management nemůže vycházet ani ze zkušenosti minulých let.

Členská entita může¹⁰ případně dodatečně snížit svou daň z příjmů právnických osob za předchozí rok formou douplatnění slevy na dani z titulu investičních pobídek nebo odčitatelné položky v dodatečném daňovém přiznání na daň nižší. Takové dodatečné snížení daně z příjmů právnických osob má však v rámci výpočtu dorovnávací daně svůj vlastní režim. V každém případě se snížení daně z příjmů minulých let projeví v dorovnávací dani až v období, kdy je dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob fakticky podáno, resp. kdy je snížení daně zaúčtováno. Znamená to, že z tohoto důvodu se nepodává dodatečné daňové přiznání k dorovnávací dani za minulá léta. Snížení daně z příjmů právnických osob za předchozí období se propíše buď jako snížení aktuální zahrnované daně (možnost, pokud je snížení méně než 1 mil. eur),¹¹ nebo jako přepočtení efektivní sazby a dorovnávací daně minulého období, které se však projeví v aktuálním daňovém přiznání k dorovnávací dani jako dodatečná dorovnávací daň skupiny.

Specifický režim odložené daně pro příjemce investiční pobídky ve vstupním období skupiny

Úprava hodnot odložené daně z finančních výkazů je v rámci výpočtu dorovnávacích daní jednoznačně jednou z nejtěžších disciplín. Zvláštní režim pak platí pro vstupní období, kterým se pro účely § 141 odst. 1 ZDD chápe v souladu s modelovými pravidly OECD období, kdy poplatník přestane plnit podmínku přechodného bezpečného přístavu a poprvé počítá plný výpočet dorovnávací daně. Aby se skupinám usnadnil vstup do působnosti zákona o dorovnávacích daních, je v otázce odložených daní aplikován zjednodušený přístup, který skupině umožňuje pro účely určení efektivní daňové sazby skupiny v rámci vstupního období převzít odložené daňové pohledávky a odložené daňové dluhy z předchozích let tak, jak jsou na jeho počátku vykázány, a neprovádět u počátečního stavu odlo-

7 Pokud poplatník dosáhl kvalifikované ztráty, alokační částka je nula.

8 Za podmínek zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

9 Sněmovní tisk 926/0, vl. n. z., o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele.

10 Dodatečné uplatnění je možné za splnění určitých podmínek, přičemž opatrnosti je třeba především u slevy na dani z titulu investičních pobídek

11 Dále viz čl. 4.6 OECD modelových pravidel.

žených daní jinak složité úpravy.¹² Aniž bychom se této problematice věnovali v dalším detailu, upozorňujeme, že odložená daňová pohledávka či odložený daňový dluh se pro účely plnohodnotného výpočtu české dorovnávací daně zohlední ve výši určené na základě minimální daňové sazby, tj. 15 %, a může obsahovat i částky odložené daňové pohledávky, která sice nebyla z principu opatrnosti zaúčtována, ale byla pouze vykázána v příloze účetní závěrky. Zvláštní režim pak platí pro odloženou daňovou pohledávku související s daňovými ztrátami. Naproti tomu při zjednodušeném výpočtu podmínek přechodného bezpečného přístavu se vychází ze zaúčtované částky odložených daní (náklad nebo výnos vykázány v kvalifikovaných finančních výkazech, které byly použity pro přípravu CbC reportingu) a k žádné úpravě na minimální daňovou sazbu 15 % ani k zohlednění nerozeznané odložené daňové pohledávky v příloze účetní závěrky nedochází.

Ustanovení, které řeší zacházení s odloženými daňovými pohledávkami ve vstupním období a ve všech následujících výkazních obdobích, dále stanoví zvláštní režim také pro odloženou daňovou pohledávku vykázanou z titulu daňových zvýhodnění a jiných daňových úlev. Tato zvláštní pravidla platí nejen pro výpočet dorovnávací daně, ale i pro ověření podmínek přechodného bezpečného přístavu. Pokud tedy v souvislosti s uplatněním slevy na dani z titulu investičních pobídek nebo vznikem odčitatelné položky na výzkum a vývoj členská entita účtuje o odložené daňové pohledávce, potom je třeba zpozornět. Dále je třeba pamatovat na to, že se v této oblasti jednotlivé účetní rámce značně liší, např. v IFRS existují tři účetní metody, ze kterých má účetní jednotka při rozeznání odložené daňové pohledávky možnost volby. Není tedy automatické, že by entita, která má investiční pobídky formou slevy na dani nebo odčitatelnou položku na výzkum a vývoj, vykazovala z tohoto titulu odloženou daňovou pohledávku. V otázce úpravy kalkulace dorovnávacích daní a výpočtu podmínek přechodného bezpečného přístavu se tak vracíme zpět k definici daňového zvýhodnění. Znovu připomínáme, že za daňové zvýhodnění pro účely zákona o dorovnávacích daních považujeme slevu na dani z titulu investičních pobídek, ale odčitatelná položka na výzkum a vývoj tuto definici nenaplní.

Je však otázkou, zda by odčitatelná položka na výzkum a vývoj mohla být považována za jinou daňovou úlevu, o které zákon o dorovnávacích daních hovoří. Předmětné ustanovení totiž řeší úpravy odložených daňových pohledávek ve vstupním období, jež vyplývají z „konkrétního nároku na daňové zvýhodnění nebo jiné daňové úlevy“. Bohužel z žádných výkladů dorovnávacích daní není seznatelné, co lze v tomto kontextu za jinou daňovou úlevu považovat a jak tento pojem vykládat. Pokud však vyjdeme z logiky kalkulace celkové výše úpravy odložené daně, která se provádí při výpočtu zahrnutých daní, k úpravám v otázce odčitatelné položky na výzkum a vývoj zde nedochází. Celková výše úpravy odložené daně počítá pouze s vyloučením výnosu, resp. nákladu z odložené daně související s tvorbou a použitím daňového zvýhodnění. Pokud se tedy odložená daň z titulu odčitatel-

né položky na výzkum a vývoj do úprav odložené daně nepromítá (resp. vstupuje do zahrnutých daní bez dalších úprav pouze s přepočtem 15 %), nedává smysl upravovat její hodnotu ani ve vstupním období. Z logiky výpočtu a úprav odložené daně se tak domníváme, že odčitatelná položka na výzkum a vývoj není pro účely dorovnávacích daních považována za daňové zvýhodnění ani za jinou daňovou úlevu, a proto bude mít taková odložená daňová pohledávka a její uplatnění standardní režim, tak jak je popsán v zákoně o dorovnávacích daních.

V případě odložené daňové pohledávky z titulu investičních pobídek ve vstupním období (a ve všech následujících výkazních obdobích) je však situace odlišná a vychází ze správních pokynů OECD, schválených Inkluzivním rámcem pro BEPS ze dne 13. 1. 2025. Podle pravidel pro stanovení výše úpravy odložené daně v rámci detailního výpočtu dorovnávací daně se obecně celkový výnos, resp. náklad, z odložené daně upravuje o částky související s tvorbou a použitím daňového zvýhodnění. Tím tedy dochází obecně ke snížení nebo zvýšení zahrnutých daní, resp. eliminaci vlivu odložené daňové pohledávky, která byla v souvislosti s investiční pobídkou vytvořena (ať už byla zaúčtována, či pouze vykázána v příloze k účetní závěrce). Ve vstupním období se však postupuje specifickým způsobem.

Pokud bylo rozhodnutí o přidělení investiční pobídky uděleno do 30. 11. 2021 a v té souvislosti byla zaúčtována, resp. vykázána, odložená daňová pohledávka na počátku vstupního období, potom se v kalkulaci dorovnávací daně neprovádí žádné úpravy, tj. rozpuštění odložené daňové pohledávky bude zahrnutou daní. Datum 30. 11. 2021 je zřejmě zvoleno proto, že se jedná o datum, kdy se na půdě OECD schválila první modelová pravidla Pilíře II, a úprava tak reaguje na rizika spojená s poskytováním daňových zvýhodnění po přijetí modelových pravidel na úrovni OECD.

Odložená daňová pohledávka z titulu rozhodnutí o přidělení investiční pobídky získaného po 18. 11. 2024, která byla ve finančních výkazech rozeznána na počátku vstupního období, bude mít standardní režim popsán výše a z kalkulace odložené daně bude její rozpuštění v jednotlivých letech zcela vyloučeno. Tato úprava bude aplikována především na skupiny, jejichž vstupní období (tedy první období, kdy budou podléhat pravidlům dorovnávacích daních) nebude rok 2024, ale některé z následujících let.

Zvláštní režim potom platí pro rozhodnutí o udělení investiční pobídky, která byla vydána mezi uvedenými daty, tedy od 1. 12. 2021 do 18. 11. 2024 (včetně), a v této souvislosti byla zaúčtována, resp. vykázána, odložená daňová pohledávka na počátku vstupního období. Pro tyto přísliby platí tzv. přechodná období, která dle zákona začínají od 1. 1. 2024 do 31. 12. 2025 a zároveň skončí do 30. 6. 2027. Tuto složitou dikci si můžeme v případě výkazního období, kterým je kalendářní rok, připodobnit roku 2024 a 2025. V tomto dvouletém přechodném období se rozpuštění odložené daňové pohledávky z titulu investiční pobídky (tedy zvýšení

12 § 141 ZDD.

zahrnutých daní) započítá pouze v úhrnu do výše 20% z celkové původně rozeznané odložené daňové pohledávky za celé toto přechodné období. Po skončení přechodného období již nelze odloženou daňovou pohledávku z titulu investiční pobídky rozeznanou na počátku vstupního období jakkoli zohlednit.

Vzhledem ke komplexnosti úpravy uvádíme ilustrativní příklad české členské entity, která v souvislosti s přijetím investiční pobídky v roce 2022 rozeznala odloženou daňovou pohledávku v částce 1 mil. Kč (v případě detailního výpočtu odložené daně přepočteno na minimální daňovou sazbu 15%) a jejímž výkazním obdobím je kalendářní rok. Postup, který by měla taková entita při výpočtu zahrnutých daní zvolit, je následující:

- Celkový limit pro přechodné období let 2024 a 2025 činí v úhrnu 1 mil. Kč * 20% = 200 tis. Kč.
- V roce 2024 bude odložená daňová pohledávka z titulu investiční pobídky rozpuštěna ve výši 150 tis. Kč – celá tato částka může být zohledněna ve výpočtu zahrnutých daní jako náklad na daň, a zlepšit tak pozici příjemce investičních pobídek pro účely výpočtu české dorovnávací daně.
- V roce 2025 se rozpustí dalších 100 tis. Kč z celkové částky odložené daňové pohledávky, v tomto období však lze započítat

do kalkulace zahrnutých daní pouze 50 tis. Kč (tedy tak, aby v úhrnu za obě přechodná období nebyl překročen limit 200 tis. Kč).

- Od roku 2026 již nelze do zahrnutých daní zohlednit žádné další rozpouštění odložené daňové pohledávky.

Závěrem je vhodné opět upozornit, že stejný postup při zohlednění odložené daně z titulu investiční pobídky platí nejen pro detailní výpočet české dorovnávací daně, ale také při aplikaci pravidla přechodného bezpečného přístavu založeného na informacích obsažených ve zprávě podle zemí, tedy konkrétně podmínky efektivní daňové sazby popsané výše.

Zákon o dorovnávacích daních a jeho aplikace jsou nesmírně komplexní a plně detailních úprav v návaznosti na konkrétní situace, proto je třeba článek vnímat spíše jako indikativní úvod do problematiky než jako komplexní řešení pro poplatníky, kteří jsou příjemci investičních pobídek či uplatňují odčitatelnou položku na výzkum a vývoj. Dále je třeba upozornit, že článek vychází z aktuálních výkladů a názorů odborné veřejnosti, případně Finanční správy, a nelze vyloučit, že se tyto postupy v budoucnu změní. ■

Metoda odložené daně – proč a jak?

Odložená daň je účetním nástrojem pramenícím ze zásady aktuálnosti. Jedná se o účetní metodu zachycení efektu daně ze zisku v účetnictví, jejíž použití mj. vede k časovému rozlišení nákladu z titulu daně ze zisku. Přestože lze u metody odložené daně vnímat jisté paralely ke standardnímu časovému rozlišení nákladů nebo třeba i k rezervám, jedná se o paralely pouze povrchové a metodu odložené daně v celé její šíři lze v zásadě označit za unikátní.



Ing. Richard Stiebal,
Ministerstvo financí ČR,
odbor Účetnictví, oceňování
a související odborné profese

Metoda odložené daně je rovněž mnohdy považována za relativně složitou účetní záležitost, čemuž zřejmě nepomáhá ani sku-

tečnost, že při klíčové fázi procesu vyčíslení odložené daně – porovnání účetních hodnot a daňových základů aktiv a dluhů – nemusí být na první pohled ani zřetelná elementární myšlenka této metody, totiž již zmíněné časové rozlišení nákladu z titulu daně ze zisku. V tomto článku je tedy jednak na pozadí zásady aktuálnosti odvozena potřeba pro nástroj odložené daně v účetním výkaznictví, a jednak jsou zde i rozebírány konkrétní postupy pro identifikaci, výpočet a vykázání odložené daně.¹

1. Odložená daň a výkaz zisku a ztráty

Pro zjištění základu daně z příjmů právnických osob se podle § 23 ZDP u poplatníků vedoucích účetnictví vychází z výsledku hospo-

¹ Převážná část textu se zaměřuje na metodu odložené daně obecně, a proto je v zásadě nezávislá na konkrétní právní úpravě účetnictví nebo účetním rámci. Příklady a další ilustrace se nicméně implicitně opírají o zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

daření. Daňové předpisy však stanoví mnohdy vlastní pravidla pro daňovou uznatelnost výnosů a nákladů. Z důvodu existence speciálních daňových pravidel lze tak pro účely dalšího textu rozoznat tři situace:

1. výnos (náklad) je zdanitelný (daňově uznatelný) v účetním období, ve kterém je zachycen v účetnictví,
2. výnos (náklad) je zdanitelný (daňově uznatelný) v jiném účetním období, než ve kterém je zachycen v účetnictví, nebo
3. výnos (náklad) není zdanitelný (daňově uznatelný) v žádném účetním období.

Ze základu daně, který se může z důvodů uvedených v bodech 2. a 3. lišit od účetního výsledku hospodaření, se následně zjistí výsledná daň. Tato částka daně z příjmů právnických osob z daňového přiznání se poté v účetnictví označí jako splatná daň z příjmů a ve výkazu zisku a ztráty se ve stejnojmenné položce vykáže jako náklad toho účetního období, za které byla daň stanovena. Nabízí se otázka, zdali je pro účely účetnictví tento způsob zachycení nákladu z titulu daně ze zisku (bez dalšího) vždy žádoucí – a pokud ne, tak podle jakého klíče tento náklad upravit, resp. časově rozlišit.

Pro ilustraci bude nyní obecně uvažován výnos zachycený v účetnictví v roce 20X1, který se ale stane zdanitelným až při přijetí souvisejících peněz.² Peníze jsou následně přijaty až v roce 20X2, což znamená, že daňový efekt tohoto výnosu (tj. povinnost odvést daň) se projeví až ve výsledku hospodaření za rok 20X2, a to v položce splatné daně z příjmů. V závěru tedy dochází k tomu, že předmětný výnos je sice v účetnictví zachycen na akruální bázi, jeho daňový efekt je ale zachycen v podstatě na peněžní bázi.

Na tuto a podobné diskrepance reaguje metoda odložené daně, jejíž použití by mělo zajistit to, že daňový efekt³ zůstane spjat s příčinným výnosem nebo nákladem i tehdy, kdy by mohly daňové předpisy tuto vazbu přetrhnout. Odložená daň tudíž reaguje na situaci uvedenou v bodě 2. výčtu výše. Co se týče bodu 1., tak v takové situaci nedochází k odtržení daňového efektu od příčinného výnosu nebo nákladu, neboť se účetní a daňový pohled na výnos nebo náklad na úrovni účetního období nerozcházejí. U bodu 3. pak nemůže metoda odložené daně posloužit, neboť neexistuje žádný daňový efekt, který by bylo možné či nutné přiřazovat příčinnému výnosu nebo nákladu, protože daný výnos či náklad do daňového základu nevstoupí nikdy.

Při použití metody odložené daně nicméně nedochází k přímé korekci položky splatné daně z příjmů – ta bude i nadále odpovídat výsledné částce daně z daňového přiznání.⁴ Metoda odložené daně koriguje splatnou daň z příjmů odděleně – v položce odlo-

žená daň z příjmů – a právě až součet obou těchto položek představuje náklad z titulu daně z příjmů, který lépe reflektuje zásadu akruálnosti. Pro zajímavost lze dodat, že zatímco podle příloh č. 2 a 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“), by měla účetní jednotka uvést již ve výkazu zisku a ztráty splatnou a odloženou daň z příjmů odděleně, ve výkazu úplného výsledku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) je v části výsledovky zpravidla uváděna pouze jedna položka zahrnující splatnou i odloženou daň ze zisku. Rozdělení na obě části je pak pro uživatele dostupné až v příloze.

V ilustraci uvedené výše by správným řešením bylo přesunout daňový efekt z roku 20X2 do roku 20X1. V účetnictví by toho bylo konkrétně dosaženo tak, že by se prostřednictvím výsledkové položky odložené daně z příjmů celkový daňový náklad v roce 20X1 nejprve zvýšil, načež by se naopak v roce 20X2 snížil. Tento přesun daňového efektu mezi obdobími je znázorněn na výkazech zisku a ztráty níže (uvažován výnos ve výši 1 000 a sazba daně 21 %). Celkový daňový náklad, který za rok 20X1 činí 210 a za rok 20X2 je nulový, více odpovídá účetnímu výsledku hospodaření. Jelikož se jedná o korekci splatné daně z příjmů, která je nákladového charakteru, je i odložená daň z příjmů ve výkazu zisku a ztráty klasifikována jako nákladová položka. Pokud za určité účetní období snížení nákladu z titulu odložené daně převáží nad nákladem z daně splatné, může být celkový náklad z titulu daně ze zisku za dané období záporný. Nejedná se přitom o nijak výjimečnou situaci.

Výkaz zisku a ztráty za rok 20X1		Výkaz zisku a ztráty za rok 20X2	
V – poskytnuté služby	1 000	V – poskytnuté služby	0
VH před zdaněním	1 000	VH před zdaněním	0
N – splatná daň	0	N – splatná daň	210
N – odložená daň	210	N – odložená daň	-210
VH po zdanění	790	VH po zdanění	0

Klíčem k časovému rozlišení nákladu z titulu daně ze zisku je tudíž samotný příčinný výnos nebo náklad, resp. účetní období, ve kterém je tento výnos nebo náklad v účetnictví zachycen. Ačkoli je

2 Konkrétně se může např. jednat o zaúčtované, ale doposud neuhrazené smluvní příslušenství pohledávek, jako jsou úroky z prodlžení podle § 23 odst. 3 písm. b) bodu 1. ZDP.

3 Daňovým efektem výnosu se rozumí povinnost odvést z výnosu daň, zatímco daňovým efektem nákladu se rozumí úspora na dani z důvodu daňové uznatelnosti nákladu.

4 Zde je možné poukázat pro změnu na analogii se způsobem, jakým jsou korigovány výrobní náklady v druhovém členění nákladu. Ani u výroby nedochází k přímé korekci jednotlivých položek nákladů, nýbrž je zde korekce provedena prostřednictvím položky změny stavu zásob vlastní činnosti.

podstata metody odložené daně dobře patrná při výkladu z pohledu výkazu zisku a ztráty, je tento přístup k identifikaci a vyčíslení odložené daně v současnosti již považován za překonaný. Namísto toho se tituly vzniku odložené daně zjišťují z rozvahy, a proto je další část textu věnována právě rozvaze.

2. Odložená daň a rozvaha

U rozvahy lze odloženou daň rozebrat ve dvou rovinách: jednak v rovině samotné odložené daně jakožto aktiva nebo dluhu účetní jednotky, jednak v rovině ostatních aktiv a dluhů jako potenciálních titulů vzniku odložené daně.

Odložená daňová pohledávka a odložený daňový dluh

Ve srovnání s odloženou daní jako výsledkovou položkou je interpretace aktiva nebo dluhu vzniklého z použití metody odložené daně poněkud ošemetnější. Pro takové aktivum se v České republice používá zavedený název odložená daňová pohledávka, pro dluh pak odložený daňový dluh (dříve závazek). Hned na úvod může napomoci vnímat dané pojmy spíše jako aktivum (dluh) z použití metody odložené daně – tedy je zde metoda, jejíž použití je spojeno s rozpoznáním aktiva nebo dluhu v účetnictví.⁵ Dále lze namítat, že přívlastek „odložená“ vyhovuje věcně spíše jen dluhu, přičemž pro aktivum se zdá být přílehavějším přívlastek „předplacená“. V žádném případě to však neznamená, že by správce daně evidoval u poplatníka vzhledem k metodě odložené daně jakoukoli zálohu na daň nebo daňovou povinnost s odloženou splatností. O předplacení daně nebo její odložený odvod se jedná jen a pouze z účetního hlediska ve vazbě na zásadu aktuálnosti. I přes tuto kritiku stávajícího názvosloví jsou v dalším textu používány zavedené názvy odložená daňová pohledávka a odložený daňový dluh.

Nejprve je věnována pozornost odloženému daňovému dluhu. Odložený daňový dluh vzniká tehdy, když k

- daňovému efektu výnosu (tj. povinnosti odvést z výnosu daň) dochází později než v účetním období, ve kterém je zachycen předmětný výnos, nebo
- daňovému efektu nákladu (tj. úspore na dani z důvodu daňové uznatelnosti nákladu) dochází dříve než v účetním období, ve kterém je zachycen předmětný náklad.

Stejně jako u splatné daně je i u odloženého daňového dluhu protistranou stát. Zatímco splatná daň je vypořádána odvodem příslušné částky daně státu, odložený daňový dluh je nejprve vypořádán jeho transformací na splatnou daň, která je už poté standardně odvedena státu. Naprosto stěžejní je přitom určení okamžiku vzniku odloženého daňového dluhu. Pro ilustraci bude

opět využita výše uvedená modelová situace, ve které se stává výnos zdanitelným až při přijetí peněz. Pro identifikaci dluhu v této situaci je nutné vnímat, že příčinou daňového efektu je realizace výnosu v roce 20X1, přičemž přijetí peněz v roce 20X2 už má vliv pouze na splatnost tohoto dluhu. Účetní jednotka tedy už v období realizace výnosu v roce 20X1 s dostatečnou jistotou ví, že daný výnos bude muset zdanit, a proto jí vzniká dluh už v tomto období. Uvedená situace odpovídá první odrážce z výčtu.

Pro ilustraci druhé odrážky bude uvažována odlišná situace. Účetní jednotka pořídila a v prosinci roku 20X1 zařadila do užívání automobil. Podle vnitřní směrnice účetní jednotky bude první účetní opis připadat na leden 20X2, daňový odpis za rok 20X1 byl uplatněn. Za rok 20X1 tedy došlo k úspoře na dani ze zisku, ačkoli v účetnictví nebyl zachycen žádný náklad. Z jakého důvodu ovšem u účetní jednotky vznikl odložený daňový dluh již ke konci roku 20X1? Za předpokladu, že automobil v horizontu několika následujících let vygeneruje výnosy přesně ve výši vstupní ceny, bude možné proti těmto výnosům uplatnit pouze zbývající část vstupní ceny, neboť část již byla uplatněna formou daňového odpisu za rok 20X1. Časem tedy opravdu dojde k tomu, že účetní jednotka bude muset odvést daň, a to z důvodu rychlejšího daňového odpisování. Opět jako v předchozí situaci dluh vzniká už v roce 20X1 a následné užívání automobilu a jeho odpisování ovlivní pouze splatnost tohoto dluhu.

Odložený daňový dluh lze obecně interpretovat tak, že představuje nahromaděné daňové efekty z minulosti, kdy účetní jednotka odváděla nižší daň ze zisku, než která by odpovídala účetnímu výsledku hospodaření. Tyto efekty však účetní jednotku časem doženou a budoucí odvody daně budou naopak vyšší než ty, které by odpovídaly budoucímu účetnímu výsledku hospodaření.

Co se týče odložené daňové pohledávky, ta vzniká z opačných důvodů, a to tehdy, když k

- daňovému efektu výnosu dochází dříve než v účetním období, ve kterém je zachycen předmětný výnos, nebo
- daňovému efektu nákladu dochází později než v účetním období, ve kterém je zachycen předmětný náklad.⁶

Odloženou daňovou pohledávku lze analogicky interpretovat tak, že představuje nahromaděné daňové efekty z minulosti, kdy účetní jednotka odváděla vyšší daň ze zisku, než která by odpovídala účetnímu výsledku hospodaření. Tyto efekty však bude mít účetní jednotka možnost časem využít a budoucí odvody budou naopak nižší než ty, které by odpovídaly budoucímu účetnímu výsledku hospodaření.

U odložené daňové pohledávky je protistranou opět stát. Je to však způsob realizace tohoto aktiva, kvůli kterému je částí odborně

5 V návrhu nového zákona o účetnictví (viz Ministerstvo financí ČR. *Nový zákon o účetnictví*. 2025. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/ucetnictvi/nova-ucetni-legislativa-soukromeho-a-verejneho-sek/pravni-predpisy/novy-zakon-o-ucetnictvi>) se již objevuje nová terminologie, konkrétně se jedná o nové pojmy aktivum z odložené daně a dluh z odložené daně, které jednak více odpovídají anglickým názvům (*deferred tax asset* a *deferred tax liability*), a jednak mohou vést k potlačení diskusí o tom, zda je slovo „pohledávka“ v daném kontextu vyhovující.

6 Na uvedené je nutné pohlížet tak, že pokud by došlo např. u automobilu k účetnímu odpisu ve výši 40 a k daňovému odpisu ve výši 100, odtržení daňového efektu je pouze v rozdílu, tedy u nákladu ve výši 60.

veřejnosti zpochybnováno označení tohoto aktiva jako pohledávky. K realizaci odložené daňové pohledávky totiž dochází tak, že se o ni v budoucnu sníží dlužná splatná daň. S odloženou daňovou pohledávkou je dále spojen ještě další problém – jelikož musí k realizaci odložené daňové pohledávky existovat v období jejího uplatnění dostatečný zdanitelný zisk a z něj plynoucí splatná daň, je nutné testovat odloženou daňovou pohledávku z hlediska její budoucí uplatnitelnosti.⁷ Při tomto posouzení by účetní jednotka měla vzít v potaz mj. období expirace titulů, z nichž odložená daňová pohledávka plyne, což platí především pro daňovou ztrátu a další daňové odpočty. Odloženou daňovou pohledávku nebo její část, u které se nepředpokládá její uplatnění, není možné vykázat jako aktivum, a to z důvodu nepravděpodobného vzniku budoucího ekonomického užitku, tj. snížení splatné daně.

Na závěr této části je zmíněn ještě jeden možný pohled na odloženou daňovou pohledávku a odložený daňový dluh. Podle některých zahraničních autorů⁸ je možné nahlížet na tyto položky jako na bezúročnou půjčku – odložená daňová pohledávka představuje poskytnutou bezúročnou půjčku státu, odložený daňový dluh pak přijatou bezúročnou půjčku od státu. Tato myšlenka se opírá o skutečnost, že stát prostřednictvím daňových předpisů v některých případech akceleruje a v jiných případech naopak odsouvá odvody daně ze zisku ve srovnání s tím, jak by probíhaly peněžní toky, pokud by se splatná daň zjišťovala přímo z účetního výsledku hospodaření. V souvislosti s tím lze upozornit na to, že z širšího hlediska vznik a existence odloženého daňového dluhu neznámá pro účetní jednotku v zásadě nic negativního. Účetní jednotka totiž může neodvedenou částku peněz až do doby pozdějšího odvodu daně ze zisku investovat a dosáhnout tím dodatečného výnosu. Pro odloženou daňovou pohledávku to platí opačně.

Rozvahový přístup a koncept přechodných rozdílů

Pro zjištění titulů vzniku odložené daně je pro účetní jednotku praktičtější vycházet z rozvahy. Neznámá to však, že by tímto postupem byla potlačena myšlenka časového rozlišení nákladu z titulu daně ze zisku – ta je dokonce díky danému přístupu naplněna ještě o něco lépe. Z důvodu provázanosti vzniku výnosu s přírůstkem hodnoty aktiva nebo úbytkem hodnoty dluhu a provázanosti vzniku nákladu s úbytkem hodnoty aktiva nebo přírůstkem hodnoty dluhu je možné docílit správného vyčíslení odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového dluhu s použitím dostupných informací o aktivech a dlužích účetní jednotky. Tento postup přitom zahrnuje následující kroky:

1. zjištění účetní hodnoty jednotlivých aktiv a dluhů,
2. určení daňové základny jednotlivých aktiv a dluhů,
3. identifikace rozdílů mezi účetními hodnotami a daňovými základnami jednotlivých aktiv a dluhů,
4. klasifikace těchto rozdílů a
5. vyčíslení výsledné odložené daně.

První krok je záležitostí správného použití účetních metod pro ocenění aktiv a dluhů k rozvahovému dni. Účetní hodnoty aktiv a dluhů se tedy jednoduše převezmou z rozvahy.

Druhý krok naopak představuje něco specifického pouze pro metodu odložené daně a pojem daňová základna se jinde nepoužívá. Určení daňové základny představuje stěžejní krok a může být s ohledem na různé způsoby realizace aktiv a vypořádání dluhů poměrně složité. V českém prostředí je určení daňové základny navíc ztíženo tím, že vymezení daňové základny v § 59 odst. 3 vyhlášky zdaleka nepostačuje pro různé typy aktiv a dluhů; v daném ustanovení je pouze uvedeno, že „*daňovou základnou aktiv, popřípadě pasiv je hodnota těchto aktiv, popřípadě pasiv uplatnitelná v budoucnosti pro daňové účely*“. Oporu je tak nutné hledat jinde, např. v IAS 12 *Daně ze zisku*, který se určení daňové základny věnuje detailně. Způsobu určení daňové základny je věnován prostor dále v textu.

Třetí krok spočívá v porovnání účetních hodnot jednotlivých aktiv a dluhů s jejich daňovými základnami. Jakmile mezi nimi existuje u daného aktiva nebo dluhu rozdíl, je toto aktivum nebo tento dluh titulem vzniku odložené daně. Samotný rozdíl nese přívlastek „přechodný“ (někdy také „dočasný“), neboť nakonec v budoucnu zanikne – tedy existuje po přechodnou dobu. Nejčastěji se rozdíl vyrovná až při realizaci aktiva, resp. vypořádání dluhu, kdy se účetní hodnota a daňová základna setkají na nule.

Ve čtvrtém kroku je nutné identifikované rozdíly rozdělit na zdanitelné a odčitatelné podle toho, zda realizace aktiva nebo vypořádání dluhu vyvolá při stanovení základu daně úpravu účetního výsledku hospodaření směrem nahoru nebo dolů. Při úpravě směrem nahoru se jedná o zdanitelný přechodný rozdíl, při úpravě směrem dolů pak o odčitatelný přechodný rozdíl. Typ přechodného rozdílu lze rovněž určit podle tohoto pravidla:

zdanitelný přechodný rozdíl	účetní hodnota aktiva	>	daňová základna aktiva
	účetní hodnota dluhu	<	daňová základna dluhu
odčitatelný přechodný rozdíl	účetní hodnota aktiva	<	daňová základna aktiva
	účetní hodnota dluhu	>	daňová základna dluhu

V posledním kroku je ze zdanitelných rozdílů vyčíslen odložený daňový dluh a z odčitatelných rozdílů vyčíslena odložená daňová pohledávka. Zatímco přechodné rozdíly představují úpravy na úrovni základu daně, odložená daň reprezentuje již samotný budoucí vyšší odvod daně nebo úsporu na dani – proto se pře-

7 Symetrický požadavek neexistuje pro odložený daňový dluh – ten by měl být vykázán vždy a v plné výši.

8 Viz např. NURNBERG, H. Discounting Deferred Tax Liabilities. *The Accounting Review*, 1972, č. 4, s. 655–665.

chodné rozdíly při vyčíslení odložené daně násobí příslušnou sazbou daně ze zisku (k té podrobněji v dalším textu). Odložený daňový dluh je nutné zejména v individuální účetní závěrce až na výjimky kompenzovat v rozvaze s odloženou daňovou pohledávkou, čímž účetní jednotce vzniká ve výsledku odložený daňový dluh nebo odložená daňová pohledávka.⁹ Postup tedy vede ke zjištění konečného stavu odložené daně, nikoli přímo ke zjištění výsledkového dopadu odložené daně.

Nyní bude ještě věnována pozornost způsobu určení daňové základny aktiv a dluhů. Tu lze určit za použití následujících pravidel:

- daňovou základnou aktiva je částka uplatnitelná v budoucnu pro daňové účely při realizaci tohoto aktiva; pokud realizace aktiva nebude mít daňové dopady, je daňová základna tohoto aktiva rovna jeho účetní hodnotě,
- daňovou základnou dluhu (včetně rezervy) jiného než přijaté zálohy je jeho účetní hodnota snižena o částku, o kterou bude možné v budoucnu snížit základ daně v souvislosti s tímto dluhem,
- daňovou základnou přijaté zálohy¹⁰ je její účetní hodnota snižena o výnosy, které nebudou při jejím vypořádání podléhat zdanění.

Jedná se o volný překlad IAS 12.7–8, který vyhovuje i českému prostředí. Při určování daňové základny je nutné vzít v potaz očekávaný způsob realizace aktiva. Např. k peněžité pohledávce z poskytnuté služby by se při určení daňové základny přistupovalo odlišně, pokud by byla místo k inkasu určena k postoupení. V obecnější rovině lze říct, že se způsob určení daňové základny liší pro aktiva, jejichž realizace povede ke vzniku výnosu a nákladu (např. zboží), a aktiva, jejichž realizace se projeví přijetím peněz nebo jiného aktiva (např. poskytnutá záloha na zboží). Problematiku stanovení daňové základny je možné demonstrovat na příkladu peněžité pohledávky určené k inkasu, která je již delší dobu po splatnosti.

Příklad: určení daňové základny peněžité pohledávky

Účetní jednotka eviduje peněžitou pohledávku ve výši 100 z poskytnuté služby, přičemž tato pohledávka je k rozvahovému dni již 20 měsíců po splatnosti. Související výnos byl zdaněn v období poskytnutí služby. Podle vnitřní směrnice je k této pohledávce vytvořena 50% zákonná opravná položka a 30% účetní opravná položka (v účetnictví je tedy v souhrnu zachycena 80% opravná položka). Účetní jednotka bude mít v případě neuhrazení možnost dotvořit v následujícím účetním období k pohledávce 100% zákonnou opravnou položku. Pohledávka je pro účely určení daňové základny rozdělena na tři části.

	Nárok	Účetní hodnota	Daňová základna	Přechodný rozdíl	Realizace
1. část	50	0	0	0	žádná (odpis)
2. část	30	0	30	30 (odč.)	žádná (odpis)
3. část	20	20	20	0	přijetí peněz
Celkem	100	20	50	30 (odč.)	

Daňová základna je pro jednotlivé části určena následovně:

- 1. část: u této části pohledávky účetní jednotka už nic neočekává, realizaci lze pro účely určení daňové základny ztotožnit s okamžikem, kdy bude pohledávka vyražena z účetní evidence a odepsána. Při odpisu této části pohledávky nedochází k žádnému dodatečnému daňově uznatelnému nákladu (náklad z titulu daňově uznatelného odpisu pohledávky by byl kompenzován rozpuštěním 50% zákonné opravné položky). S ohledem na to je daňová základna nulová;
- 2. část: pro tuto část pohledávky opět platí, že účetní jednotka už nic neočekává. Na rozdíl od 1. části pohledávky by však při realizaci – odpisu – této části pohledávky mohla účetní jednotka daňově uplatnit celou částku 30 (např. pokud by počkala s odpisem pohledávky do doby, kdy by mohla dotvořit 100% zákonnou opravnou položku). Daňová základna je tudíž 30;
- 3. část: účetní jednotka odhaduje, že alespoň zbývající částku 20 od odběratele služby obdrží. Tento způsob realizace aktiva nemá žádné daňové dopady, a proto se podle výše uvedeného pravidla daňová základna bude rovnat účetní hodnotě. Daňová základna je 20.

Pohledávka jako celek má účetní hodnotu 20, ale daňovou základnu 50. K rozvahovému dni tedy existuje u pohledávky přechodný rozdíl ve výši 30. Podle výše popsaných vztahů jde konkrétně o rozdíl odčitatelný. Odčitatelný rozdíl obecně představuje částku, o kterou bude moci v budoucnu účetní jednotka snížit základ daně. U této pohledávky to přitom bude z titulu dotvoření zákonné opravné položky k té části, jejíž úhrada se neočekává, případně rovnou z titulu daňového odpisu této části. Vynásobením odčitatelného rozdílu sazbou daně z příjmů právnických osob by účetní jednotka zjistila stav odložené daňové pohledávky k rozvahovému dni plynoucí z této pohledávky za odběratelem. Tento proces by měla účetní jednotka k rozvahovému dni provést u všech položek aktiv a dluhů, vyjma snad jen samotných pohledávek a dluhů z titulu daně ze zisku.

Pokud by u některých aktiv nebo dluhů bylo přeci jen obtížné určit daňovou základnu podle výše popsaného postupu, může účetní

⁹ V rozvaze však není možné při respektování obecných pravidel pro kompenzaci kompenzovat dlužnou splatnou daň s odloženou daňovou pohledávkou (potažmo přeplatek na dani ze zisku s odloženým daňovým dluhem).

¹⁰ Přijatá záloha v tomto kontextu zahrnuje jak standardní přijatou zálohu např. na zboží, tak rovněž výnosy příštích období. V českém prostředí nicméně tato situace nenastává.

jednotka pro ověření, zdali u aktiva nebo dluhu existuje přechodný rozdíl, využít intuitivnějšího postupu a položit si otázku: „Bude mít realizace aktiva nebo vypořádání dluhu odlišný dopad na účetní výsledek hospodaření před zdaněním nežli na základ daně?“ Pokud je odpověď kladná, pak je téměř jisté, že se účetní hodnota takového aktiva nebo dluhu odlišuje od jejich daňové základny.

Tituly vzniku přechodných rozdílů jiné než aktiva a dluhy

Budoucí daňové efekty mohou plynout i z titulů, které nejsou vykázány jako aktiva nebo dluhy. Typickým příkladem je daňová ztráta.

U těchto položek lze postupovat následovně:

- pokud z tohoto titulu v budoucnu dojde k úspoře na dani, daňová základna se opět určí jako částka snížení základu daně v budoucnu. Účetní hodnota je pak považována za nulovou a identifikace a klasifikace přechodného rozdílu se provede jako pro aktivum. Vedle daňové ztráty sem spadají i další daňové odpočty, které je možné uplatnit v následujících účetních obdobích.¹¹ Z těchto titulů vzniká odložená daňová pohledávka;
- pokud z tohoto titulu v budoucnu dojde k vyššímu odvodu daně, daňová základna se určí jako částka, o kterou bude muset účetní jednotka základ daně zvýšit. Účetní hodnota je i v tomto případě považována za nulovou, ale identifikace a klasifikace přechodného rozdílu se provedou jako pro dluh. Tyto případy jsou v českém prostředí výjimečné, přesto lze uvést např. situaci přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví, při kterém má poplatník podle § 23 odst. 14 ZDP možnost rozprostřít povinnost zvýšit základ daně o hodnotu pohledávek a zásob do devíti let po tomto přechodu.¹² Z těchto titulů naopak vzniká odložený daňový dluh.

I na tyto mimorozvahové tituly je možné použít výše zmíněný intuitivnější postup. Tyto tituly totiž sice ovlivní základ daně, neovlivní však účetní výsledek hospodaření před zdaněním – tento rozpor tak může upozornit na existenci přechodných rozdílů.

Někdy se poněkud nepřesně uvádí, že se odložená daň zjišťuje u všech položek aktiv a pasiv, přestože u položek vlastního kapitálu nemůže koncepčně přechodný rozdíl existovat. Jak bude ale patrné z dalšího textu, změna stavu odložené daně za období se účetně zachytí souvztažně právě s položkami vlastního kapitálu.

Propojení výkazu zisku a ztráty a rozvahy

Ačkoli by se nyní mohlo zdát, že účetní jednotku při vyčíslení odložené daně zajímá pouze rozvaha, úvodní část článku zaměřená na metodu odložené daně z pohledu výkazu zisku a ztráty nebyla

zcela nadbytečná. Přestože účetní jednotka nemusí nutně využít jiné výkazy než rozvahu pro vyčíslení konečného stavu odložené daně, pro její správné vykázání už ale bude muset hledat oporu i mimo rozvahu. Pro rekapitulaci lze shrnout, že:

- růst odloženého daňového dluhu nebo pokles odložené daňové pohledávky za období vede ke zvýšení celkového daňového nákladu a ke snížení výsledku hospodaření po zdanění, a naopak
- růst odložené daňové pohledávky nebo pokles odloženého daňového dluhu za období vede ke snížení celkového daňového nákladu a ke zvýšení výsledku hospodaření po zdanění.

Ke vzniku přechodných rozdílů u aktiv a dluhů přitom nedochází náhodně a mělo by být vždy možné určit příčinu vzniku těchto rozdílů. V původně zmíněné situaci výnosu zdaněného až při přijetí souvisejících peněz dochází ke vzniku zdanitelného přechodného rozdílu u pohledávky, neboť její daňová základna je nulová. Vznik tohoto zdanitelného rozdílu i samotné pohledávky byl spojen se zachycením předmětného výnosu. Podobné vazby je možné najít u drtivé většiny přechodných rozdílů: přechodný rozdíl u odpisovaného aktiva je projevem rychlejšího nebo naopak pomalejšího daňového odpisování, tvorba účetní opravné položky ke zboží zapříčiní vznik odčitatelného přechodného rozdílu u zboží, tvorba účetní rezervy na záruční opravy způsobí vznik odčitatelného přechodného rozdílu u této rezervy apod.

Ne všechny transakce, které vedou ke změně účetní hodnoty aktiva nebo dluhu, jsou však zachyceny souvztažně s výsledkem hospodaření běžného období. U níže uvedených příkladů se předpokládá, že při změně účetní hodnoty nedochází k žádné změně daňové základny. Rovněž se předpokládá, že výnos z realizace aktiva byl podléhal zdanění.

- V důsledku použití metody ekvivalence se mění účetní hodnota majetkové účasti – změna hodnoty je zachycena ve fondu z přecenění, a proto by i související změna stavu odložené daně měla být zachycena ve fondu z přecenění.
- Účetní jednotka změnila metodu ocenění zásob vlastní výroby – změna hodnoty zásob na skladě je zachycena souvztažně s položkou jiného výsledku hospodaření minulých let, a proto by i související změna stavu odložené daně měla být zachycena v položce jiného výsledku hospodaření minulých let.
- Účetní jednotka sleduje dlouhodobý hmotný majetek v přeceňovacím modelu podle IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení* – v běžném účetním období je růst reálné hodnoty majetku zachycen v ostatním úplném výsledku, a proto by i související změna stavu odložené daně měla být zachycena v ostatním úplném výsledku.

Tyto příklady lze rovněž použít k demonstraci širšího záběru rozvahového přístupu. Pokud by totiž tituly vzniku odložené daně

11 Některé státy umožňují převoditelnost mezi obdobími i pro slevy na dani ze zisku. Na rozdíl od převodu daňové ztráty, jejíž výše představuje odčitatelný přechodný rozdíl, by převoditelná sleva na dani ze zisku představovala již přímo hodnotu odložené daňové pohledávky.

12 Alternativně by šlo k identifikaci přechodného rozdílu v této situaci přistoupit ještě tak, že by standardně určená daňová základna předmětných pohledávek nebo zásob byla snížena o částku souvisejícího budoucího zvýšení základu daně. Pokles daňové základny aktiva by znamenal vznik zdanitelného přechodného rozdílu, což odpovídá závěru v hlavním textu.

byly hledány pouze ve výkazu zisku a ztráty (resp. v části výsledovky ve výkazu o úplném výsledku), nedošlo by v uvedených případech k identifikaci žádných titulů.¹³

Obdobně to platí i pro přeměny a vklady, při kterých dochází k úpravám účetní hodnoty aktiv a dluhů bez odpovídající změny daňové základny. Odložená daň vzniká z tohoto důvodu by se pak měla zachytit souvztažně s položkami vlastního kapitálu, k jejichž změně došlo v důsledku přeměny nebo vkladu. V českém prostředí se při přeměnách a vkladech vzniklá odložená daň účtuje souhrnně vždy do položky jiného výsledku hospodaření minulých let. Není tedy zachována úplná symetrie, kdy např. při nepeněžním vkladu mimo základní kapitál je odložená daň zachycena do fondu ze zisku.

V neposlední řadě lze zmínit situace, kdy účetní jednotka např. pro účely konsolidace v rámci skupiny předává účetní výkazy sestavené podle jiného účetního rámce (nejčastěji IFRS). Pokud daný účetní rámec obsahuje odlišné požadavky na ocenění aktiv či dluhů, nebo dokonce dochází i k rozpoznání nových aktiv a dluhů, jedná se pro účely odložené daně v podstatě o změny účetních hodnot bez odpovídající změny daňové základny. Tyto úpravy tudíž rovněž vyvolávají vznik přechodných rozdílů a vzniklá odložená daň bude muset být zachycena souvztažně s příslušnými položkami vlastního kapitálu.

V situacích výše bylo uvažováno, že přechodný rozdíl vzniká v důsledku změny účetní hodnoty. Pro úplnost lze doplnit ještě situaci, kdy vzniká nebo se mění přechodný rozdíl pouze v důsledku změny daňové základny. Řešení je takové, že související změna stavu odložené daně ovlivní výsledek hospodaření běžného období. Jelikož je změna daňové základny spojena s okolností (např. uplatnění daňového odpisu za období), která přímo ovlivňuje výši splatné daně ze zisku, a splatná daň ze zisku snižuje výsledek hospodaření, musí odložená daň korigovat tento dopad právě ve výsledku hospodaření běžného období.

3. Další souvislosti metody odložené daně

V této části jsou v krátkosti zmíněny některé další souvislosti, které mají vliv na ocenění či vykázání odložené daně.

Jakou sazbu daně ze zisku použít?

Pro vyčíslení konečného stavu odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového dluhu je nutné přechodný rozdíl vynásobit sazbou daně ze zisku. Jelikož je cílem vyjádřit budoucí úsporu na dani nebo budoucí vyšší odvod daně, měla by být při výpočtu odložené daně použita nejsprávněji sazba daně platná v období vyrovnání přechodného rozdílu. Účetní jednotka však mnohdy jednak nedokáže spolehlivě odhadnout účetní období, ve kterém dojde k vyrovnání přechodného rozdílu, a jednak ani nezná s jistotou budoucí sazbu daně. Postupuje se tedy tak, že se při výpočtu použije sazba daně platná pro následující účetní období, pokud je známa.

Pokud dochází ke změně sazby daně ze zisku, jako tomu bylo třeba v ČR mezi roky 2023 a 2024, považuje se zvýšení nebo snížení stavu odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového dluhu z důvodu změny sazby daně za změnu odhadu a je vykázáno ve výsledku hospodaření běžného období.¹⁴

Je možné určit načasování vyrovnání přechodného rozdílu?

Odpověď na tuto otázku je z teoretického hlediska ano, z hlediska praktického však zpravidla ne. Z tohoto důvodu tvůrci standardů přistupují ke zjednodušení, při kterém je celá odložená daň v rozvaze považována za dlouhodobou z hlediska načasování realizace nebo vypořádání. Tento přístup je uplatňován i v českém prostředí, kde je odložená daňová pohledávka dlouhodobou pohledávkou v rámci oběžných aktiv a odložený daňový dluh je dlouhodobým dluhem.

Ze stejného důvodu rovněž tvůrci standardů odstupují od požadavku na zohlednění časové hodnoty peněz u odložené daně. Odložená daňová pohledávka tudíž není oceněna současnou hodnotou úspory na dani a odložený daňový dluh není oceněn současnou hodnotou vyššího odvodu daně. Namísto současné hodnoty je použita jmenovitá hodnota, a to i v případě, kdy může k vyrovnání přechodného rozdílu dojít až ve velmi vzdálené budoucnosti.¹⁵

Co když účetní jednotka doposud metodu odložené daně nepoužívala?

Jak již bylo několikrát řečeno, popsany způsob účetního zachycení daňových efektů představuje účetní metodu – metodu odlože-

13 Někdy může dokonce dojít i k poměrně paradoxní situaci, kdy se sice meziročně nemění stav odložené daně, ale přesto je nutné některé transakce související s odloženou daní zachytit. Pro ilustraci bude uvažován znovu přečtený model podle IAS 16. V běžném účetním období účetní jednotka zachytila do výsledku hospodaření běžného období odpis aktiva ve výši 200. Reálná hodnota aktiva je k rozvahovému dni stejná, jako byla na počátku období, a proto je účetní hodnota aktiva navýšena o 200 souvztažně s ostatním úplným výsledkem. U tohoto aktiva nebyl za dané období uplatněn žádný daňový odpis. Přestože tedy nedošlo ke změně ve výši přechodného rozdílu (pokud nějaký na počátku období existoval), bude přesto nutné zachytit daňový efekt jednak do ostatního úplného výsledku (tj. přiřadit daňový efekt zvýšení hodnoty aktiva) a jednak do výsledku hospodaření běžného období (tj. přiřadit daňový efekt nákladu z užívání aktiva).

14 Pokud však odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh vznikly z transakce, která neovlivnila výsledek hospodaření běžného období, měla by být i jejich následná změna v důsledku změny daňové sazby zachycena mimo výsledek hospodaření běžného období (např. v ostatním úplném výsledku). Tento postup je v souladu s IAS 12.61A, v českém prostředí nelze nalézt konkrétní úpravu pro tuto situaci.

15 Jedná se o slabé místo aktuálního modelu odložené daně podle IAS 12, neboť kombinace požadavku na vykázání odložené daně ze všech přechodných rozdílů bez ohledu na načasování jejich vyrovnání (tzv. *comprehensive allocation*) a zákazu diskontování může vést k nadhodnocení odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového dluhu a současně i k nadhodnocení jejich dopadu na výsledek hospodaření běžného období a ostatní části vlastního kapitálu.

né daně. Pokud tedy účetní jednotka začíná používat metodu odložené daně poprvé, mění účetní metodu. Jedná se tudíž o změnu metody jako každou jinou a mělo by při ní být docíleno toho, aby účetní výkazy za účetní období, ve kterém účetní jednotka metodu změnila, vypadaly tak, jako by byla metoda odložené daně používána už v minulosti. Pro účetní jednotku to znamená zjistit přechodné rozdíly nejprve k počátku období a z nich zjištěnou odloženou daň zachytit souvztažně s příslušnými položkami vlastního kapitálu (nikoli však s výsledkem hospodaření běžného období). V českém prostředí se při změnách účetních metod používá položka jiného výsledku hospodaření minulých let, přičemž u metody odložené daně tomu není jinak.¹⁶

Je nutné důsledně rozlišovat mezi situací, kdy účetní jednotka:

- neúčtuje o odložené daňové pohledávce jednoduše jen proto, že metodu odložené daně nepoužívá (v takovém případě o existenci odložené daňové pohledávky účetní jednotka ani nemusí mít povědomí a nijak ani neposuzuje její realizovatelnost), a kdy naopak
- neúčtuje o odložené daňové pohledávce z důvodu její nejisté budoucí uplatnitelnosti (v takovém případě o existenci odložené daňové pohledávky účetní jednotka zcela jistě povědomí má, neboť ji testuje na realizovatelnost).

Pokud by ve druhém z uvedených případů došlo v následujícím účetním období k vykázání odložené daňové pohledávky, uplatnilo by se v účetnictví prospektivní zobrazení – jednalo by se o změnu odhadu. Stejným způsobem by se postupovalo třeba i v případě, kdy by účetní jednotka v roce 20X1 z důvodu nejistoty ohledně uplatnění daňové ztráty nevykázala související odloženou daňovou pohledávku, ale daňovou ztrátu odlišně od původního předpokladu hned nato v roce 20X2 uplatnila. Prospektivní zobrazení by se ostatně uplatnilo i tehdy, pokud by účetní jednotka původně očekávala uplatnění daňové ztráty, ale tato ztráta by nakonec propadla. Všechny popsané případy by měly odraz pouze ve výsledku hospodaření běžného období – samozřejmě za předpokladu, že samotný odhad byl proveden s patřičnou důkladností.

4. Metoda odložené daně v českých účetních předpisech a v IFRS

Některé zmínky o konkrétní úpravě metody odložené daně v českém prostředí a v IFRS již byly součástí předchozího textu. Na tomto místě jsou zmíněny jen hlavní rozdíly, které jsou pervazivního rázu, a ovlivňují tak použití této metody na více místech.

V první řadě lze prohlásit, že je úprava metody odložené daně v českých účetních předpisech neúplná, a v důsledku toho i nedostatečná. Jako příklad lze uvést již zmíněné vymezení daňové základny v § 59 odst. 3 vyhlášky, které účetní jednotku nedokáže ani navést správným směrem u dluhů a části aktiv. Na druhé straně neúplná úprava nebrání účetním jednotkám opírat se při hledání řešení o jiný účetní rámec, typicky o IFRS. Tuto skutečnost dokládá rovněž velký počet interpretací Národní účetní rady věnovaných přímo metodě odložené daně – doposud jich již bylo vydáno na toto téma pět. Není přitom překvapující, že se interpretace opírají při návrhu řešení právě o IAS 12.

V českých účetních předpisech dále není vůbec uvedeno základní pravidlo, totiž že se odložená daň zachytí stejně jako transakce, která vznik odložené daně vyvolala. V dosavadním textu bylo zmíněno, že k nesouladu mezi účetní hodnotou a daňovou základnou aktiva nebo dluhu dochází v důsledku transakcí, které mají dopad vždy na nějakou část vlastního kapitálu (nejčastěji na výsledek hospodaření běžného období). Existují však neobvyklé a v praxi velmi vzácné situace, kdy aktivum nebo dluh má již při jeho prvotním zachycení v účetnictví odlišnou daňovou základnu od prvotní účetní hodnoty. Hlubší rozbor tohoto problému je nad rámec tohoto článku, na tomto místě postačí uvést, že pokud platí, že při prvotním zachycení aktiva nebo dluhu v účetnictví nedochází k žádnému dopadu do výsledku hospodaření běžného období nebo do základu daně a ani se nejedná o podnikovou kombinaci, tak by se v takovém případě měly odložená daňová pohledávka nebo odložený daňový dluh vykázat souvztažně s úpravou hodnoty samotného podkladového aktiva nebo dluhu.¹⁷

Podle IAS 12 se jedná o natolik nestandardní účetní řešení, že se odložená daň z tohoto přechodného rozdílu raději nevykáže ani k datu prvotního zachycení aktiva nebo dluhu v účetnictví, ani následně k rozvahovému dni. Takový přechodný rozdíl je tudíž pro účely odložené daně po celou dobu existence aktiva nebo dluhu ignorován. České účetní předpisy žádnou takovou výjimku neobsahují, neobsahují ovšem ani již zmíněné základní pravidlo pro respektování účetního zachycení příčinné transakce. Na aktuálnosti tento problém nabral v českém prostředí znovu v souvislosti s konsolidačním balíčkem 2024, který zavedl limitaci daňové uznatelnosti výdajů u vybraných vozidel na částku 2 mil. Kč.¹⁸ Jakmile se tedy pořizovací cena vozidla dostane nad úroveň 2 mil. Kč, je vyšší než daňová základna a přechodný rozdíl existuje již při prvotním zachycení vozidla. Lze předpokládat, že tato situace se v praxi nyní řeší podle interpretace NÚR: I-1 *Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv*, která věcně odpovídá řešení v IAS 12.¹⁹

16 Opět je však vhodné doplnit, že pokud by počáteční stav odložené daně plynul např. z přechodného rozdílu u majetkové účasti oceňované ekvivalenční hodnotou, měla by tato odložená daň být zachycena souvztažně s fondem z přecenění, a nikoli s položkou jiného výsledku hospodaření, jak je vyžadováno univerzálně v § 59 odst. 6 vyhlášky. Obdobně by mohlo dojít v IFRS k zachycení počátečního stavu odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového dluhu do kumulovaného ostatního úplného výsledku.

17 Z těchto situací je o to více patrné, že odložená daňová pohledávka a odložený daňový dluh jsou v podstatě korekční položky k podkladovým aktivům a dluhům. Tento pohled není v tomto článku rozebírán, lze ho ale snadno ilustrovat třeba na příkladu účetní rezervy na záruční opravy ve výši 300. Při platnosti 21% sazby daně ze zisku by vznikla odložená daňová pohledávka ve výši 63. Jakmile by došlo k vypořádání rezervy a provedení záručních oprav ve výši 300, výsledný úbytek aktiv po zohlednění úspory na dani by byl pouze 237. Tvůrci standardů se však k tomuto zobrazení aktiv a dluhů, kterému se někdy říká „net of tax“, nepříkláně. Při tomto zobrazení by tedy byla vykázána pouze rezerva, a to ve výši 237.

18 K této problematice viz STIEBAL, R. Změny v odložené dani v souvislosti s konsolidačním balíčkem. *Bulletin KDP*, 2024, č. 1, s. 40–47.

Za nedostatečné lze posléze považovat i požadavky na zveřejnění informací k odložené dani v příloze. Vyhláška v § 39b odst. 6 písm. g) stanovuje povinnost uvést „výši odložené daně na konci účetního období a její vývoj“, a to navíc pouze středním a velkým účetním jednotkám. O odložené dani přitom podle § 59 odst. 1 povinně účtují ty účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek nebo mají povinný audit – tedy prozatím i některé malé účetní jednotky. Problém může být i s výkladem požadavku, tedy co se rozumí „vývojem“ odložené daně. Za jakési minimum lze přitom označit alespoň uvedení titulů vzniku odložené daně a její výše pro každý z titulů. Ještě důležitější je pak uvedení titulů a výše odložené daně v příloze v situaci, kdy je odložená daňová pohledávka vykázána pro její neuplatnitelnost pouze částečně, nebo není vykázána vůbec. Tato informace může být pro uživatele účetních informací mimořádně užitečná především v oblasti přeměn.

5. Závěr

Odložená daň je účetní metoda, která zvyšuje srovnatelnost účetních informací mezi účetními obdobími i mezi účetními jednotkami. V tomto článku byla metoda odložené daně uvedena ze široka a ve dle zdůraznění jejího přínosu bylo upozorněno i na mnohá úskalí, na která by mohly účetní jednotky při jejím použití narazit. Pro tuto metodu je typické, že musí reagovat nejen na změny v účetních předpisech či nové účetní metody, ale především na změny v daňových předpisech. V nedávné době musela odložená daň reagovat na novinky, které přinesl v roce 2024 konsolidační balíček, a i nadále zůstává z hlediska odložené daně vysoce aktuálním tématem dorovnávací daň. V méně standardních situacích pak nemusí postačovat znalost mechanického postupu pro vyčíslení odložené daně, a může být naopak přínosné hledat řešení s ohledem na základní myšlenku, která dala metodě odložené daně vzniknout. ■

19 MÜLLEROVÁ, L. *Interpretace NÚR: I-1 Přechodné rozdíly při výchozím uznání aktiv*. Národní účetní rada, 2019.
Dostupné z: http://nur.cz/wp-content/uploads/2020/10/I-01_updated.pdf.

Odložená daň a její role ve výpočtu české dorovnávací daně

Základním stavebním kamenem výpočtu české dorovnávací daně je stanovení efektivní sazby daně. Ta je definována jako podíl jurisdikčního úhrnu upravených výší zahrnutých daní a jurisdikčního kvalifikovaného zisku. Nedílnou součástí zahrnutých daní je nejen daň splatná, ale i odložená.



Ing. Martina Křížová
Chrámecká, FCCA,
statutární auditor č. 2198,
Deloitte Audit s. r. o.

Základním stavebním kamenem výpočtu české dorovnávací daně je stanovení efektivní sazby daně. Ta je definována jako podíl jurisdikčního úhrnu upravených výší zahrnutých daní a jurisdikčního kvalifikovaného zisku. Nedílnou součástí zahrnutých daní je nejen daň splatná, ale i odložená.

Náklad na odloženou daň, tak jak je vykázán ve výkazech společnosti sestavených dle účetního rámce pro konsolidaci na úrovni nejvyšší mateřské společnosti (dále jen náklad na odloženou daň), je tedy jednou z položek, která vstupuje do výpočtu upravené výše zahrnutých daní pro účely stanovení jurisdikční efektivní sazby daně. Na začátku je nutné zdůraznit, že pod označením „náklad“ je chápána hodnota ve výkazech, která může být jak kladná, tak i záporná (což je fakticky výnos).

Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny, v aktuálním znění (dále jen ZDD) v § 40 definuje, že pro účely dorovnávacích daní se nákladem na daň rozumí mj. i odložené zahrnuté daně (které jsou součástí nákladu na daň z příjmů) a odložené daňové pohledávky, které jsou přiřaditelné ztrátě vzniklé za výkazní období. Důvod pro zohlednění odložených daní jakožto zahrnutých daní je dobře vysvětlen v komentářích OECD k modelovým pravidlům Pilíře II.¹

Náklad na odloženou daň totiž eliminuje dopad časového posunu mezi účetním zahrnutím výnosu nebo nákladu a jeho uplatněním v kalkulaci splatné daně. Pokud by náklad na odloženou daň zohledněn nebyl, byla by společnost (resp. podskupina dané nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny) vystavena větší míře fluktuace efektivní sazby daně a kvůli dočasným rozdílům by se tak mohla snadno dostat do situace, kdy by její efektivní daňová sazba klesla pod 15%.

Ukažme si dopad nezohlednění odložené daně na jednoduchém příkladu, který nezohledňuje žádné další úpravy ve výpočtu dorovnávací daně.

- Společnost v roce 1 natvoří rezervu na právní spor ve výši 10 mil. Kč. Tento účetní náklad sníží výsledek hospodaření před zdaněním na 0 Kč. Vzhledem k tomu, že se jedná o daňově neuznatelný náklad, bude společnost platit daň z příjmů ze základu daně 10 mil. Kč, tj. 2,1 mil. Kč. Zároveň společnost zaúčtuje odloženou daňovou pohledávku ve výši 2,1 mil. Kč (21 % z výše rezervy 10 mil. Kč), která se ve výsledovce projeví jako záporný náklad na odloženou daň (tj. výnos). Celkový náklad na daň z příjmů tak bude ve výkazech společnosti z této operace 0 Kč (splatná daň 2,1 mil. Kč je eliminována odloženou daní -2,1 mil. Kč).
- V následujícím roce je soudní spor ukončen a společnost zaplatí plnění ve výši 12 mil. Kč. Účetní zisk společnosti v roce 2 činí 8 mil. Kč. Z pohledu základu daně je ale společnost ve ztrátě 2 mil. Kč (8 mil. Kč účetního zisku je nutné upravit o nezdanitelný výnos z titulu rozpuštění účetní rezervy ve výši 10 mil. Kč), a proto je její náklad na splatnou daň nulový. Společnost spolu s rozpuštěním rezervy odúčtuje související odloženou daňovou pohledávku. Toto odúčtování se promítne jako náklad na odloženou daň ve výši 2,1 mil. Kč. Ke konci účetního období dále rozezná odloženou daňovou pohledávku ve výši 0,4 mil. Kč, která vzniká z titulu daňové ztráty 2 mil. Kč. Celkový náklad na odloženou daň je ve výsledovce tedy 1,7 mil. Kč (2,1 mil. Kč – 0,4 mil. Kč.). Tento náklad bude také představovat celkový náklad na daň z příjmů.
- Pokud by do výpočtu efektivní sazby daně pro účely dorovnávacích daní nebyl zahrnut náklad na odloženou daň, pak by společnost v roce 2 musela na dorovnávací dani doplatit 1,2 mil. Kč (15 % z účetního zisku 8 mil. Kč).
- Pokud se ale do výpočtu efektivní sazby daně náklad na odloženou daň zahrne, pak v roce 2 je efektivní sazba daně rovna 21 % (1,7 mil. Kč/8 mil. Kč), a náklad na dorovnávací daň je tedy nulový.

Tento článek si neklade za cíl popsat veškeré detaily související s uplatněním a úpravami účetní hodnoty nákladu na odloženou daň, ale měl by čtenáři pomoci pochopit základní principy stano-

vení celkové výše úpravy odložené daně, která je součástí zahrnovaných daní, a vybrané definice se zohledněním účetního rámce IFRS a českého daňového systému. Detailní výklad by zabral hodiny, resp. desítky stran, a vybraným problémům se jistě ještě v budoucnu budeme věnovat podrobněji. Ostatně, některé otázky, jako je dopad daňových ztrát nebo daňových zvýhodnění, jsou již obsahem dalších příspěvků v tomto čísle. Některé specifické úpravy popisované ZDD nejsou pro české prostředí a českou dorovnávací daň relevantní, a proto se jim také nebude článek věnovat. Názory popsané v tomto článku jsou založeny na aktuálních výkladech a znalostech problematiky dorovnávacích daní a nelze vyloučit, že se budou v budoucnu měnit.

Musí se o náklad na odloženou daň upravovat zahrnuté daně vždy?

Ano, pokud není na úrovni jurisdikce učiněno rozhodnutí ohledně odložené daňové pohledávky z kvalifikované ztráty dle § 64 ZDD (čl. 4.5 modelových pravidel OECD, tzv. *GloBE Loss*).² Pokud je takové rozhodnutí učiněno, pak není v zahrnutých daních zohledněn upravený účetní náklad na odloženou daň (dle pravidel v § 61 a 62 ZDD). Místo toho se zahrnuté daně upravují pouze o dopad tzv. fiktivní daňové pohledávky, která vzniká z kvalifikovaných (tedy upravených účetních) ztrát. Podrobněji se k tomuto tématu vztahuje článek Hany Neumann a Petra Jedličky. Je ale nutné zdůraznit, že toto rozhodnutí podle § 64 ZDD je nutné učinit na samém počátku (tj. v prvním období, za něž se podává informační přehled k dorovnávací dani skupiny – viz OECD dokument „Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two)“, odst. 33).³ Tato volba může kalkulaci skupiny v otázce zahrnutých daní značně zjednodušit, ale pokud je toto rozhodnutí učiněno, vystavuje se skupina za daný stát riziku fluktuace efektivní sazby daně z důvodu ostatních přechodných rozdílů (tedy všech kromě kvalifikované ztráty, která nemusí odpovídat daňové ztrátě – jak je názorně ukázáno v našem příkladu). Pokud by toto pravidlo použila např. společnost z našeho příkladu, pak, vzhledem k tomu, že nedosahuje účetní ztráty (v tomto případě jsme situaci zjednodušili a účetní ztráta se rovná kvalifikované ztrátě), by její náklad na odloženou daň nulový a v roce 2 by musela zaplatit výše uvedenou dorovnávací daň. Toto zjednodušení je tak spíše využitelné pro jurisdikce, kde je dlouhodobě generována kvalifikovaná ztráta.

Kde mám zjistit účetní náklad na odloženou daň?

Nejprve je třeba zjistit, podle jakého účetního rámce je sestavena konsolidovaná účetní závěrka nejvyšší mateřské entity. Pokud je účetní rámec pro konsolidaci odlišný od účetního rámce

1 Consolidated Commentary to the Global Anti-base Erosion Model Rules (2025) © OECD 2025, kapitola 4 odst. 66.

2 Podle čl. 4.5.1 modelových pravidel OECD se odložená daňová pohledávka z kvalifikované ztráty použije namísto celkové úpravy odložené daně. Takový výklad není ze znění § 64 ZDD, který používá spojení „pro účely postupu podle § 61 a § 62“patrný, což nemusí být vykládáno jako „namísto“. S ohledem na § 2 odst. 1 a 2 ZDD vykládáme dle ustanovení modelových pravidel OECD.

3 Český ZDD takto specifický není a hovoří pouze o prvním výkazním období, za které je podáván informační přehled k dorovnávací dani za danou jurisdikci. S ohledem na § 2 odst. 1 a 2 ZDD vykládáme dle ustanovení modelových pravidel OECD.

použitého pro statutární účetní závěrku (což je drtivá většina situací v České republice), pak není možné přebírat náklad na odloženou daň z této (statutární) účetní závěrky. Společnost tak obvykle bude hledat náklad na odloženou daň ve finančních informacích připravovaných pro konsolidaci (tzv. reportovací balíček). Je ale třeba zajistit, aby tento balíček odpovídal požadavkům ZDD, tj. nesmí v něm být např. zohledněny dopady přecenění aktiv a závazků při akvizici (tzv. PPA úpravy) nebo skupinová zjednodušení pro konsolidaci. Pokud společnost upravuje finanční informace pro konsolidaci tak, aby tyto položky eliminovala, je potřeba stejně upravit i související odloženou daň. Např. při eliminaci přecenění pozemku, které bylo zaúčtováno při akvizici společností skupinou, musíme eliminovat i odložený daňový závazek související s tímto přeceněním.

Pozor, pro vstupní období je potřeba mimoúčetně doplnit i případnou nezaúčtovanou odloženou daňovou pohledávku. Reportovací balíček by měl obsahovat informaci o této nezaúčtované pohledávce v doprovodných tabulkách. Pokud tomu tak není, lze vyjít z nezaúčtované odložené daňové pohledávky uvedené ve statutární účetní závěrce, ta ale musí být upravena tak, aby odpovídala hodnotám v reportovacím balíčku. Obvykle se bude jednat o odloženou daňovou pohledávku z titulu převoditelných daňových ztrát. Pokud by se jednalo o odloženou daňovou pohledávku z titulu investičních pobídek, je nutné ji detailněji analyzovat, aby mohla být stanovena částka, kterou lze převzít (podrobněji článek Marie Velflové). Toto zjednodušení pro první vstupní období dovoluje společností v následujících obdobích, kdy by došlo k uplatnění daňové ztráty minulých let, vykázat náklad na daň z příjmů související s odúčtováním odložené daňové pohledávky bez ohledu na to, že v účetnictví nebyla zaznamenána.

Může mít společnost nulový náklad na odloženou daň?

Ano, i to se může stát. A není to chyba. Obvykle je to způsobeno uplatněním principu opatrnosti při vykazování odložené daňové pohledávky. Zjednodušeně řečeno, společnost eviduje odloženou daň, ale protože není dostatečně jisté, že bude moci odloženou daňovou pohledávku v budoucnu uplatnit, tak jí s ohledem na princip opatrnosti ve výkazech nezaúčtuje. Má však povinnost o takto nevykázané odložené daňové pohledávce informovat v příloze k účetní závěrce (pro konsolidaci v konsolidované účetní závěrce, proto jsou podklady sbírány v reportovacích balíčcích), jak ukazujeme v příkladu níže. Pokud tedy společnost z důvodu opatrnosti odloženou daňovou pohledávku nezaúčtuje, potom ani změna této nezaúčtované pohledávky z titulu uplatnění přechodných rozdílů, nebo dokonce z titulu uplatnění daňové ztráty nevstupuje do účetnictví, a náklad na odloženou daň je tak nulový. V této situaci ale ZDD aplikuje dodatečné úpravy a pro účely výpočtu upravených zahrnovaných daní stanoví, že odložená daňová pohledávka z titulu daňových ztrát musí být pro účely dorovnávacích daní zohledněna mimoúčetně. Výsledkem je, že ani v případě, kdy náklad na odloženou daň je ve výkazech nulový, nebude upravená výše odložené daně pro účely dorovnávacích daní nulová. Pozor, toto pravidlo platí pouze pro daňové ztráty

a nelze ho uplatnit na nerozeznanou odloženou daň z jiných titulů. Např. pro převoditelnou odčitatelnou položku na výzkum a vývoj takové pravidlo neexistuje.

Co potřebuji vědět o nákladu na odloženou daň, abych mohl aplikovat úpravy pro zahrnované daně?

Nejdůležitější je vědět, s jakými přechodnými rozdíly náklad na odloženou daň souvisí. Bohužel v účetnictví je náklad na odloženou daň počítán jako rozdíl počátečního a konečného zůstatku rozvahové položky (odložená daňová pohledávka nebo závazek) po očištění o dopad položek, které jsou vykazovány ve vlastním kapitálu (např. odložená daň související s přeceněním zajišťovacích derivátů nebo s přeceněním hmotného majetku na reálnou hodnotu dle IAS 16). Společnost tedy nemusí mít potřebnou analýzu přímo k dispozici. Co tedy může účetní náklad na odloženou daň fakticky zahrnovat? Jedná se např. o:

- dopad vzniku a uplatnění přechodných rozdílů v daném účetním období (např. tvorba opravné položky, použití rezervy, rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy v daném roce);
- rozeznání nebo uplatnění odložené daňové pohledávky z daňových titulů, např. převoditelných daňových ztrát, v budoucnu uplatnitelných slev na dani nebo převoditelného neuplatněného nároku na odčitatelnou položku na výzkum a vývoj;
- změny v odhadu budoucího uplatnění odložené daňové pohledávky. Jak bylo uvedeno v článku Richarda Stiebala, odložená daňová pohledávka je vykázána na rozvaze pouze tehdy, pokud je dostatečně jisté, že ji bude možné v budoucnu uplatnit. Pokud společnost takovou jistotu nemá, o odložené daňové pohledávce neúčtuje, ale pouze o ní informuje v příloze k účetní závěrce. Odhad uplatnění se ale může v čase měnit, proto náklad na odloženou daň může obsahovat i náklad související s odúčtováním dříve zaúčtované odložené daňové pohledávky pro její neuplatnitelnost nebo naopak výnos související s dříve nevykázanou odloženou daňovou pohledávkou. Takový náklad, resp. výnos, potom nemá žádnou vazbu na aktuální účetní výsledek hospodaření před daní;
- změnu v odložené dani z důvodu změny sazby daně z příjmů právnických osob. Vzhledem k tomu, že rozvahová položka odložené daně je kalkulována vždy s odkazem na sazbu platnou v budoucnu, při změně sazby výsledková položka zahrnuje i dopad přepočtu počátečního zůstatku odložené daně novou sazbou a rozdílů mezi sazbou daně uplatněnou pro přechodné rozdíly v aktuálním daňovém přiznání a ve změně odložené daně. Tato úprava není pro roky 2024 nebo 2025 aktuální, ale to by se v budoucnu, pokud by došlo ke změně statutární sazby daně z příjmů právnických osob, mohlo změnit.

Jak si popíšeme dále, pravidla pro úpravu nákladu na odloženou daň mj. stanovují, že nelze zahrnovat náklad na odloženou daň, který nesouvisí s aktuálním obdobím (náklad související se změnou sazby nebo část nákladu související se změnou odhadu uplatnitelnosti). Pravidla dále obsahují i některé úpravy týkající se odložené daně z daňové ztráty nebo z některých přechodných rozdílů.

Specifickou úpravu má také náklad na odloženou daň vzniklý v souvislosti s investičními pobídkami (detailněji článek Marie Velkové na téma daňových zvýhodnění).

Pro kalkulaci celkové výše úpravy odložené daně v dorovnávacích daních je tedy nutné získat detailní informace o struktuře počátečního a konečného zůstatku odložené daně na rozvaze a informaci o případné nevykázané daňové pohledávce z titulu daňové ztráty. Dobrým zdrojem informací je v tomto případě příloha k účetní závěrce, která tento detail obsahuje, pro IFRS je dokonce zveřejněno i sesouhlasení efektivní sazby daně, které vysvětluje, proč se efektivní sazba daně vycházející z výkazů liší od jurisdikční sazby daně z příjmů. Jak bylo uvedeno výše, ve většině případů není možné převzít zveřejnění ze statutární účetní závěrky, ale naštěstí obdobné tabulky bývají součástí reportovacích balíčků pro konsolidaci. Niže uvádíme možné příklady takových zveřejnění.

Celkovou existující odloženou daňovou pohledávku (závazek) lze analyzovat takto:

Odložená daň z titulu – nejčastější příklady	Stav k 31. 12. 2025	Stav k 31. 12. 2024	Změna účtována obvykle
Oprávký dlouhodobého majetku			Výsledovka
Daňová ztráta minulých let			Výsledovka
Ostatní tituly		
Celkem pohledávka/ (závazek)			

	Stav k 31. 12. 2025	Stav k 31. 12. 2024
Účtovaná pohledávka		
Neúčtovaná pohledávka		
Celkem odl. daň. pohledávka		

Analýza změny zůstatku odl. daně	tis. Kč
31. 12. 2024	
Zaúčtování dříve neúčtované pohledávky	
Dopad změny sazby daně	
Běžné změny účtované proti výkazu zisku a ztráty	

Účtováno celkem proti výkazu zisku a ztráty	
Běžné změny účtované proti vlastnímu kapitálu	
Účtováno celkem proti vlastnímu kapitálu	
31. 12. 2025	

Vybrané pojmy ZDD v souvislosti s úpravou nákladu na odloženou daň

ZDD obsahuje několik pojmů, které je třeba pochopit, abychom mohli provést úpravu nákladu na odloženou daň. Pojďme si tedy v krátkosti některé z nich představit.

Nepovolené časové rozlišení

Nepovolené časové rozlišení je změna nákladu na odloženou daň v souvislosti s nejistou daňovou pozicí nebo rozdělením zisku členské entity. Pokud je reportovacím účetním rámcem IFRS nebo české účetnictví, pak odložená daň z titulu nejisté daňové pozice nevzniká, a tedy tato úprava není většinou relevantní. K problematice specifických právních uspořádání, kterých se může týkat problematika rozdělení zisků, nepřihlížíme.

Opětovně zahrnutý odložený daňový dluh

Tento pojem se vztahuje k velice specifické úpravě nákladu na odloženou daň, která je detailně popsána v § 62 ZDD. Zkusme si tuto složitou úpravu zjednodušeně představit. Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho daňová hodnota (tj. v budoucnu bude při odpisu/vyřazení aktiva uplatněn vyšší náklad v účetnictví oproti nákladu uplatnitelnému pro stanovení základu daně), pak společností vzniká odložený daňový závazek (dluh). Vznik takového závazku vede k vykázání navýšení nákladu na odloženou daň, tj. k faktickému navýšení nákladu na zahrnutou daň z příjmů pro účely dorovnávacích daní. Pravidla dorovnávacích daní však omezují uplatnění takového nákladu pouze na situace, kdy je vypořádán nejpozději do pěti let od jeho prvotního rozeznání. Pokud do pěti let není tento odložený daňový závazek vypořádán (tj. nedojde k jeho odúčtování z rozvahy oproti snížení nákladu na odloženou daň), ZDD vyžaduje úpravu (ponížení) nákladu na odloženou daň v předchozích letech, která se však promítne v aktuálním období jako dodatečná dorovnávací daň. Právě této úpravě se říká opětovně zahrnutý odložený daňový dluh. Vzhledem k tomu, že přechodná pravidla stanovují, že odložené daňové závazky vzniklé před vstupním obdobím tomuto testu nepodléhají, tak prvně bychom tuto úpravu museli, pokud je vstupní období 2024, řešit až v roce 2029.

Zdálo by se, že se tento časový test pěti let bude týkat každého titulu pro rozeznání odloženého daňového závazku (dluhu). Naštěstí tomu tak není. Ustanovení § 62 odst. 4 ZDD definuje výjimky

z tohoto pravidla. Časový test se tak neuplatní na nejčastější zdroje odloženého daňového závazku, jako jsou např.:

- rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou hmotného majetku včetně kapitalizovaných nákladů na vyřazení z provozu a sanaci,
- položky nerealizovaných čistých zisků u položek oceňovaných reálnou hodnotou,
- pojistné rezervy a časové rozlišení nákladů na pojistné smlouvy,
- účetně kapitalizované náklady na vývoj.

V českém prostředí tak bude odložený daňový dluh, který by podléhal časovému testu, spíše výjimkou. Pokud by však společnost měla podezření, že takový odložený daňový dluh přeci jen eviduje, potom má stále možnost se opětovně zahrnutí po pěti letech vyhnout, a to v případě, že uplatní krátkodobé rozhodnutí dle § 58 písm. b) ZDD, tzv. *nenárokované časové rozlišení*. Toto krátkodobé rozhodnutí znamená, že od samého počátku (tj. od vzniku odloženého daňového závazku) nebude související náklad na odloženou daň zohledňován v kalkulaci zahrnovaných daní (jednoduše ho z nákladu na odloženou daň eliminujeme).

Jak upravit účetní náklad na odloženou daň pro účely vyčíslení zahrnutých daní?

Tato úprava je definována § 61 ZDD jako „Celková výše úpravy odložené daně“. Níže ukazujeme výčet úprav, které budou v českém prostředí běžné. Nejedná se tedy o úplný seznam požadovaných úprav, ale pouze o výběr nejvíce relevantních oblastí.

Prvním krokem je z účetního nákladu na odloženou daň eliminovat (odečíst) položky, které nejsou v odložené dani podle ZDD povoleny. Jedná se nejčastěji o (§ 61 odst. 5 ZDD):

- náklad na odloženou daň v souvislosti s položkami vyloučenými z výpočtu kvalifikovaného zisku, jako jsou např. vyloučené podíly na zisku (dividendy), přecenění účastí s vlastnickým podílem nad 10% na reálnou hodnotu, nebo zisk a ztráta z přecenění ekvivalencí (v českém prostředí takových položek nebude mnoho, protože se obvykle jedná buď o trvalé rozdíly, nebo o položky, které nemají odlišnou účetní a daňovou hodnotu, a tedy z nich odložená daň nevzniká),
- náklad na odloženou daň v souvislosti se změnou odhadu uplatnitelnosti,
- náklad na odloženou daň v souvislosti se změnou sazby daně z příjmů právnických osob,
- náklad na odloženou daň v souvislosti s tvorbou a použitím daňového zvýhodnění (v ČR nejčastěji odložená daň v souvislosti s investičními pobídkami).

Druhým krokem je naopak zahrnout (přičíst) některé položky, které v účetním nákladu zahrnuté nejsou (§ 61 odst. 3 a 4 ZDD). Nejčastěji se bude jednat o zohlednění odložené daňové pohledávky z aktuální daňové ztráty, pokud v účetnictví nebyla z důvodů uplatnění principu opatrnosti vykázána. Tato úprava vede ke snížení zahrnutých daní (rozeznání odložené daňové pohledávky je ve výsledovce zrcadleno jako výnos). Pokud tato situace

nastane, je třeba si vést evidenci takto „dodatečně“ vykázané odložené daňové pohledávky, protože v okamžiku, kdy společnost daňovou ztrátu, ze které nebyla v účetnictví vykázána odložená daňová pohledávka, uplatní, je třeba naopak v upravené výši odložené daně zohlednit náklad související s uplatněním této „dodatečně“ vykázané odložené daňové pohledávky.

Úpravy popsané v § 61 odst. 3 ZDD týkající se uhrazeného nenárokovatelného časového rozlišení nebo opětovně zahrnutého odloženého daňového dluhu nebudou z výše popsanych důvodů v českém prostředí obvyklé.

Třetím a závěrečným krokem je pak přepočtení výsledné částky odložené daně na sazbu 15%. Účetní náklad na odloženou daň je v ČR kalkulován s uplatněním sazby daně z příjmů právnických osob, která činí aktuálně 21%, ZDD však v § 61 odst. 2 vyžaduje uplatnění 15% sazby (pokud je jurisdikční sazba vyšší, což v případě ČR je).

Je třeba ještě zdůraznit, že pokud společnost učinila jakékoli rozhodnutí související se stanovením kvalifikovaného zisku, je nutné analyzovat, zda toto rozhodnutí souvisí s položkami, které generují odloženou daň. Pokud ano, pak musíme přístup sladit a náklad na odloženou daň upravit obdobně jako kvalifikovaný zisk (jedná se např. o rozhodnutí týkající se plateb založených na akciích nebo uplatnění realizačního principu u přecenění a snížení hodnoty hmotných aktiv).

Jsou potřeba nějaké úpravy nákladu na odloženou daň při využití pravidla bezpečného přístavu?

Při testu naplnění podmínky efektivní daňové sazby skupina za daný stát přebírá náklad na odloženou daň tak, jak je vykázán v reportovacím balíčku (resp. v kvalifikovaném finančním výkazu), tj. ve stejném zdroji informací, jaký je používán pro vyplnění údajů pro zprávu podle země (CbCR) s výjimkou úpravy týkající se odložené daně v souvislosti s daňovými zvýhodněními dle § 141 ZDD (detailněji k tomu článek Marie Velflové). Tzn., že pro účely zohlednění odložené daně pro pravidla bezpečného přístavu založeného na CbCR reportingu není možné jakkoli zohledňovat z principu opatrnosti nezaúčtovanou odloženou daňovou pohledávku a ani není vyžadován přepočet na 15%.

Závěr

Odložená daň je sama o sobě komplexní téma a stanovení její účetní hodnoty bývá v řadě případů problematické. I ve výši odložené daně se tak mohou vyskytnout chyby. Nezapomínejme proto, že na úpravu odložené daně z titulu chyby se vztahují stejná pravidla jako na opravu nákladu na splatnou daň. Dopadem těchto úprav jsme se ve článku nezabývali.

Některé položky popisované ZDD jsou pro nás těžko představitelné, protože pro české prostředí nejsou relevantní (v IFRS ani v českém účetnictví nejsou popisovaným způsobem zohledňovány nebo nemají specifickou daňovou úpravu).

Pro daňové poradce, kteří doteď s odloženou daní nemuseli intenzivně pracovat, je celý koncept nový, a to pochopení úprav pro účely odložené daně ještě ztěžuje. Doporučuji proto specifická ustanovení/požadavky nebo nejasnosti ZDD v otázce odložených daní probrat s odborníkem na účetnictví. Ideální je vzájemná spolupráce, protože odborníkovi na účetnictví na druhou stranu může chybět dostatečná znalost daňových souvislostí.

A co jsou tedy klíčové body, na které si dávat pozor a nastudovat je podrobněji? Pokud bych měla shrnout to nejpodstatnější, tak se bude jednat o:

- odloženou daň ve vstupním období;
- dopady principu opatrnosti při vykázání odložené daňové pohledávky v účetnictví:
 - eliminaci dopadu změny odhadu,
 - mimoúčetní rozeznání odložené daňové pohledávky z aktuální daňové ztráty a její následné uplatňování v následujících letech, kdy společnost dosahuje zdanitelného zisku;

- rozdíl mezi účetním pohledem na odloženou daň, který je založen na rozvaze, a pohledem dorovnávací daně, který vychází z výsledovky;
- eliminaci odložené daně vykázané v souvislosti s daňovým zvýhodněním – podrobná komplexní pravidla vyplývající z přechodných ustanovení;
- dopady vykázání odloženého daňového závazku z jiného titulu, než je rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou hmotných aktiv atd., a povinnost zpětně vylučovat tento náklad, pokud nebyl závazek do pěti let od prvotního vykázání realizován;
- sjednocení úprav kvalifikovaného zisku s úpravami odložené daně. Pokud upravuji kvalifikovaný zisk, je třeba zvážit, zda není potřeba provést související úpravu ve vykazovaném nákladu na odloženou daň;
- eliminaci dopadu změny sazby daně z příjmů právnických osob pro případ možné změny. ■

Daňové sympozium CFE 2025 – belgické ozvěny II. pilíře

Dvakrát do roka organizuje CFE Tax Advisers Europe (CFE)¹ – asociace, která sdružuje přes 30 institucí či komor daňových specialistů z 26 evropských zemí, konferenci na aktuální daňová témata. Jarní akce je tradičně pořádána v Bruselu (kde CFE sídlí), na organizaci podzimní konference se vedle CFE podílí i některá z členských organizací – a je tedy „putovní“. Letošní podzimní konference, resp. daňové sympozium, proběhla 18. září a spolupořadatel, belgický Institut daňových poradců a účetních (Institute for Tax Advisors & Accountants – ITAA), pro její umístění vybral malebný historický Gent. Město i prostory akce by si zasloužily samostatný článek do některého z magazínů pro milovníky historie, cestování či architektury. S ohledem na zaměření a i téma tohoto Bulletinu zůstaneme u daní (byť v mezinárodním přesahu), Gent ale rozhodně stojí za návštěvu.



Ing. Mgr. Tereza Petrášová,
daňový poradce č. 4676,
vedoucí Sekce mezinárodního
zdanění při Odborném kolegiu
KDP ČR

Body na programu letošní konference zahrnovaly příspěvky a diskuse z oblasti aktuálních evropských i globálních iniciativ v oblasti daní a trendy digitalizace a IT. Název akce tak byl poměrně všeobíhající – *Taxation in Transition: Compliance, Rights & Innovation in a High-Data World*.² V jednotlivých panelech se diskutovalo o stavu a vývoji II. pilíře, revizi směrnic o mezinárodní spolupráci při správě daní (DAC³), anebo také o využití umělé inteligence či nástrojů pro reporting v profesi daňového poradce. Velkou přidanou hodnotou CFE konferencí je obsazení v panelech, kde se setkávají a společně debatují zástupci institucí, jako jsou Organizace pro hospodář-

1 Více informací o CFE Tax Advisers Europe lze najít na webových stránkách asociace (<https://taxadviserseurope.org/about-us/>) nebo na webových stránkách Komory daňových poradců ČR (<https://moje.kdpcr.cz/odborne/zahranici/cfe-tax-advisers-europe>).

2 Přeloženo volněji jako *Transformace zdanění: Dodržování předpisů, práva a inovace v éře dat*. Obecně k překladům anglických názvů a zkratk v tomto článku – z důvodu využívané anglické terminologie jsou ponechány zkratky v původní, tj. anglické podobě, pro lepší orientaci s referencí na příslušný význam či doplnění kontextu formou poznámek.

skou spolupráci a rozvoj (OECD) či Evropská unie, zástupci ministerstev financí či finanční správy jednotlivých zemí, akademici i daňoví poradci reprezentující zájmy byznysu jakožto daňových poplatníků.

V následujícím textu bych se chtěla primárně zaměřit na shrnutí a reflexi k prvnímu panelu konference, který se zaměřoval na problematiku II. pilíře (globální minimální daň), aktuální stav implementace a jeho další směřování.⁴

Pilíř II v aktuálním politickém a ekonomickém kontextu

Již úvodem prvního panelu bylo zřejmé, že první přednášející nastaví latku konference poměrně vysoko. Prof. Kofler z Vídeňské univerzity⁵ nastínil ve své úvodní prezentaci (*Legal and Political Challenges to Pillar Two*) právní a geopolitický přehled současného stavu tzv. II. pilíře.⁶ Reflekoval posun v postoji některých zemí k zavádění globálních pravidel minimálního zdanění (zejména pozici USA a administrativy současného prezidenta Donalda Trumpa), vyjádřený formálně zástupci těchto zemí na summitu G7 koncem června tohoto roku.⁷

Jde zejména o přístup k tzv. kvalifikaci vnitrostátních daňových pravidel pro účely aplikace modelových pravidel OECD (*GLoBE Rules*),⁸ na kterých je mechanismus globální minimální daně založen (zejména z pohledu aplikace doplňkového – můžeme říct „sankčního“ pravidla UTPR). Dle vyjádření zástupců G7 (rozuměj primárně USA) je třeba najít řešení formou jakési koexistence pravidel, tj.

paralelního mechanismu vedle sebe stojících pravidel (*side-by-side mechanism*), kdy by pravidla GILTI uplatňovaná dle amerických daňových zákonů byla akceptována z pohledu aplikace globálních pravidel jako kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň – QDMTT (což by ve výsledku znamenalo, že dceřiné společnosti amerických nadnárodních koncernů by nepodléhaly dodanění dorovnávací daní na základě aplikace doplňkového pravidla UTPR v zemích, které globální pravidla zavedou).

Prof. Kofler upozornil na nevyřešené právní aspekty týkající se směrnice o dorovnávacích daních⁹ – zejména z pohledu zásahu do vlastnických a majetkových práv, kdy by aplikace doplňkového pravidla UTPR mohla významně dopadat na menší společnosti v EU spadající právě do nadnárodních koncernů vlastněných ultimátně mimo EU (primárně USA, ale i Čína, Indie a další). Ukázal zejména na nejasnosti ohledně aplikace extraterritoriálního konceptu zdanění (jenž by se v případě uplatnění doplňkového pravidla UTPR zavedl), slučitelnosti takového zdanění s principy zakotvenými ve smlouvách o zamezení dvojímu zdanění a proměnlivých vazeb mezi uplatněním QDMTT, pravidly CFC¹⁰ a tzv. bezpečnými přístavy (*safe harbours*) dle modelových pravidel. Z ekonomického pohledu tak může aplikace doplňkového pravidla UTPR být pro některé (menší) společnosti likvidační, jelikož nebudou mít dostatečné prostředky pro její úhradu. Prof. Kofler také upozornil na podanou žádost o předběžnou otázku, která směřuje k posouzení případného rozporu pravidla UTPR s Listinou základních práv EU, jež v této věci byla předložena belgickým soudem Soudnímu dvoru Evropské unie.¹¹

3 *Directive on Administrative Cooperation (DAC)* – směrnice Rady (EU) 2011/16/ ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, od roku 2011 proběhlo několik aktualizací s ohledem na rozšiřující se rozsah automatické výměny informací v rámci EU. Pro podrobnější informace lze doporučit souhrn na webových stránkách Evropské komise *Directive on administrative cooperation DAC-Taxation and Customs Union*. Do českého zákona transponovány prostřednictvím zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (resp. jeho novelizacemi).

4 Shrnutí ostatních panelů symposia je k dispozici případným zájemcům v zápisu ze zahraniční cesty, dostupné na webu KDP zde: <https://moje.kdpcr.cz/odborne/zahranici/zahranicni-cesty/2025-zpravy-ze-zahranicnich-cest>. Program konference je dostupný na webu CFE zde: https://taxadviserseurope.org/new_ahgency/wp-content/uploads/2025/08/CFE-Tax-Symposium-2025-Programme.pdf.

5 Prof. Dr. Georg Kofler se věnuje mezinárodnímu daňovému právu na WU (Vienna University of Economics and Business), rovněž je předsedou pracovní skupiny CFE pro judikaturu SDEU – tzv. ECJ Task Force.

6 II. pilíř (angl. *Pillar Two*) je součástí dvoupilířového systému globální daňové reformy OECD (řešení daňových výzev vyplývajících z digitalizace a globalizace ekonomiky, jež vzešlo z projektu BEPS, akce 1). Spočívá v mezinárodní dohodě států zahrnutých do tzv. inkluzivního rámce – IF (*Inclusive Framework*), která měla za cíl koordinovaným způsobem omezit škodlivou daňovou konkurenci. A to konkrétně stanovením minimální efektivní sazby zdanění ve výši 15 % v každé zemi pro nadnárodní společnosti s obrátem nad 750 mil. eur. Toho se dosahuje prostřednictvím několika pravidel, která by měla ve vzájemné interakci umožnit vybrat tzv. dorovnávací daň tam, kde je efektivní daňová sazba nižší než 15 %. Viz stručný popis mechanismu fungování pravidel v poznámce 8.

7 Vyjádření publikované dne 28. 6. 2025, dostupné např. na webových stránkách Ministerstva financí USA: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sb0181>.

8 Modelová pravidla pro Pilíř II (*GLoBE Model Rules*) zveřejnilo OECD dne 21. 12. 2021 a spolu s ostatními dokumenty publikovanými od té doby jsou dostupná na webu <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/global-minimum-tax/global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.html>. Hlavním pravidlem je pravidlo pro zahrnutí zisku – IIR (*Income Inclusion Rule*), dopadající na úroveň nejvyšší mateřské společnosti – UPE (*Ultimate Parent Entity*) skupiny. Státy si mohou zvolit i možnost uplatnit dorovnávací daň na nedostatečně zdaněné společnosti lokálně, ale musí zajistit, aby taková vnitrostátní dorovnávací daň odpovídala modelovým pravidlům, tj. byla kvalifikovaná – QDMTT (*Qualified Domestic Top-up Tax*). Doplňkovým pravidlem je pak pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk – UTPR (*Undertaxed Profits Rule*), které by (zjednodušeně) mělo přijít do hry tehdy, když by některý ze států, kde UPE sídlí, globální min. daň nezavedl – pak by si ostatní „poslušné“ země mohly aplikací tohoto pravidla zajistit proporční poměr na „nevybrané“ dorovnávací dani. Toto pravidlo tak mělo fungovat i motivačně proto, aby co nejvíce států (ideálně všechny) implementovalo IIR, resp. QDMTT. Pozn.: jedná se o zjednodušené vysvětlení principu aplikace pravidel. Mechanismus a priority vztahů jsou velmi komplexní.

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. Směrnice tak „právně“ modelová pravidla globální minimální daně zakotvila v EU a jednotlivé členské státy ji musí transponovat do svých právních řádů (pozn.: v ČR transponováno novým zákonem č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny).

10 CFC pravidla (*Controlled Foreign Company Rules*) – pravidla zdanění ovládané zahraniční společnosti.

Ekonomický aspekt byl v přednášce zmiňován také ve vztahu ke konkurenceschopnosti evropských firem, které budou novým globálním pravidlům podléhat – kdy z pohledu aktuálně „vlažnějšiho“ přístupu k implementaci některých zemí ponесou dopady zavedení globální daně primárně evropské firmy (což vnímají kromě firem už i někteří politici).

V závěru své prezentace pak prof. Kofler varoval, že v závislosti na tom, jak bude nakonec paralelní mechanismus (*side-by-side mechanism*) – na kterém od léta OECD systematicky pracuje – nadefinován, může koncept globální minimální daně zavedený II. pilířem buď zjednodušit, nebo přinést ještě další úroveň komplexity.¹² Je otázkou, co je pak ještě v kompetenci daňových pravidel (práva) a co je politika – a jak se politika technicky implementuje.

Postřehy z panelové diskuse

I navazující panelová diskuse byla velmi zajímavá, odrážela přístupy a pohledy zástupců z různých institucí i evropských zemí, kde se nová pravidla globální minimální daně implementují.

Félicie Bonnet (vedoucí odboru pro mezinárodní koordinaci globálního zdanění OECD¹³) uvedla, že již více než 60 zemí implementovalo legislativu ke II. pilíři – většina z nich zavedla QDMTT, která se (dle jejího názoru) rychle stává základním prvkem lokálních daňových režimů. Shrnuje tři krátkodobé priority, na kterých příslušná oddělení v rámci OECD nyní pracují:

- zakotvit funkční parametry paralelního systému, které zachovávají rovné podmínky,
- zjednodušení umožňující skupinám spoléhat se více na konsolidované výkazy a existující reporting,
- zvážit přiměřenost požadavků na informace a povinný reporting, tak, aby daňové správy získaly potřebné údaje bez zbytečné zátěže pro daňové poplatníky.

Priority jsou jasné (a výstižné), uvidíme, jaké budou závěry a výstupy analýz a praktické dopady – opravdu by bylo přáním všech potenciálních „příjemců“ (věřím, že i zástupců daňových správ, nejenom poplatníků), aby OECD přišlo se zjednodušením stávajících pravidel.

Zajímavá vsuvka v diskusi směřovala k roli OECD – připomenutí, že je to jen instituce, která nerozhoduje, nemá hlasovací práva a rozhodovací pravomoci. A její rolí je tedy „jen“ zprostředkovat komunikaci mezi členy Inkluzivního rámce (kteří jednomyslně koncept dorovnávacích daní odsouhlasili) a analyzovat technické postupy/řešení. Možná je právě toto jedna z klíčových „hlá-

šek“ panelu – vedoucí k zamyšlení, kdo je vlastně za aktuální stav a neuvěřitelně složitý systém původní „jednoduché“ myšlenky zavedení globální minimální úrovně zdanění zodpovědný. A jestli je způsob překlápění materiálů postupně publikovaných OECD do lokálních zákonů tou správnou cestou při tvorbě legislativy.

Zástupkyně OECD také připomněla, že II. pilíř je koncept postavený na společném přístupu: dle jejího názoru i ti, co systém II. pilíře nezavádějí, souhlasí, že ostatní jej mohou uplatnit na jejich skupiny. Což může být v kontextu aktuální situace poměrně diskutabilní pohled (zejména když se bavíme o pozici a vlivu USA¹⁴).

Benjamin Angel (generální ředitel pro daně a clo, Evropská komise¹⁵) vyjádřil názor, že z pohledu Evropské komise je pilíř II součástí evropského práva a je závazný. Aktuální požadavek USA na kvalifikaci amerických daňových pravidel jako QDMTT je technicky problematický. Uznání amerického systému (GILTI) jako „ekvivalentního“ podle čl. 52 směrnice o dorovnávacích daních není možné kvůli rozdílům v konstrukci (jurisdikční vs. globální blending, sazby, výjimky atd.). Řešením dle jeho názoru může být přístup založený na bezpečných přístavech (*safe harbours*), který zapadá do mechanismu dynamické koexistence směrnice vedle pravidel OECD. Akceptace amerických GILTI pravidel by narušila hlavní přínos II. pilíře – stanovení globálního minima jako spodní hranice daňové konkurence. Zmínil také, že z jeho pohledu daň a její výše není jediným faktorem přímých zahraničních investic, jak ukazují rozdíly v sazbách napříč EU (nicméně tento názor nepodpořil žádnou konkrétní analýzou nebo průzkumem – poznámka autorky).

Aleksandar Ivanovski, ředitel CFE a moderátor panelu, k tomuto bodu doplnil širší kontext, a to, že daňová politika je nyní součástí širší transatlantické diskuse o obchodní politice (nejenom z pohledu globální daně; i digitální daň, reciproční cla, ale také konkurence a vymáhání práva EU v oblasti státní podpory jsou další nástroje, které USA a EU v posledních měsících ve vzájemných diskusích vytahují).

Zástupci členských států (konkrétně Španělska a Estonska) komentovali ve svém vstupu primárně status implementace pravidel globálního zdanění a lokální pohled na možné přínosy, resp. problémy.

Jorge Ferreras Gutiérrez (zástupce generálního ředitele španělského ministerstva financí¹⁶) konstatoval, že Španělsko přijalo legislativu k II. pilíři pod časovým tlakem. Obecně EU chtěla být vnímána jako lídr v implementaci globálních pravidel, takže byl poměrně

11 Předběžná otázka referovaná pod C-519/25, American Free Enterprise Chamber of Commerce.

12 Což je opravdu děsivá představa vzhledem k již neuvěřitelně komplexnímu stávajícímu konceptu s množstvím výkladových nejistot – poznámka autorky.

13 Head of Unit, International Tax Co-ordination, Global Minimum Tax, OECD.

14 Viz pozice G7 z konce června tohoto roku zmíněná výše.

15 Director, DG TAXUD, Direct Taxation European Commission.

16 Deputy-Director General Ministry of Finance, Spain.

velký politický tlak na co nejrychlejší transpozici směrnice. Nicméně dle jeho názoru je politicky i právně obtížné jednou zavedené daně měnit (nebo i rušit), což komplikuje přizpůsobení novým a aktualizovaným pokynům ze strany OECD. Postoj Španělska je jasný: EU si nemůže dovolit být méně konkurenceschopná než USA, kde se aktuálně zaměřují na podporu domácích investic. Čekají na technické řešení a zjednodušení, na kterém pracuje OECD.

Helen Pahapill (poradkyně náměstkyně ministra financí pro daňovou problematiku, estonské ministerstvo financí¹⁷) naproti tomu shrnula odlišný postoj Estonska. Estonsko se rozhodlo odložit přijetí směrnice kvůli její složitosti a omezené relevanci ve vztahu k estonskému systému zdanění společností.¹⁸ Popsala směrnici jako „dveře“, kterými se pravidla OECD vklíní do vnitrostátního práva, což vyvolává obavy o suverenitu a transparentnost při zavádění lokálních předpisů a z pohledu předvídatelnosti práva. Vzhledem k vysokým nákladům na zajištění compliance (dodržování předpisů a nezbytný reporting) a malému očekávanému přínosu z případných příjmů z dorovnávacích daní Estonsko nadále prosazuje zjednodušení konceptu jako hlavní prioritu.

V části otázek a odpovědí se prof. Kofler vrátil k nevyřešeným technickým a právním otázkám: např. zda by lokální QDMTT měly mít přednost před pravidly CFC, jak zacházet s QDMTT, rizika zkraslení kvůli dotacím a daňovým pobídkám, které státy nabízejí. Ale také rostoucí obavy, že II. pilíř může daňové systémy spíše komplikovat než zjednodušit (což jde proti snaze a všeobecně deklarovanému trendu poslední doby o zjednodušování v rámci EU).¹⁹

Na otázky z publika (velmi prakticky orientované) – např. zda vzhledem k již stanoveným lhůtám pro reporting k dorovnávacím daním je šance, že zjednodušení nebo paralelní mechanismus bude zaveden i pro první období (2024), padaly bohužel ze strany zástupců OECD a EU jen neurčité odpovědi. Stejně tak (poměrně logické) dotazy k možnosti prodloužení dočasných zjednodušení (*safe harbours*) dle CbC reportingu (zprávy podle zemí) i za rok 2026 – byly zodpovězeny spíše neurčitě, s příslibem určitého zjednodušení.

Můžeme se zatím tak jen „těšit“, co nám OECD výhledově nadělí... ■

17 Tax Policy Adviser to the Deputy Secretary General Ministry of Finance, Estonia.

18 V Estonsku se přibližně od roku 2000 uplatňuje princip zdanění společností vázaný na distribuci (distribuční systém), to v praxi znamená (zjednodušeně), že zisky nejsou zdaněny v okamžiku jejich vzniku, ale až při jejich distribuci (např. výplatě dividend).

19 Často se používá spíše než zjednodušení (*simplification*) termín „*decluttering*“ (očista, odstraňování zbytečnosti), objevil se po vydání tzv. Draghiho zprávy o konkurenceschopnosti Evropy zveřejněné v září 2024. Dostupné zde https://commission.europa.eu/topics/eu-competitiveness/draghi-report_en#paragraph_47059.

SEMINÁŘ PRÁVNÍHO PSANÍ PRO DAŇOVÉ PORADCE

JAK POSUNOUT PŘESVĚDČIVOST NAŠICH TEXTŮ O ÚROVEŇ VÝŠ?

23. 1. 2026

PRAHA

9:00 – 13:00

PÁTEK

PŘEDNÁŠEJÍCÍ

Mgr. ŠTĚPÁN JANKŮ

ASISTENT SOUDKYNĚ ÚSTAVNÍHO SOUDU, LEKTOR PRÁVNÍHO PSANÍ

Mgr. MAREK ZIMA

SOUDCE MĚSTSKÉHO SOUDU V PRAZE



**SOUDCI I PSYCHOLOGOVÉ
SE UŽ ROKY SHODUJÍ NA
JEDNÉ VĚCI: PŘI
PŘESVĚDČOVÁNÍ NEZÁLEŽÍ
JEN NA TOM, JAK SILNÉ
MÁME ARGUMENTY,
ALE I ZDA JE UMÍME
DOBŘE PODAT.
JAK TEDY PODAT SVÉ
ARGUMENTY CO
NEJPŘESVĚDČIVĚJI?
PRÁVĚ O TOM BUDE TENTO
SEMINÁŘ.**

WWW.KDPCR.CZ

[↩ zpět na obsah](#)

Deklarovaný dodavatel v daních z příjmů a dani z přidané hodnoty



Mgr. Tomáš Rozehnal, Ph.D.,
ředitel Odvolacího finančního
ředitelství



Ing. Mgr. Martina Papulová,
ředitelka Sekce přímých daní,
Odvolací finanční ředitelství



Mgr. Bc. David Švancara
ředitel odboru nepřímých
daní, Odvolací finanční
ředitelství

Článek vyjadřuje názory autorů, ne instituce, ve které působí.

Základní východiska

Problematika osoby dodavatele daňového subjektu je dlouhodobě jednou z hlavních oblastí generujících daňové spory. Z podstaty věci tomu ani nemůže být jinak. Zájemem daňového subjektu je uplatnit a pochopitelně obhájit uplatňovaný nárok (odpočet DPH, náklad/výdaj u daně z příjmů). Za tímto účelem je třeba naplnit několik podmínek. Ty mohou být formálního charakteru, jako třeba existence daňového dokladu se zákonnými náležitostmi. Známé jsou též podmínky hmotněprávní, jako správná kvalifikace plnění (příkladmo zdanitelné/osvobozené, sazba daně), prokázání

existence plnění v deklarovaném rozsahu a ceně či právě zmiňovaná osoba dodavatele. Praxe pak zná i podmínky těžko zařaditelné, jako neúčast na podvodu na DPH či vyhnutí se zneužití práva. Podmínky formální a část hmotněprávních plynou přímo ze zákona a jejich prokázání je svým způsobem generováno ze sféry daňového subjektu. Osoba dodavatele je však z hlediska prokazování nároku komplikovanější, protože problémy se koncentrují právě u ní, tedy mimo sféru daňového subjektu. Zde je pak klíčová role judikatury, která nejenže definuje, o jaký typ podmínky se v případě prokazování dodavatele jedná, ale také kudy se line hranice důkazního standardu pro její prokázání.

Prokazování, že plnění bylo přijato od deklarovaného dodavatele, se v oblasti daně z příjmů a DPH v určitých ohledech odlišuje. Společný prostor lze nalézt zejména na počátku celého procesu, tj. aktivaci důkazního břemene. Zde je nutné vycházet ze zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“). Ustanovení § 135 odst. 2 DŘ uvádí, že daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Na to navazuje § 92 odst. 3, který stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení. Nakonec je třeba zmínit § 92 odst. 5 písm. c), kde se praví, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Ve zmíněných třech ustanoveních se řeší rozložení důkazního břemene při správě daní. V překladech zákon říká, že zde existuje základní povinnost podat daňové tvrzení, tj. daňové přiznání, a v něm tvrdit základ daně a daň. Tvrzení musí být daňový subjekt schopen prokázat. Bude tak činit prostřednictvím povinně vedených evidencí či dokladů. Povinnost jejich vedení musí být stanovena zákonem. Příkladmo lze uvést § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), anebo v podstatě celý zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zakonodárce tímto napřímo stanovil povinnost evidovat skutečnosti, které následně podrobuje zdanění. Forma a obsah evidence by měly poskytnout určitý základní přehled o transakci a umožnit správci daně její kontrolu, resp. kontrolu správnosti zdanění – tvrzení. Evidence a obecně jakékoli jiné, zákonem vyžadované důkazní prostředky slouží k prokázání formálních podmínek uplatněných nároků. Nejtradičnější okamžik, kdy se správce daně setká s uvedenými důkazními prostředky, nazvěme je primárními, je při daňové kontrole. Tyto si může převzít v rámci místního šetření, popř. k jejich předložení daňový subjekt

vyzve. Nicméně nejedná se o výzvu dle § 92 odst. 5 písm. c), jelikož správce daně není povinen definovat jakékoli pochybnosti ohledně podaného daňového tvrzení. Výjimkou je jediná situace, a to zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 DŘ, kde zákon existenci pochybností předpokládá. Až po předložení primárních důkazních prostředků získává správce daně přehled o obsahu daňového tvrzení a teprve nyní je povinen definovat konkrétní pochybnosti o správnosti, úplnosti, věrohodnosti či průkaznosti nyní už primárních důkazních prostředků. Na vyslovené pochybnosti navazuje požadavek na předložení dalších důkazních prostředků. Oprávnění správce daně požadovat prokázání tvrzení i nad rámec primárních důkazních prostředků je dovozováno judikaturou správních soudů, když tato zhusta vychází z tzv. obezřetnosti daňového subjektu. Viz např. NSS 7 Afs 44/2021, kde soud uvedl, že „každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady ... V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady, na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“ Zde se právě objevuje základní bod sváru, a to, za jakých podmínek je správce daně oprávněn důkazní břemeno přenést zpět na daňový subjekt, resp. kdy lze vyžadovat, aby daňový subjekt byl dostatečně obezřetný. Jaké jsou podmínky pro aktivaci důkazního břemene daňového subjektu? Při hledání odpovědi lze vyjít z historické, ale dosud citované judikatury NSS 2 Afs 24/2007. Dle NSS správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.

Na to navazuje judikatura stanovíc, že daňový subjekt nemusí prokázat tvrzené skutečnosti s absolutní jistotou, nýbrž s dostatečnou mírou pravděpodobnosti. Správce daně tak musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude z provedených důkazů možné učinit daný závěr bez vážných pochybností. Správce daně se tedy musí ptát, zda jsou předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, že nenechávají žádný prostor pro rozumné pochybnosti (NSS 8 Afs 23/2018, 6 Afs 16/2025). I podle Ústavního soudu platí, že „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (I. ÚS 173/13). Dále NSS judikuje, že jakkoli je zde dán princip profesionality obchodníka, v jehož rámci je třeba vyžadovat určitou obezřetnost a řádné vedení účetnictví a dalších dokladů spojených s podnikáním, není možné paušálně a bez důkladného uvážení tvrdit, že by si podnikatel musel opatřovat nespécifikované důkazní prostředky, aby vždy v budoucnu vyhověl požadavkům daňových orgánů. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že podnikání je samostatná a soustavná činnost na vlastní účet a odpovědnost se záměrem dosažení zisku (§ 420 odst. 1 občanského zákoníku); právě toto je hlavním účelem podnikatelské

aktivity. Naopak účelem podnikání jistě není ničím neohrazené shromažďování listin a kontaktů na potenciální svědky pro účely možného daňového řízení v budoucnu (NSS 3 Afs 223/2020).

Zaměříme-li se na prokazování skutečnosti, zda plnění bylo přijato od deklarovaného dodavatele, musíme vzít v úvahu, že správce daně již disponuje primárními důkazními prostředky, tj. zejména daňovým či účetním dokladem, ze kterých je zřejmá, alespoň formálně, osoba dodavatele. Stejně tak by správce daně měl mít informace o povaze, množství a časovém ukotvení deklarovaného plnění. Základní zdroj pochybností správce daně poté vychází z osoby dodavatele. Nejčastějším spouštěčem kontrolní činnosti bývá nekontaktnost takové osoby, tj. nemožnost jednat s jejími představiteli, často spojená s existencí tzv. virtuálního sídla. S těmito skutečnostmi pak jde ruku v ruce nepodávání daňových tvrzení, popř. jejich podávání, avšak následná nemožnost jejich prověření. Nicméně samotná nekontaktnost deklarovaného dodavatele, popř. neplnění daňových povinností, není sama o sobě důvodem, na základě kterého by bylo možné zpochybnit primární důkazní prostředky. NSS setrvale judikuje, že k tomuto musí přistoupit i další zjištění správce daně (NSS 3 Afs 30/2023, 2 Afs 237/2024). Správce daně se např. může zaměřit na míru podrobnosti daňových dokladů, vznést na daňový subjekt dotazy, zda disponuje i další dokumentací případu, typicky smlouvami. Stejně správce daně musí vycházet z charakteru deklarovaného plnění, odpovědět na otázku, zda lze deklarovanou činnost realizovat bez adekvátních prostorů či zaměstnanců. Často se pozornost správce daně zaměřuje na platební podmínky, resp. existenci „bankovní stopy“. Shrnuto, je na správci daně, aby v této fázi dokazovacího procesu vyvinul aktivitu a vlastními silami zmapoval případ a zajistil sám případné důkazní prostředky. Typicky nebude čekat na návrh výsledku svědka, dejme tomu jednatele deklarovaného dodavatele, ale pokusí se jej realizovat sám. Úkolem správce daně je zajistit co nejširší míru poznání případu, tak aby výsledná úvaha zajistila přenos důkazního břemene v souladu s judikaturními požadavky. Vážné a důvodné pochyby nesmí vycházet čistě z nekontaktnosti osoby dodavatele, naopak musí být „vytuzeny“ dalšími zjištěními, která ve svém souhrnu umožní oprávněně po daňovém subjektu vyžadovat určitou míru obezřetnosti, tj. existenci dalších důkazních prostředků.

Podmínka dodavatele plnění na DPH – vývoj

Pro úspěšné nárokování odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění je naplnění podmínky v podobě prokázání deklarovaného dodavatele plnění nezbytné. Tato hmotněprávní podmínka vyplývá jak ze ZDPH, tak směrnice o DPH (dále jen „Směrnice“). O tom, jak ji vykládat, se v minulosti vedly četné soudní spory. K současnému výkladu výraznou měrou přispěla harmonizovaná úprava DPH, resp. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).

Ve svých počátcích byla tato otázka pojímána hodně formálně až formalisticky. V první řadě se nárok na odpočet pojil s registrací k DPH. Zjednodušeně řečeno, daňový subjekt musel k prokázání nároku na odpočet daně plnění přijmout od dodavatele, kte-

rým byl formálně registrovaný plátcem DPH. Mezi statusem plátce DPH a registrací k DPH však nelze položit rovnítko. Naplnit podmínky plátcovství znamená naplnit podmínky § 6 a násl. ZDPH, nikoli podat přihlášku k registraci či být registrován, ač je registrace s plátcovstvím po funkční stránce systému DPH spojena. Plátcem DPH se materiálně daňový subjekt stává již naplněním výše zmíněných podmínek § 6 a násl. ZDPH, i kdyby z nějakého důvodu došlo k oddělení jeho registrace. Uvedenou situaci řešil NSS v rozsudku 8 Afs 59/2013, kde s podkladem v judikatuře SDEU (*Dankowski, C-438/09*) rozhodl, že otázku nároku na odpočet daně nelze spojovat s formální povinností registrace dodavatele, postačí, že dodavatel je plátcem DPH.

Dalším formálním náhledem byla spojitost nároku na odpočet daně s náležitostí daňového dokladu. Jednalo se o případy, kdy daňovým subjektem bylo prokázáno, že fakturovaná plnění byla uskutečněna a že je uskutečnila jiná osoba než dodavatel uvedený na daňových dokladech. Tato osoba byla plátcem DPH. Otázka zněla, zda lze tuto osobu za účelem uznání nároku na odpočet daně akceptovat. Jinými slovy, zda lze na uvedení deklarovaného dodavatele a jeho DIČ na dokladu *de facto* nahlížet jako na náležitost dokladu, která může být v průběhu daňového řízení změněna na základě provedení dokazování. Tuto situaci řešil NSS v rozsudku 5 Afs 65/2013. Dle NSS prokázání nároku na odpočet daně z plnění přijatého prokazatelně od jiné osoby se statusem plátce DPH lze akceptovat s odůvodněním, že k průkazu byl sice předložen daňový doklad nesprávný, nikoli však fiktivní. Nutno podotknout, že NSS tento závěr následně spíše nenásledoval (srov. rozsudek NSS 7 Afs 151/2014). Na první pohled zřetelný střet uvedených rozsudků, jinak řešitelný pouze prostřednictvím rozšířeného senátu NSS, dnes nepřináší žádné aplikační obtíže. Je tomu tak z důvodu následného vývoje problematiky.

Pro ten byl již příznačný odklon od formálního pojetí a naopak příklon k věcnému přezkumu skutečného dodavatele plnění. V daňové praxi po určitou dobu panovala ustálená judikaturní¹ linie, která potvrzovala konkrétní osobu dodavatele uvedenou na dokladu jakožto hmotněprávní podmínku nároku na odpočet daně.² To znamenalo, že daňový subjekt byl po sdělení důvodných pochybností ze strany správce daně ve vztahu k primárním důkazním prostředkům povinen prokázat přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Do praxe vnesl trhlinu nejdříve rozsudek NSS 4 Afs 58/2017. NSS zde dovodil, že v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl (nebylo-li samotné poskytnutí plnění fakticky zpochybněno), není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH. To je možné pouze v případě, pokud je prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na DPH, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla či vědět mohla a měla.³ Ten-

to rozsudek byl argumentačním podkladem v další věci, která se s ohledem na rozpor v judikatuře NSS ohledně vnímání této hmotněprávní podmínky dostala až před rozšířeným senátem NSS a následně i před SDEU. Tou věcí je případ *Kemwater*.⁴

Podmínka dodavatele plnění na DPH – současný stav

Po rozhodnutí SDEU a následně NSS se deklarovaný dodavatel, resp. podmínka s ním spojená, dostal do dvojí podoby. Dle rozsudků *Kemwater* je uvedení konkrétního dodavatele na daňovém dokladu formální podmínkou uplatnění nároku na odpočet daně, nikoli hmotněprávní. Hmotněprávní podmínkou naproti tomu je samotné postavení dodavatele jako osoby povinné k dani (v tuzemském právním řádu s ohledem na čl. 287 Směrnice potom postavení dodavatele jako plátce DPH). Nadále také platí, že je to daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně, kdo prokazuje, že dodavatel zdanitelného plnění byl v postavení plátce DPH. Výjimku v tomto potom představuje situace, kdy správce daně disponuje takovými zjištěními o osobě dodavatele, z nichž je zřejmé, že tento dodavatel postavení plátce DPH s jistotou měl (viz zejména body 25, 34, 37, 38 a 39 rozsudku *Kemwater*). Uvedené prokazování se odehrává po předložení a zpochybnění primárních důkazních prostředků ze strany správce daně.

V praxi pak dochází k situacím, že daňový subjekt nárokuje odpočet daně:

- 1) prokáže, že mu bylo plnění dodáno plátcem DPH uvedeným na jím předloženém daňovém dokladu (= původní dodavatel). Tím naplní hmotněprávní podmínku;
- 2) neprokáže původního dodavatele, ale prokáže, že mu plnění poskytla jiná (konkrétně identifikovaná) osoba, která status plátce DPH měla (= náhradní dodavatel). Tím naplní tuto hmotněprávní podmínku;⁵
- 3) neprokáže původního dodavatele a nenabídne (či neprokáže) ani dodavatele náhradního, ale prokáže, že mu plnění musela poskytnout „nějaká“ osoba, která s jistotou musela být v postavení plátce DPH (= neidentifikovaný dodavatel se statusem plátce DPH). Tím naplní tuto hmotněprávní podmínku.

Jak je vidno z výše uvedeného, do popředí se po rozsudcích *Kemwater* nedostává striktně osoba uvedená na daňovém dokladu. Rozhodnou okolností pro posuzování této hmotněprávní podmínky je to, zda osoba poskytující plnění má status plátce DPH či nikoli. Zajímá nás tedy v podstatě to, zda daňový subjekt prokázal, že mu bylo dodáno plátcem DPH v materiálním slova smyslu, nikoli osobou uvedenou na dokladu. Hodí se však podotknout, že v drtivé většině případů budou daňové subjekty tvrdit a proka-

1 Srov. výčet rozsudků NSS v bodě 27 předkládajícího usnesení k rozšířenému senátu NSS 1 Afs 334/2017-35.

2 K odůvodnění této podmínky srov. např. rozsudek NSS 9 Afs 181/2014-34, bod 18 a násl.

3 Podvod na DPH přitom dle ustálené judikatury lze zkoumat až po naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.

4 Rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu NSS 1 Afs 334/2017-208.

5 Zde je zodpovězen střet mezi předcházejícími rozsudky NSS 5 Afs 65/2013 a 7 Afs 151/2014.

zovat právě plátce DPH uvedeného na daňovém dokladu a shora uvedeného rozlišení situací se bude v praxi stírat.

Největší aplikační problémy představuje nejméně častá varianta, tj. neidentifikovaný dodavatel se statusem plátce DPH. Zde lze shrnout některé situace, které již NSS ve své judikatuře řešil.

- Objem poskytnutých plnění ve svém souhrnu nepřekročil zákonnou hranici obratu pro vznik plátcovství DPH, kdy v takovém případě lze mít oprávněně za to, že neidentifikovaný dodavatel nebyl v postavení plátce DPH.⁶
- Objem poskytnutých plnění ve svém souhrnu sice překročil zákonnou hranici obratu pro vznik plátcovství DPH, ale z okolností případu vyplývá, že se jedná o dělitelné plnění, o němž tak není postaveno najisto, že jej musel dodat právě jediný (neidentifikovaný) dodavatel.⁷
- Objem poskytnutých plnění ve svém souhrnu sice překročil zákonnou hranici obratu pro vznik plátcovství DPH a plnění dle skutkových okolností případu nelze přisoudit vícero dodavatelům, avšak jedná se o plnění uskutečněné před vznikem plátcovství (neidentifikovaného) dodavatele k DPH,⁸ tudíž tento nebyl v postavení plátce DPH.

V těchto situacích tedy NSS dovodil, že hmotněprávní podmínka dodavatele plnění není naplněna. K uvedeným situacím je třeba jedním dechem doplnit, že správní soudy (tj. ani NSS) doposud neřešily tyto situace po novele ZDPH k 1. 1. 2025, po níž je institut plátcovství k DPH v zákoně značně změněn.

Závěrem je možné poznamenat, že daňový subjekt v současnosti není při prokazování hmotněprávní podmínky dodavatele plnění limitován *stricto sensu* jen osobou uvedenou na daňovém dokladu. Uvedené však neznamená, že se ohledně prokazování této podmínky něco výrazně změnilo. Není třeba zmiňovat, že prokazovat přijetí plnění od neidentifikovaného subjektu v postavení plátce DPH bude v drtivé většině případů mnohem těžší než prokazování přijetí plnění od obchodního partnera (plátce DPH) uvedeného na daňovém dokladu. Do popředí by proto právě i z tohoto důvodu měla nadále vystupovat obezřetnost daňových subjektů při obchodních transakcích a řádná dokumentace vazby mezi daňovým dokladem a přijatým zdanitelným plněním od dodavatele (srov. např. § 34 odst. 3 ZDPH).

Skutečný dodavatel v daních z příjmů

ZDP deklarovaného dodavatele neupravuje, a to ani v souvislosti s daňově uznatelnými výdaji/náklady (dále jen „výdaj“) podle jeho § 24. To ovšem neznamená, že by bylo v daních z příjmů na prokázání skutečného dodavatele zdanitelného plnění rezignováno. Naopak, pro akceptaci výdaje jako daňově uznatelného je nezbytné, aby o skutečném dodavateli plnění neexistovaly pochybnosti.

Za daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 ZDP lze považovat takový výdaj, který splňuje následující čtyři podmínky: (1) výdaj byl skutečně vynaložen, (2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, (3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období a (4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj (srov. např. rozsudek NSS 1 Afs 171/2017-34). Současně platí, že daňový subjekt, který výdaj zanesl do daňové evidence/účetnictví, a následně se tak promítne do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to v souladu s tím, jak bylo deklarováno na příslušném účetním dokladu (k tomu srov. např. rozsudek NSS 4 Afs 381/2019-41).

Určení dodavatele a popis reálného vynaložení výdaje je pro jeho uznatelnost podle § 24 odst. 1 ZDP jednou z rozhodných skutečností. V daních z příjmů je totiž potřeba zkoumat, zda byl výdaj reálný a účelně vynaložen. Za dostatečnou nelze považovat skutečnost, že došlo k abstraktnímu vydání peněz. Pokud by nebylo prokázáno, vůči komu a zda vůbec byl výdaj uskutečněn, potom by nebylo možné ani s jistotou posoudit, zda byly naplněny ostatní výše uvedené podmínky daňové uznatelnosti výdaje (srov. např. rozsudek NSS 1 Afs 21/2020-32).

Obecně tedy v daních z příjmů platí, že daňový subjekt by měl být schopen prokázat, že mu plnění dle účetního dokladu bylo dodáno dodavatelem na daném dokladu uvedeným. Nicméně i v případě, že dodání plnění dodavatelem uvedeným na účetním dokladu bude ze strany správce daně zpochybněno, ještě to automaticky neznamená, že náklad bude označen za daňově neúčinný. V případě zpochybnění účetního dokladu ze strany správce daně má daňový subjekt stále možnost unést své důkazní břemeno. Je tak na daňovém subjektu, „aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udal tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal“ (rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, čj. 4 Afs 381/2019-41, bod 27). Ač tedy v daních z příjmů není možné na určení konkrétního dodavatele plnění rezignovat, není nezbytné, aby plnění poskytl právě jen subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu.

V této souvislosti je potřeba zmínit nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, ze kterého NSS vychází ve své judikatuře. V tomto nálezu ÚS uvedl: „I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky.“ Z uvedeného nálezu lze učinit závěr, že ÚS považuje u daňových výdajů za podstatnou okolnost prokázání skutečného dodavatele. Skutečný dodavatel však může být odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Takovou situaci je nicméně nezbytné vnímat jako krajní a nestandardní.

6 Např. bod 15 rozsudku NSS 10 Afs 66/2019-51.

7 Např. bod 43 rozsudku NSS 4 Afs 317/2021-43 či rozsudek NSS 7 Afs 52/2023-29, body 15 a 16.

8 Tím se má na mysli plátcovství na základě překročení obratu dle § 6 odst. 1 a časové podmínky dle odst. 2 ZDPH ve znění do 31. 12. 2024. Viz např. bod 45 rozsudku NSS 8 Afs 13/2018-104 či rozsudek NSS 4 Afs 70/2023-30, bod 37.

Daňový subjekt, který není schopen prokázat, že se výdaj udál způsobem uvedeným na daňovém dokladu, což je potřeba považovat za standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje, se dopustil pochybení. V takové situaci je následně nezbytné trvat na tom, aby v případě, že chce dosáhnout daňové uznatelnosti výdaje i přes toto pochybení, jeho vynaložení jednoznačně prokázal. K tomu, aby daňový subjekt prokázal skutečného dodavatele, který je odlišný od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu, musí prokázat okolnosti, za jakých k danému plnění došlo, přičemž tyto musí být v souladu s ostatními zjištěnými údaji a společně musí vytvářet ucelený a důvěryhodný obraz o celé transakci. Současně by měl daňový subjekt také logicky vysvětlit, proč na daňovém dokladu nebyl uveden skutečný dodavatel.

Skutečný dodavatel v koncepci esenciálních výdajů

Problematika neprokázání skutečného dodavatele plnění dala svým způsobem také vzniknout koncepci esenciálních, objektivně minimálně nutných výdajů. Jak ostatně uvedl NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 13. 2. 2024, čj. 8 Afs 296/2020-133, koncepce esenciálních výdajů byla určitou reakcí na situaci, kdy ze strany správců daní nebyly daňově uznávány výdaje z důvodu, že provedená plnění nebyla uskutečněna dodavatelem uvedeným na účetním dokladu, ač bylo zřejmé, že plnění bylo poskytnuto.

NSS v usnesení rozšířeného senátu k prokázání dodavatele plnění uvedl: „I za situace, kdy skutečným dodavatelem existujícího zboží či existující služby byl jiný subjekt než subjekt uvedený v účetních dokladech, je nezbytné umožnit poplatníkovi prokázat skutečné, resp. jím objektivně vynaložené minimálně nutné výdaje, jinými prostředky.“ NSS dále uvedl, že „Pokud daňový subjekt bez vážných pochybností prokáže, že deklarovaný výdaj splňuje podmínky § 24 odst. 1 ZDP skutečně nastal (musel být fakticky vynaložen), byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.“ Podle NSS je dále nutné, aby „daňový subjekt korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal“.

Usnesení vyvolalo v odborných kruzích bouřlivou debatu, protože poskytlo možná více otázek než odpovědí. Následující řádky jsou tak vyjádřením názoru, jak usnesení čtou autoři článku, když je zřejmé, že poslední slovo bude mít praxe, resp. judikatura NSS. Z usnesení rozšířeného senátu a navazující judikatury plyne,⁹ že daňový subjekt je v první řadě povinen prokázat základní podmínky pro uplatnění výdaje. V kontextu v článku řešené problematiky se bude jednat o prokázání deklarovaného dodavatele, případně přesného rozsahu a ceny plnění. V případě, že snaha daňového subjektu selže, dává mu judikatura druhou šanci, a to prokázat alternativní skutkový stav, tzn. případného jiného dodavatele, skutečnou cenu či rozsah plnění. Prokáže-li daňový subjekt, že mu plnění bylo dodáno dodavatelem odlišným než deklarovaným a zároveň, že tento dodavatel dodal plnění v konkrétní ceně či rozsahu, bude takový výdaj uznán. Usnesení je bohužel nejas-

né v otázce esenciálních výdajů. NSS uvedl, že prokázání alternativního skutkového stavu nemusí vést k uznání výdaje v plné výši, když daňový subjekt může prokázat alespoň minimální, tj. esenciální výdaje, které k realizaci příjmu musel vynaložit. Sporná je poté otázka, co vše vlastně daňový subjekt musí za účelem prokázání esenciálních výdajů prokázat. Nabízí se odpověď, že minimálně alternativního dodavatele, rozsah plnění a v rámci ceny bude muset daňový subjekt prokazovat, že musel finanční prostředky v určité minimální výši reálně vynaložit. Nicméně konkrétní rozsah důkazního břemene bude předmětem judikaturního vývoje.

Nesporným je fakt, že v kontextu usnesení rozšířeného senátu je možné výdaj stanovit i prostřednictvím pomůcek. To je však možné pouze v případě, kdy neprokázaný výdaj vede k významnému zatemnění účetnictví či jiných evidencí jak z pohledu celkového množství nedostatků v účetních zápisech, tak z pohledu celkového objemu zpochybněných transakcí. Jinými slovy, i v případě neprokázání deklarovaného dodavatele, a v důsledku toho neuznání celkového výdaje, může dojít ke stanovení daně pomůckami. V rámci pomůcek pak správce daně musí učinit úvahu, zda je nezbytné stanovit i určitou výši výdajů, byť minimálních. Zde lze spatřovat rozdíl oproti DPH, kde naopak judikatura takový postup striktně vylučuje (NSS 5 Afs 91/2022).

Závěr

Uznání nároku na odpočet daně, popř. výdaje, je nezbytně spjata s prokázáním deklarovaného dodavatele, který měl plnění poskytnout. Daňová praxe se prostřednictvím judikaturního vývoje ustálila v bodu, kdy deklarovaný dodavatel musí být v první řadě uveden na daňovém či účetním dokladu. Jinými slovy, takový doklad musí vůbec existovat. Jedná se o formální podmínku pro uplatnění zmíněných nároků. Nicméně, pokud je deklarovaný dodavatel uveden chybně, resp. správce daně jej zpochybní, má daňový subjekt právo prokázat, že se případ odehrál jinak. Jinými slovy, daňový subjekt má povinnost správce daně navést na dodavatele jiného. Smyslem tohoto systému je ochrana příjmů státního rozpočtu, jelikož deklarovaný dodavatel představuje druhou stranu uplatněného nároku, tj. plnění na výstupu, popř. zdanitelný příjem. Být se může daný systém zdát nespravedlivým pro daňový subjekt (může převládat pocit, že je trestán za jednání jiného daňového subjektu), jedná se o racionální rozložení odpovědnosti. Racionální z důvodu, že daňový subjekt je chráněn požadavky na unesení důkazního břemene ze strany správce daně. Aktivace požadavku na obezřetnost v obchodních vztazích je tedy limitována judikaturními požadavky na kvalitu odůvodnění výzvy správce daně. To platí bez rozdílu pro oblast DPH i daně z příjmů. Obě daně mají též společné, že požadavek na prokázání deklarovaného dodavatele není explicitně v zákoně přímo uveden, avšak je dovozován judikaturou. Odlišnost lze naopak shledat v následku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, kdy v oblasti daně z příjmů je možné ve vymezených případech prokázat vynaložení esenciálních výdajů, popř. přejít z dokazování na stanovení daně pomůckami. ■

⁹ NSS 10 Afs 153/2022, 8 Afs 333/2019, 5 Afs 158/2022, 9 Afs 231/2021, 1 Afs 154/2023, 5 Afs 208/2023, 6 Afs 89/2024.

Dluhová kapacita v praxi: Třináct klíčových faktorů z případu *Mixon* a jejich přenositelnost do českého prostředí¹

doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.,

akademický pracovník Ústavu financí, Fakulta podnikatelská VUT v Brně; společnost ORKÁN plus, s. r. o.

doc. Ing. Michal Ištok, Ph.D.,

akademický pracovník Ekonomické fakulty Univerzity Mateja Bela v Banské Bystrici; společnost ALPCON, s. r. o. – poradenství v oblasti převodních cen

doc. JUDr. Ing. Matěj Kačaljak, Ph.D.,

AKF Legal; advokát zapsaný v Slovenskej advokátskej komore

doc. Ing. Veronika Solilová, Ph.D.,

akademická pracovnice Fakulty financí a účetnictví, VŠE v Praze; znalkyně pro stanovení cen mezi spojenými osobami (převodní ceny)

1. Úvod

Otázka rozlišení mezi dluhem a vlastním kapitálem představuje jeden z významných aspektů nejen finančního řízení, ale i daňového

práva. Ačkoli se na první pohled může zdát toto dělení zřejmé, v praxi, zejména u transakcí mezi spojenými osobami, je hranice často neostrá a její překročení s sebou nese významná rizika. Relevance tohoto tématu dramaticky narůstá v kontextu vnitroskupinových transakcí. Spojené osoby, díky svému vlastnickému či personálnímu propojení, nemusí jednat v souladu se standardními tržními principy a mohou své chování přizpůsobit společnému cíli celé skupiny. Tímto cílem je často optimalizace celkové daňové zátěže holdingu. Klíč k této optimalizaci (nejenom u spojených osob) leží odlišném daňovém režimu obou forem financování. Z daňového hlediska je nejvýznamnějším rozdílem skutečnost, že úroky ze zápůjček/úvěrů jsou pro dlužníka zpravidla daňově uznatelným nákladem² a vytváří tzv. daňový štít. Tento fakt dodává silnou motivaci strukturovat finanční transakce mezi spojenými osobami jako dluhové, i když jejich ekonomická podstata se blíží spíše kapitálovému vkladu. Správci daně v této souvislosti budou u spojených osob hodnotit, zda by nezávislá strana za srovnatelných okolností byla ochotna úvěr/zápůjčku za daných podmínek poskytnout – budou hodnotit dluhovou kapacitu subjektu. Pokud dojdou k závěru, že podnik fakticky překročil svou dluhovou kapacitu, mohou přistoupit k překlasifikaci části nebo i celého dluhu na skrytý příspěvek do vlastního kapitálu. To vede k dodatečnému zdanění a souvisejícím sankcím. Pochopení kritérií pro toto rozlišení je proto nezbytné pro správné nastavení finančních vztahů a minimalizaci daňových rizik.

1.1 Dluhová kapacita

Dluhová kapacita je velmi komplexním termínem, který nemá zcela jednotnou univerzální definici a už vůbec nemá jednotný detailní rámec pro její určení.³ Jedna z primárních prací v dané oblasti vymezuje dluhovou kapacitu jako bod, kdy další zvyšování dluhu snižuje celkovou tržní hodnotu firmy s tím, že dochází k implementaci suboptimální strategie.⁴ Další možný pohled

1 Tento příspěvek je dílčím výstupem vzniklým v rámci řešení projektu Technologické agentury ČR (TAČR), ID: TL05000328, *Stanovení obvyklé ceny u finančních transakcí náhledem principu tržního odstupu* (více viz: <https://www.prevodni-ceny-ft.cz/vystupy-projektu>), projektu *The moderating role of debt capacity and financial constraints on business performance*, realizovaného na Fakultě podnikatelské Vysokého učení technického v Brně v rámci Vnitřních projektů VUT, ID: FP-S-25-8784 a projektu v rámci Institucionální podpory Vysoké školy ekonomické v Praze, Fakulta financí a účetnictví, ID: IP 100040.

2 Nestanoví-li zákon jinak [např. omezení daňové odčitelnosti dle § 24 odst. 1, § 25 odst. 1 písm. i), w) a z) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále také „ZDP“].

3 Ve smyslu stanovené metodiky a metrik užívaných k jejímu stanovení, jednoznačnému určení faktorů ovlivňujících její výši a jejich vah.

4 MYERS, S. C. (1977). Determinants of Corporate Borrowing. *Journal of Financial Economics*, 5 (2), Dostupné z: [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(77\)90015-0](https://doi.org/10.1016/0304-405X(77)90015-0).

na dluhovou kapacitu je ten, že dluhová kapacita představuje maximální výši dluhu, nad kterou již firma nemůže získat další úvěry; alternativně jako úroveň zadlužení, při které jsou ještě akceptovatelné náklady finanční tísně či rizika bankrotu.⁵ Jiné studie váží pojem dluhová kapacita k úvěrovému ratingu.⁶

Stejně tak determinanty dluhové kapacity jsou vymezeny různě, což souvisí i s tím, že existují různé definice samotného pojmu. Patří mezi ně např. velikost subjektu, jeho ziskovost a likvidita, jednu z klíčových rolí hraje úvěrový rating, pokud je udělen, či likvidita aktiv firmy.⁷ Mezi pochopitelné a logické faktory se řadí náklady externího financování, růstové příležitosti firmy, agenturní náklady a vlastnická struktura.⁸ Jedním z termínů, které mají úzkou vazbu na dluhovou kapacitu, je tzv. nevyužitá dluhová kapacita (*unused debt capacity*). Ta představuje rozdíl mezi aktuálním zadlužením a potenciálním (maximálním) dluhem.⁹ Tato rezerva je pak považována za zdroj finanční flexibility podniku, která umožňuje snáze reagovat na investiční příležitosti nebo nepříznivé šoky bez nutnosti využívat nákladnější formy financování.

1.2 Dluhová kapacita a překlasifikace transakce u spojených osob

Otázka dluhové kapacity je do značné míry specifická pro situace, kdy je transakce realizována mezi tzv. spojenými osobami. Tyto transakce mohou být deformovány právě díky vlastnickému, majetkovému či personálnímu propojení: spojené subjekty tak mohou postupovat jinak, než by činily ty nezávislé. S cílem eliminovat nežádoucí dopady takového netržního chování pro účely daně z příjmů¹⁰ musela být zákonitě definována speciální pravidla: vzhledem ke kontrole, kterou jedna strana vykonává nad druhou (či vykonává třetí strana nad oběma), nemusí tyto ceny za vnitropodnikové transakce odrážet tržní (obvyklé) ceny. Nejinak je tomu u finančních transakcí, kdy na jedné straně mohou čerpat členové holdingu výhod z přístupu ke kapitálu na různých trzích,¹¹ na druhé straně nesmí vést k účelovému

přelévání zisků typicky do jurisdikcí s nižším zdaněním se záměrem snižovat celkové daňové zatížení holdingu.

Zatímco zápůjčka/úvěr představuje závazek dlužníka vrátit věřiteli poskytnuté finanční prostředky spolu s úroky v předem stanoveném čase,¹² příspěvek do vlastního kapitálu se typicky pojí s vlastnickým podílem a podílů na dosahovaném zisku s absentující povinností vrácení vložených prostředků. Ekonomická podstata těchto transakcí se tak významně liší v ekonomických a právních aspektech, včetně těch daňových.¹³ Nelze však pochybně opomíjet ani rozdílný režim v dalších významných atributech, jako je rozdílné zacházení s věřiteli a vlastníky (společníky) v rámci insolvenčního řízení či další případná omezení z pohledu regulatorních požadavků (např. případný požadavek kapitálové přiměřenosti, omezení možností výplat podílů na zisku, pokud by byla ohrožena solventnost subjektu).

Obecně lze uzavřít, že daňové aspekty dluhového financování vytvářejí silnou stimulaci pro spojené osoby strukturovat finanční transakce právě jako dluhové s cílem využít daňového štítu, a optimalizovat tak celkovou daňovou zátěž. To posiluje i fakt, že mezi spojenými osobami chybí faktické protichůdné zájmy: uskupení sleduje jeden cíl. Preference dluhového financování má pak pochopitelně i vazby na další aspekty finančního řízení, neboť upřednostňování financování dluhem namísto příspěvku do vlastního kapitálu ohrožuje finanční stabilitu¹⁴ a to, jak může být subjekt vnímán třetími (nespojenými) osobami.

Vlastní problém, resp. otázku dluhové kapacity, lze pak (z hlediska rozhodování) rozdělit do dvou okruhů, přičemž ani pro jednu z otázek neexistuje jednoduché a jednoznačné řešení:¹⁵

- a) za jakých podmínek (v jaké situaci) lze bez dalšího poměrování a hodnocení uzavřít, že celá částka dluhu je kompletně příspěvkem do vlastního kapitálu,
- b) jaká část dluhu nespĺňuje kritéria a musí být jako taková překlasifikována na příspěvek do kapitálu.

5 CIRIN, P. (2021). The Relationship between Debt Capacity Base and Structural Risk: Evidence from the Warsaw Stock Exchange. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 83–102. 10.15678/ZNUEK.2020.0988.0405. Dostupné z: <https://cor.sgh.waw.pl/bitstream/handle/20.500.12182/1073/2072-8594-1-PB%20%281%29.pdf?sequence=2&isAllowed=y>.

6 HESS, D., IMMENKÖTTER, P. (2014). How much is too much? Debt capacity and financial flexibility. *CFR Working Paper*, No. 14-03, University of Cologne, Centre for Financial Research (CFR), Cologne. Dostupné z: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/97174/1/784937362.pdf>.

7 SHLEIFER, A., VISHNY, R. W. (1992) Liquidation Values and Debt Capacity: A Market Equilibrium Approach. *Journal of Finance*, 47 (4), pp. 1343–1366. Dostupné z: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1540-6261.1992.tb04661.x>.

8 Blíže viz např. GÜLNUR, A. (2025). Debt conservatism in shipping: determinants and investment implications. *Maritime Policy & Management*, 1–23. Dostupné z: <https://doi.org/10.1080/03088839.2025.2484839>.

9 VANACKER, T. R., MANIGART, S. (2010). Pecking order and debt capacity considerations for high-growth companies seeking financing. *Small Bus Econ*, 35, 53–69 (2010). Dostupné z: <https://doi.org/10.1007/s11187-008-9150-x>. V dané studii dospěli autoři k závěru, že ziskové podniky preferují financování investic nerozdělenými zisky, i když mají nevyužitou dluhovou kapacitu.

10 Ale pochopitelně i dalších daní (zejména pak DPH).

11 Zejména ve spojitosti s různými cenami za zapůjčené prostředky.

12 Pokud je odhlédnuto od specifických kategorií, jako jsou konvertibilní dluhopisy atd.

13 Obecně daňová uznatelnost úroků.

14 Na druhou stranu nelze opomíjet podporu skupiny.

15 Pomíneme-li krajní situace, které jsou na první pohled zřejmé.

1.3 Náhled na problematiku ze směrnice OECD pro převodní ceny a praktického manuálu OSN pro převodní ceny

Ačkoli se *směrnice OECD pro převodní ceny* rozšířila o kap. X zaměřenou na finanční transakce, z pohledu autorů tohoto příspěvku

zůstalo toto rozšíření na vysoké míře obecnosti, včetně pravidel, která se týkají dluhové kapacity, jež je u spojených osob spojena s problematikou překlasifikace dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu. Nicméně určitá vodítka lze ve *směrnici OECD pro převodní ceny* nalézt, pomineme-li základní (obecně platná) pravidla pro stanovení převodní ceny¹⁶ (viz souhrn v tabulce 1 dále).

Tabulka 1: Indikátory pro rozlišení dluhu a vlastního kapitálu dle směrnice OECD pro převodní ceny¹⁷

Indikátor	Hodnocení
Přítomnost nebo absence pevného data splacení	Dluh obvykle má stanovené datum splatnosti, zatímco vlastní kapitál nikoli.
Povinnost platit úrok	Dluh je typicky spojen s povinností platit úrok, který není závislý na zisku dlužníka, na rozdíl od dividend.
Právo vymáhat splacení jistiny a úroku	Věřitel má obvykle právní nárok na splacení jistiny a úroků, zatímco investor do vlastního kapitálu takový nárok nemá.
Postavení poskytovatele financí ve srovnání s běžnými korporátními věřiteli	Podřízenost pohledávky jiným věřitelům může naznačovat spíše kapitálový charakter.
Existence finančních kovenantů a zajištění	Přítomnost kovenantů (smluvních závazků omezujících dlužníka) a zajištění je typičtější pro dluhové financování.
Zdroj plateb úroků	Pokud jsou úroky hrazeny pouze ze zisku nebo pokud jejich platba závisí na ziskovosti, může to naznačovat kapitálový charakter.
Schopnost příjemce prostředků získat úvěry od nespojených úvěrových institucí	Pokud by nezávislá banka za daných podmínek úvěr neposkytla, může to zpochybnit dluhový charakter vnitroskupinového financování.
Rozsah, v jakém je záloha použita k pořízení kapitálových aktiv	Financování dlouhodobých kapitálových aktiv může být někdy spíše spojeno s vlastním kapitálem, zejména pokud financování nemá charakteristiky standardního dluhu.
Neschopnost údajného dlužníka splácet v den splatnosti nebo usilovat o odklad	Opakované nesplácení nebo odklady bez reálných kroků k nápravě mohou signalizovat, že se nejedná o faktický dluhový vztah.

Dále pokud zohledníme náhled na dluhovou kapacitu zmíněného v *praktickém manuálu OSN pro převodní ceny*, který ji považuje za klíčovou,¹⁸ získáme další významné atributy. *Praktický manuál*

OSN pro převodní ceny prezentuje oproti *směrnici OECD pro převodní ceny* tři možné přístupy (koncepce) pro překlasifikaci dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu¹⁹ (bližší viz tabulka 2 níže).

Tabulka 2: Tři základní koncepce přístupu k překlasifikaci dluhu dle praktického manuálu OSN pro převodní ceny²⁰

Souhrnný název koncepce	Konkrétnější popis přístupu	Specifičtější informace o metodě
Přístup založený na akceptaci formy transakce (<i>Prima Facie</i>)	Analýza na začátku plně akceptuje právní formu transakce tak, jak ji prezentuje daňový subjekt (např. jako úvěr).	Transakce je přehodnocena (překlasifikována) pouze v případě, že fakta a okolnosti prokážou, že je daná transakce jako celek komerčně iracionální.
Přístup založený na ekonomické podstatě (<i>Substance over Form</i>)	Analýza se zaměřuje na posouzení ekonomicky významných charakteristik transakce s cílem určit, zda její skutečná podstata odpovídá deklarované formě (úvěru), nebo spíše jiné transakci.	Na základě posouzení skutečných znaků (např. chování stran) může být transakce pro daňové účely posouzena odlišně, a to i v případě, že není shledána komerčně iracionální.

16 Viz např. kap. I, Oddíl D. *směrnice OECD pro převodní ceny*.

17 Vlastní zpracování dle *směrnice OECD pro převodní ceny*, kap. X, Oddíl B.1, odst. 10.12.

18 Viz *praktický manuál OSN pro převodní ceny*, bod 9.7.1.1.

19 Či typově obdobnou transakci.

20 Vlastní zpracování dle *praktického manuálu OSN pro převodní ceny*, kap. 9.7.2 (Ekonomicky významné charakteristiky finančních transakcí), bod 9.7.1.3, 9.7.1.4 a 9.7.1.5.

Souhrnný název koncepce	Konkrétnější popis přístupu	Specifičtější informace o metodě
Přístup založený na rozdělení transakce (<i>Bifurkace</i>)	Tento přístup rozšiřuje analýzu ekonomické podstaty o možnost, že pouze část transakce by měla být považována za úvěr, zatímco zbytek představuje jiný typ plnění.	Transakce může být pro účely převodních cen rozdělena na více složek, typicky na dluhovou a kapitálovou (příspěvek do vlastního kapitálu). Často se opírá o analýzu dluhové kapacity dlužníka.

2. Případ *Mixon* a přenositelnost jeho kritérií do českého právního prostředí v kontextu standardů OECD a existující judikatury českých správních soudů

Jedním z klíčových rozhodnutí, které se zabývalo vymezením toho, co je zapotřebí zkoumat při identifikaci rozdílu mezi dluhem a vlastním kapitálem, je rozsudek ve věci *Estate of Mixon vs Spojené státy*²¹ (dále jen případ *Mixon*). Tento rozsudek etabloval vícefaktorový test, který byl užít k vyhodnocení charakteru transakce. Třebaže jde o precedenční rozsudek USA, nelze ignorovat jeho širší přesahy – jedná se o judikát, který díky svému odůvodnění a racionalitě má určitě potenciál ovlivnit úvahy o klasifikaci dluhu a vlastního kapitálu i v jiných jurisdikcích. Kritéria vymezená v rámci tohoto rozsudku jsou logickým a koncepčním rámcem pro vyhodnocení skutečné povahy transakce, ekonomické podstaty jejího ujednání a chování pro ni realizovaného. Posuzované faktory lze vyhodnotit jako přílehlavé i pro hodnocení toho, zda reflektuje princip tržního odstupu.²² V tomto ohledu jsou naprosto souladné i s mantinely danými mezinárodně uznávanými standardy OECD.

V následující části se zaměříme na faktory typu: právní titul dokumentu dluhového financování, určení data splatnosti, zdroj plateb, právo věřitele vymáhat platbu jistiny a úroků, vliv poskytnutých finančních prostředků na řízení společnosti, postavení pohledávek v porovnání k běžným podnikovým věřitelům, záměr stran, přiměřená kapitalizace subjektu, identita zájmu mezi věřitelem a akcionářem, existence úroků a zdroje užitých pro jejich krytí, možnost získání (či faktické získání) prostředků od třetích (nespojených) osob, jak byly finanční zdroje použity k nabytí kapitálového majetku, a selhání dlužníka ve splácení.

2.1 Souhrn skutkových okolností případu a vymezení právního problému

Případ se týká sporu o to, zda finanční prostředky poskytnuté bance akcionářem mají být pro účely daně z příjmu považová-

ny za půjčku nebo za vklad do základního kapitálu. Akcionář, pan Mixon, byl prezidentem a jedním z pěti ředitelů Bank of Graceville na Floridě. V roce 1960 odhalila kontrola Federální společnosti pro pojištění vkladů (FDIC) zpronevěru velkého množství finančních prostředků a další pochybení v bance. V důsledku toho hrozilo bance uzavření. Aby se tomu zabránilo, pan Mixon a další ředitelé dočasně poskytli bance 200 000 dolarů. Vznikla sěžejní otázka, zda tyto finanční prostředky mají být považovány za půjčku, nebo za navýšení kapitálu, resp. kapitálový vklad. Toto rozlišení bylo klíčové pro daňové účely s ohledem na rozdílný režim pro dluhové financování a zdaňování příjmů z titulu podílu na vlastním kapitálu (dividend).

2.2 Hodnocené faktory (skutkové okolnosti)

Ve spojení s danou kauzou soud uzavírá mj., že neexistuje žádný jediný rozhodující faktor a že je třeba zvážit všechny relevantní faktory. Jinými slovy: žádný z těchto faktorů nebude sám o sobě rozhodující, ale dohromady mohou poskytnout vodítko pro popis ekonomické reality transakce. Případ *Mixon* byl o to složitější, že transakce byla ovlivněna vnějšími faktory²³ a mimořádnou situací.²⁴

2.2.1 Pojmenování právního titulu dokumentu, na základě kterého je transakce realizována

První posuzované kritérium v předmetném případě *Mixon* představuje označení dokumentu, který je podkladem pro realizovanou transakci.²⁵ Toto kritérium je zaměřeno na označení dokumentu, na základě kterého došlo k realizaci transakce, resp. k tvrzenému zadlužení. V daném případě byla uzavřena dohoda, která ukotvovala závazek k úhradě: formálně užitá označení, které ne zcela korespondovalo s faktickým stavem, nebylo vyhodnoceno jako podstatné/rozhodující. Toto kritérium nemůže v zásadě obstát samo o sobě a je nutné ho hodnotit ve vazbě k jiným. I americký soud uvádí (nikoli překvapivě), že klíčovým je posouzení ekonomické reality dané transakce: tedy je upřednostňován obsah (a skutečnost) nad formou („*substance over form*“).

21 Estate of Mixon v. United States, 464 F. 2d 394, United States Court of Appeals, Fifth Circuit, No. 71-2666, July 5, 1972. Dostupné z: <https://openjurist.org/464/f2d/394/estate-mixon-v-united-states>.

22 Tedy zda ujednání a jejich obsahová náplň odpovídají tomu, co by si mezi sebou sjednaly nezávislé strany.

23 Např. pokyny regulatorních orgánů.

24 Zpronevěra prostředků banky.

25 V angl. „*the names given to the certificates evidencing the indebtedness*“.

Tato zásada je dlouhodobě uplatňována a prosazována i v českém právním prostředí a lze v tomto ohledu odkázat na konstantní judikaturu soudů, včetně těch správních, které ve svých rozhodnutích na uvedeném principu staví. Hodnocení tohoto kritéria se bude zřejmě v řadě případů pojit s hodnocením a upřednostněním ekonomické podstaty a záměru transakce. V tomto ohledu lze poukázat např. na jeden z rozsudků v kauze tzv. „korunových dluhopisů“, u kterých výnosy z úroků po určité dobu fakticky nepodléhaly při výplatě srážkové dani. Nejvyšší správní soud ČR ve svém rozsudku ze dne 19. 2. 2024, sp. zn. 4 Afs 95/2022,²⁶ konstatoval, že bytí byly v daném případě finanční nástroje označeny jako „dluhopisy“, díky časové souvislosti jejich emise a souvisejícím ekonomickým okolnostem se jednalo o zneužití práva a jako takovému nejsou spojeny s daňovými výhodami, které by se jinak s touto kategorií dluhopisů pojily. NSS tak upřednostnil ekonomickou podstatu a celkový záměr transakce před jejím formálním označením při posuzování, resp. vlastního označení zcela upozadil.

Rozsudky českých soudů lze spíše vnímat v kontextu hodnocení ekonomické racionality chování subjektů, což s označením právního titulu bezesporu souvisí.²⁷ Správce daně, stejně jako správní soudy, jsou v podmínkách ČR, stejně jako jiných států, povinováni vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daně.²⁸ V rámci správy daní je tedy dána povinnost zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon).²⁹

Označení dokumentu může tudíž poskytovat určité vodítko, nicméně vlastní označení není směrodatné. Správce daně, stejně jako české soudy, je povinen *ex lege* upřednostňovat skutečný obsah právního úkonu před vlastním označením. Tedy i užití tohoto kritéria je příležitostné pro podmínky v ČR. Zároveň lze konstatovat, že dané pravidlo není ve spojení s dluhovým financováním sporné. Dluhové transakce jsou s ohledem na své daňové konsekvence spíše hodnoceny náhledem ekonomické reality, záměru stran a celkového kontextu transakce. Transakce dluhového financování jsou navíc velmi často hodnoceny prizmatem zneužití práva.³⁰

Směrnice OECD pro převodní ceny

Směrnice OECD uvádí, že aplikace principu tržního odstupu je založena na porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami, které by byly stanoveny mezi nezávislými stranami za srovnatelných okolností, což vyžaduje přesné vymezení skutečných obchodních nebo finančních vztahů.³¹ Je nicméně zřejmé, že i dle OECD jsou písemné smlouvy (event. dokumenty) výchozím bodem pro vymezení transakce, nicméně ne vždy odráží plný rozsah a variabilitu faktického vztahu. Je tak nutné zkoumat mj. i jednání stran a další relevantní charakteristiky.³² Pokud se tedy faktické jednání liší od obsahu smlouvy, je nutné vycházet ze skutečného jednání stran.³³ V kontextu finančních transakcí je kladen důraz na to, že konkrétní označení finančních transakcí neomezuje analýzu převodních cen a každá situace musí být přezkoumána na základě své vlastní podstaty, přičemž jakémukoli pokusu o ocenění musí předcházet přesné vymezení konkrétní transakce dle kapitoly I.³⁴

2.2.2 Určení data splatnosti

V případě *Mixon* absentovalo pevně stanovené datum splatnosti. Nicméně soud v dané kauze uzavřel, že všechny zúčastněné strany očekávaly splacení v relativně krátkém a předvídatelném časovém horizontu (do tří let). Toto očekávání bylo podloženo konkrétními okolnostmi – zejména pak plánovaným vypořádáním pohledávek a dohledem regulačních orgánů. Díky tomu soud v případě *Mixon* dospěl k závěru, že i bez formálního (pevně stanoveného) data splatnosti měla transakce charakter dluhového financování.

Pevné datum splatnosti jistiny a úroku představuje jeden ze standardních znaků finančního závazku. Absence pevného data splatnosti může potenciálně naznačovat, že splacení je vázáno např. na úspěch podniku, což je spíše znakem spojeným s příspěvkem do vlastního kapitálu.³⁵ Vázání splatnosti na budoucí zisky pro splacení, tj. bez stanoveného pevného data, stírá hranici mezi dluhem a kapitálem ve prospěch druhého uvedeného.³⁶

26 Viz bod 35 rozsudku NSS ze dne 19. 2. 2024, sp. zn. 4 Afs 95/2022.

27 V zásadě se jedná o určitý obecně uznávaný koncept, který souvisí s ekonomickou racionalitou chování, na které v širokém slova smyslu staví i standardy OECD. Viz např. OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Dostupné z: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>.

28 Viz § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

29 Viz např. bod 18 rozsudku NSS ze dne 13. 3. 2025, sp. zn. 8 Afs 50/2024.

30 V judikatuře českých správních soudů byly definovány pojmové znaky zneužití práva. Viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2024, sp. zn. 5 Afs 195/2022, zejména pak body 69, 52 a 70.

31 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, odst. 1.33.

32 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, odst. 1.42.

33 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, odst. 1.45.

34 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.11.

35 Kdy odměna společníka (akcionáře) je odvislá od dosahovaných výsledků.

I toto kritérium je pochopitelné a racionální, neboť odráží to, zda existuje skutečný úmysl realizovat dluhové financování s racionálním očekáváním jeho splacení.

V podmínkách české judikatury, dle dosavadních znalostí autorů příspěvku, absentuje rozhodnutí, ve kterém by otázka určení data splatnosti byla klíčovou pro posouzení dané transakce. Absence pevného harmonogramu splácení či nezvykle stanovených lhůt vymykajících se zvyklostem (resp. rozumnému uspořádání) je faktorem zvažovaným při hodnocení ekonomické racionality transakce. Tato otázka vyznívá obzvláště aktuálně u transakcí realizovaných mezi osobami spojenými. NSS ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2021, sp. zn. 5 Afs 310/2019, přičítal k tíži poplatníka³⁷ jednorázovou splatnost půjčky na konci období bez průběžných splátek,³⁸ a to ve formě aprobování vyšší rizikové přírážky.³⁹ V podmínkách českého prostředí a s přihlédnutím k existující judikatuře by se hodnocení daného prvku zřejmě spíše pojilo se zneužitím práva s nutnou přítomností dalších atributů, neboť absentující datum splatnosti by zřejmě samo o sobě, stejně jako ostatní znaky, neobstálo.

Jako potenciální atribut spojený se zneužitím práva lze nicméně (v kontextu hodnocení ekonomické racionality) hodnotit i předčasnou úhradu nesplacených závazků. Ve svém rozsudku ze dne 28. 12. 2023, sp. zn. 3 Afs 233/2021, NSS vyhodnotil jako účelovou emisi dluhopisů, kterými byly kryty dosud nesplacené závazky vůči spojeným osobám – záměrem jednání poplatníka bylo převážně získat daňovou výhodu.⁴⁰

Data splatnosti (a data realizací transakcí) jsou tudíž jedním z hodnocených aspektů realizovaných transakcí a jejich racionality. Hodné zřetele jsou pak i časové souslednosti provázaných transakcí (zejména v kontextu zneužití práva). Úhrnem lze nicméně uzavřít, že ani tento prvek nebude sehrávat sám o sobě prioritní roli a je opětovně pomyslným střípkem do mozaiky hodnocení celkové situace.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Dle standardů OECD platí, že jednou z ekonomicky relevantních charakteristik při přesném vymezení poskytnutých finančních prostředků je „existence či neexistence pevného stanoveného data splatnosti“.⁴¹ Při charakterizaci finančního nástroje se přitom zkoumá, zda existuje povinnost splatit jistinu k určitému datu v budoucnu. Absence stanoveného data splatnosti je jedním z indikátorů, že se může jednat spíše o kapitálový vklad než o dluh. V kontextu vnitroskupinových úvěrů platí, že charakteristiky jako „splatnost“ a „splátkový kalendář“ jsou důležité při dokumentování rysů a atributů těchto transakcí.⁴²

Nicméně stanovení „pevného“ data splatnosti může být u spojených osob flexibilní a snadno měnitelné, což snižuje jeho vypovídací hodnotu, pokud to není podloženo dalšími faktory. Prokazování skutečného záměru ohledně splatnosti, pokud není formálně stanovena nebo je stanovena neobvykle, může být tudíž obtížné a závislé na interpretaci komunikace a chování stran. Nadto je třeba brát v souladu se standardy OECD v potaz oborovou obvyklost, která nemusí být správci daně známa.

2.2.3 Zdroj plateb

Soud v případě *Mixon* konstatoval, že tento faktor se zabývá hodnocením toho, zda splátky pocházejí ze zisků společnosti či nikoli. Pokud je splacení závislé na ziscích společnosti, mají poskytnuté prostředky charakter příspěvku do kapitálu. Naopak, pokud splácení není odvislé od zisků, transakce má spíše charakter zápůjčky/úvěru. V případě *Mixon* byla situace trochu komplikovanější v tom smyslu, že splátky byly realizovány ze „speciálních zdrojů“.⁴³ Soud v této souvislosti uzavřel, že splátky nebyly odvozeny od zisku.

Obecněji lze konstatovat, že pokud je splácení dluhu (jistiny a úroku) realizováno z pravidelných (provozních) peněžních toků společnosti,⁴⁴ svědčí to ve prospěch klasifikace transakce jakožto dluhu.

36 Pro podmínky českého prostředí viz § 25 odst. 1 písm. zl) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), který uvádí, že daňově neúčinné jsou: „finanční výdaje (náklady), které plynou z úvěrového finančního nástroje, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje (náklady) stanou splatnými, závisí zcela nebo převážně na zisku dlužníka...“.

Pokud GFŘ D-59 k předmětnému zákonu pak, poněkud restriktivně, k § 25 (bod 14.) uvádí: „Za finanční výdaje, které plynou z úvěrových finančních nástrojů, kde úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje stanou splatnými, jsou zcela nebo zčásti odvozovány od zisku poplatníka, se podle § 25 odst. 1 písm. zl) zákona považují finanční výdaje z takových smluv o úvěrových finančních nástrojích, ze kterých věřitel nenese typické riziko věřitele, ale riziko investora. Mezi tyto finanční výdaje se nezahrnují finanční výdaje ze smluv o úvěrových finančních nástrojích, kde

- závislost výše finančních nákladů na zisku je inverzní, tj. čím vyšší zisk, tím nižší finanční náklady (vyšší ziskovost dlužníka vyjadřuje nižší míru věřitelského rizika, a tedy nižší úrokovou sazbu);
- úrok nebo výnos nebo skutečnost, zda se finanční výdaje stanou splatnými, bude funkcí jiného ekonomického ukazatele než výsledku hospodaření, např. výnosů, odpisů apod.

37 V souladu se závěry správce daně a užitého znaleckého posudku.

38 Dle současné právního stavu „zápůjčky“.

39 Např. spolu s nízkou bonitou spojených osob a absencí zajištění.

40 Viz bod 91 rozsudku NSS ze dne 28. 12. 2023, sp. zn. 3 Afs 233/2021.

41 *Směrnice OECD pro převodní ceny*, kap. X, odst. 10.12.

42 *Směrnice OECD pro převodní ceny*, kap. X, odst. 10.29.

43 Šlo o peníze získané z pojistného plnění a z vymáhání odepsaných pohledávek.

44 Nicméně v daném případě se jednalo o poněkud nestandardní typy příjmů (svým charakterem zřejmě mimořádné).

V širším (tj. i nedaňovém) slova smyslu je nutné poukázat na existující pravidla zabránění praní špinavých peněz.⁴⁵ Zde mají správci daně velmi široké pravomoci mj. i ve vztahu k požadavku na prokazování původu peněžních prostředků, kdy „mohou po daňových subjektech zcela legitimně požadovat, aby v kontrolovaných, z hlediska prekluze otevřených, letech svá tvrzení týkající se nabytí finančních prostředků prokázaly“⁴⁶ Mj. je daňový subjekt v podmínkách ČR povinen na výzvu prokázat i původ finančních prostředků, které nejsou v podáních ve vztahu ke správci daně tvrzeny a uváděny.⁴⁷

Kritérium finančních prostředků (ať již na straně získaného zdroje, či zdroj pro krytí) je předmětem zkoumání i v rozhodnutích českých správních soudů, kdy NSS (resp. české správní soudy) upřednostňuje podstatu před formou (kladen důraz na ekonomickou podstatu a skutečný účel transakcí), široce aplikuje teleologický výklad norem a hodnotí záměr a motivaci daňových subjektů. U finančních transakcí (ale pochopitelně nejenom nich) se správní soudy zabývají hodnocením série propojených transakcí a jejich časové návaznosti, aby mohly kvalifikovaně určit jejich celkový účel a dopady. Z rozhodnutí správních soudů je totiž zřejmé, že byť jednotlivé kroky v rámci série kroků mohou být samy o sobě legální, jejich kombinace a zejména pak načasování mohou vrhat na chování daňových subjektů jiné světlo.

Ve světle posuzovaného kritéria a dluhového financování lze opětovně poukázat na judikaturu správních soudů k tzv. korunovým dluhopisům, kdy NSS opakovaně uzavírá, že emise je nutné hodnotit v holistickém pohledu, zda nedošlo ke zneužití práva s cílem čerpat neoprávněnou daňovou výhodu.⁴⁸ Velmi často se v posuzovaných kauzách stalo to, že nákup daňově výhodných korunových dluhopisů byl realizován z prostředků, které byly ze společnosti účelově vyvedeny a jejich užití jako zdroje financování postrádalo ekonomický smysl.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Z díkce standardů OECD je zřejmé, že „zdroj úrokových plateb“ patří mezi ekonomicky relevantní charakteristiky při přesném vymezování finančních transakcí.⁴⁹ Pokud je schopnost dlužníka hradit úroky a jistinu podmíněna ziskovostí podniku, může to naznačovat spíše kapitálovou investici. Naopak, pokud existuje reálná schopnost hradit závazky z provozních peněžních toků nebo jiných nezávislých zdrojů, svědčí to spíše o dluhu.

2.2.4 Právo věřitele vymáhat platbu jistiny a úroků

Právo věřitele vymáhat platbu jistiny a úroků je nezpochybnitelným právem věřitele, která obecně plyne z podstaty věci, a která je vlastní systémům kontinentálního i anglosaského práva.⁵⁰ Absence takového závazku dlužníka a práva věřitele ukotvená v samotné smlouvě by byla velmi silnou indicií o tom, že daný vztah nelze klasifikovat jako úvěrový (zápůjčku). I když případ *Mixon* řešil velmi specifickou transakci, soud v předmětné kauze konstatoval následující: „Je nesporné, že daňový poplatník očekával, že závazek bude splacen, a že bankovní orgány splacení předpokládaly. Záznamy bez větších pochybností prokazují, že všechny zúčastněné strany nepovažovaly zálohu za poskytnutí trvalého kapitálového financování, které se obvykle odvozuje od záloh na vlastní kapitál, ale spíše za dočasný provozní kapitál k řešení situace, která byla považována za dočasnou a která se ukázala být nouzovou.“⁵¹ Právo na vymáhání platby je právem považováno za klíčový indikátor záměru smluvních stran vytvořit dluhový vztah. V předmětné kauze soud v této spojitosti konstatoval, že „Splacení bylo podmíněno rozumně předvídatelnými událostmi, které by se daly označit téměř za události jisté. Jediná skutečná nejistota při vymáhání byla spíše otázkou ‚kdy‘ než ‚zda‘.“⁵²

Z pohledu ČR není otázka vymahatelnosti pohledávky a její ukotvení v právním řádu ČR sporná. Ostatně i hojná judikatura Nejvyššího soudu ČR se opakovaně zabývá otázkami platnosti úvěrových smluv, podmínek splatnosti a práv věřitelů v případě nesplácení dluhu. Česká právní úprava chrání práva věřitelů a umožňuje jejich vymáhání. Z pohledu možné překlasifikace dluhu za příspěvek do vlastního kapitálu se však jako problematické jeví formální ukotvení povinnosti plnit, včetně podmínek atd., přičemž v realu k plnění nedochází, plnění není vymáháno, sankce (pokud jsou vůbec stanoveny) nejsou vymáhány. To ve spojitosti s daným kritériem zavádá oprávněné pochybnosti o skutečném charakteru transakce.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Ve standardu OECD se uvádí, že „právo vymáhat platbu jistiny a úroků“ je jednou z ekonomicky relevantních charakteristik při přesném vymezování finančních transakcí.⁵³ Existence právně vymahatelného nároku je tedy základním znakem dluhového vztahu. Pokud věři-

45 V podmínkách ČR blíže viz zejména zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále v textu jen pod zaužívanou zkratkou „zákon o AML“).

46 Dle rozsudku NSS ze dne 21. 6. 2012, sp. zn. 9 Afs 15/2012.

47 Blíže viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2021, sp. zn. 5 Afs 256/2022, bod 35.

48 Viz např. rozsudky NSS ze dne 11. 12. 2014, sp. zn. 6 Afs 156/2014, ze dne 22. 3. 2022, sp. zn. 4 Afs 109/2022, či ze dne 30. 9. 2022, sp. zn. 1 Afs 103/2022. Pro poskytnutí ucelenějšího obrázku lze např. vyjít z hodnocení NSS ze dne 9. 8. 2023, sp. zn. 4 Afs 231/2022, a to konkrétně z bodů 58 až 60.

49 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

50 Tento závěr lze stavět mj. na společných východiscích (základech), kterými je římské právo.

51 Bod (4) označený jako „Right to enforce repayment“ předmětného rozsudku. Pozn.: jedná se o volný překlad textu.

52 Tamtéž.

53 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

tel nemá právo požadovat splacení nebo pokud je toto právo výrazně omezeno či podmíněno způsobem, který není běžný u nezávislých transakcí, může to vést k překlasifikaci.

2.2.5 Vliv poskytnutých finančních prostředků na řízení společnosti

V rámci tohoto kritéria soud v případě *Mixon* vcelku lakonicky konstatoval, že věřitelům nebyla v souvislosti s poskytnutou platbou dána (garantována) žádná zvýšená hlasovací práva nebo účast na řízení banky.⁵⁴ To předmětný soud vyhodnotil jako důkaz toho, že zálohy, které byly předmětem přezkumu, byly spíše půjčkami než poskytnutým rizikovým kapitálem.

Obecně tak lze konstatovat, že podstatou tohoto kritéria by mělo být posouzení míry a povahy vlivu, který poskytovatel finančních prostředků získává, s tím, že běžné smluvní mechanismy⁵⁵ nic takového neposkytují. Za účast na řízení by se dalo považovat získání významných hlasovacích práv,⁵⁶ právo jmenovat členy vedení společnosti nebo umožnění aktivního zasahování a ovlivňování běžného provozu poplatníka (dlužníka). Páté kritérium vykazuje silnou vazbu k dalším faktorům vymezeným v případě *Mixon* (zejména pak ve vztahu k hodnocení záměru stran a rizikům spojeným s poskytnutím prostředků). Argumentačně lze shrnout toto kritérium tak, že:

- a) pokud poskytnutím finančních prostředků získává věřitel významnou kontrolu na řízení podniku, posiluje to argument pro překlasifikaci dluhu jakožto příspěvku do cizího kapitálu;⁵⁷
- b) pokud dlužník má možnost chránit svou investici „pouze“ standardními věřitelskými nástroji,⁵⁸ nemá reálný vliv na řízení a zároveň v případě neplnění svá práva uplatňuje, svědčí to spíše pro existenci dluhového vztahu.

Co se týče českého prostředí a české judikatury, tak v rámci rozhodnutí týkajících se financování a finančních prostředků se zaměřuje na případy zneužití práva v daňové oblasti: posouzení otázky, zda finanční toky a transakce jsou strukturovány s cílem ovlivnit daňovou povinnost. Správní soudy ve spojitosti s tímto kritériem, pokud je autorům známo, neřešili otázku potenciálního nebo faktického ovlivnění vlivu ve spojitosti s překlasifikací dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu.⁵⁹ Ze stávající judikatury správních soudů je nicméně zřejmé, že kritériem, které je brá-

no v potaz, je právě faktické ovlivnění spojených osob za účelem vytvoření umělého konstruktů s cílem dosáhnout daňové úspory – tj. díky vlivu je realizována transakce, byť je z logiky zřejmé, že u nespojených osob by taková transakce realizována z ekonomických důvodů nebyla.

V tomto ohledu lze zmínit např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2021, sp. zn. 63 Af 1/2020, ve kterém se uvádí: „Zcela zásadní pro posouzení dané věci je skutečnost, že na celé transakci se podílely výhradně spojené osoby, tj. společnosti ovládané přímo či nepřímo panem K. (pan K.⁶⁰ byl také statutárním orgánem v těchto společnostech) a sám pan K.⁶¹ jako nabyvatel dluhopisů.“ Dále se v předmětném rozsudku mj. uvádí: „Zapojení korunových dluhopisů jako zdroje pro dlouhodobé flexibilní financování žalobce nebylo obecně nikterak zpochybněno. Zpochybněna byla celá transakce ve svém celku, v níž zapojení korunových dluhopisů jejich úpisem panem K. bylo jen jedním z vícero problematických kroků. Jinými slovy řečeno, žalobcem subjektivně hodnocená nevýhodnost podmínek bankovního úvěru v roce 2013 nemůže být důvodem pro ospravedlnění celé transakce v roce 2014, v rámci níž žalobce žádné reálné cizí finanční prostředky fakticky nezískal, zatímco kdyby využil bankovní úvěr, tyto cizí finanční prostředky by pro své podnikání nepochybně získal.“

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standardy OECD přímo neuvádějí vliv na řízení společnosti jako samostatný faktor pro rozlišení dluhu a kapitálu. Nicméně zejména analýza smluvních podmínek a skutečného jednání stran by zřejmě měly zahrnovat i posouzení toho, zda poskytnutí financí mění kontrolní či řídicí pozice nad rámcem běžných způsobů ochrany věřitele.⁶²

2.2.6 Postavení pohledávek v porovnání s běžnými podnikovými věřiteli

Pro toto kritérium soud v případě *Mixon* konstatoval, že pro daný případ není vůbec jasné, kde se předmětná platba (záloha) na stupnici preference (přednosti) úhrady nacházela. Ustanovení o výslovné podřízenosti (a i případné nadřazenosti) absentovalo. Správce daně⁶³ dovodil podřazení předmětného dluhu z uvedení v kapitálové části rozvahy, což soud vyhodnotil jako nepříhodné.

54 Nutno však podotknout, že z titulu své pozice zřejmě nějaká práva dotčené osoby měly.

55 Které se dle zvyklostí a oblasti působení mohou lišit.

56 V extrémním případě pak práva veta.

57 A to tím spíše, čím ve větší míře nesou podnikatelské riziko a jejich odměna se odvíjí od dosahovaných ekonomických výsledků.

58 V rámci hodnocení je pak nutné rovněž vymežit, co se z hlediska existující praxe s přihlédnutím ke zvyklostem v oboru považuje za standardní.

59 Ta je spíše přílehlá soudům v oblasti soukromoprávní.

60 Původní text rozsudku uváděl následující: „K.a“. Pravděpodobně se jednalo o reziduum z předchozího textu rozsudku – v textu citace tak autoři přistoupili za účelem větší srozumitelnosti k úpravě.

61 Tamtéž.

62 *Směrnice OECD pro převodní ceny*, kap. I, Oddíl D.1.

63 V předmětném rozsudku strana sporu označována jako vláda.

Toto posuzované kritérium tedy zkoumá, zdá má posuzovaná pohledávka stejné, vyšší nebo nižší postavení než pohledávky ostatních věřitelů. Nižší postavení pohledávky přitom značí toleranci vyšší míry rizika, což je atribut spojený spíše s kapitálovou investicí než s dluhem.⁶⁴ Věřitel ve standardní situaci vyjednává a trvá na podmínkách, které chrání jeho investici (kam případná prioritizace spadá). Podřízení jeho pohledávky jiným bez jakéhokoli důvodu vyvolává bezesporu pozornost. Každopádně i v případě tohoto kritéria je zřejmé, že ani ono nemůže být posuzováno izolovaně, ale v kontextu ostatních faktorů.⁶⁵ Stejně tak lze uzavřít, že pro dluhové hodnocení pozitivně hodnocená kritéria v jiných oblastech mohou za určitých podmínkách mírnit podřízenost závazku.

Na základě provedené literární rešerše existujících rozsudků českých správních soudů lze konstatovat, že otázka „podřízenosti“ dluhu nebyla ve spojení s aplikací překlasifikace dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu, event. v souvislosti s převodní cenou finanční transakce, dosud řešena. Existující judikatura správních soudů se zabývá daňovou uznatelností úroků v transakcích, do kterých byly zahrnuty tzv. podřízené dluhopisy.⁶⁶ V judikatuře správních soudů lze nalézt četnou judikaturu týkající se již uvedených korunových dluhopisů.

Ve spojitosti s užitím dluhového financování je nicméně správnými soudy „citlivě vnímána“ propojenost subjektů a její vliv na realizované transakce. NSS ve svém rozsudku ze dne 17. 12. 2024, sp. zn. 4 Afs 36/2024, uvedl následující: „Nestandardní okolnosti, které vedly k závěru o zneužití práva, spatřovali žalovaní i krajský soud především v aktech celé transakce, jimiž jsou spojené osoby; v termínu emise dluhopisů; ve způsobu úhrady podstatné části dluhopisů započtením závazků; v rozdílné výši úrokové sazby dluhopisů a půjček; v neprokázání ekonomického smyslu vydání dluhopisů; v izolovanosti emise dluhopisů a v nestandardním vyplacení odměn jednateli stěžovatelky v prosinci 2012.“⁶⁷ Podřízený dluh je v judikatuře správních soudů zmíněn např. v rozsudku NSS ze dne 27. 12. 2023, sp. zn. 2 Afs 200/2021, nicméně daná otázka nebyla předmětem rozhodování v meritu věci. Ve spojitosti s hodnocením postavení dluhu lze uzavřít (v souladu se standardy OECD), že podřízenost dluhu může být jedním z faktorů, které je nutné vyhodno-

covat ve spojení s celkovou ekonomickou racionalitou transakce. Vyšší riziko spojené s podřízeností bude ospravedlňovat vyšší úrokovou sazbu. Podle aktuálního stavu poznání zůstává v české judikatuře správních soudů dosud neřešena problematika tzv. konvertibilních dluhopisů.⁶⁸ Zde by bylo možné předpokládat, že by se za určitých podmínek dalo uvažovat i o zastřeném dluhovém financování a jeho překlasifikaci na příspěvek do vlastního kapitálu (úpis akcií).⁶⁹

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standard OECD uvádí kritérium „postavení poskytovatele finančních prostředků ve srovnání s běžnými podnikovými věřiteli“ explicitně, a to jako ekonomicky relevantní charakteristiku.⁷⁰ Tou je i případná „úroveň seniority a podřízenosti“ úvěru.⁷¹

2.2.7 Záměr stran

Klasifikace poskytnutých finančních prostředků jako dluhu či příspěvku do kapitálu má zásadní vliv na daňový režim. Tento atribut pochopitelně vytváří motivaci pro daňové subjekty strukturovat finanční vztahy s cílem „optimalizovat“ daňovou povinnost. Soud v kauze *Mixon* poukázal na objektivní a subjektivní stránku transakce. Objektivní záměr je zřejmý z jednání a okolností a je upřednostněn před subjektivním záměrem stran. V dané kauze soud vyhodnotil objektivní ukazatele jako ne zcela jednoznačné a věnoval pozornost hodnocení subjektivní stránky (záměru stran dovozeného písemnými důkazy – zápisy z jednání správní rady, korespondence a plánu splátek). I toto kritérium vyhodnotil předmětný soud ve prospěch klasifikace transakce jakožto dluhu, a to i přesto, že chyběly některé formální náležitosti typické pro úvěrové smlouvy.⁷²

I v podmínkách judikatury českých správních soudů je hodnocení skutečného záměru (úmyslu) stran předmětem zkoumání. Posuzování úmyslu stran je ve spojitosti s judikaturou českých správních soudů spojováno s testováním zneužití práva, kdy důkazní břemeno leží na správci daně, který musí prokázat kumulativní splnění dvou následujících podmínek:⁷³

64 Obecně platí to, že cena vlastního kapitálu je vyšší než cena kapitálu cizího.

65 Dle názorů autorů by např. absence pevného data splácení v kombinaci s podřízením pohledávky mohla být vnímána jako silná kombinace faktorů pro to, aby mohlo být uzavřeno, že se jedná o příspěvek do vlastního kapitálu.

66 Blíže viz § 34 souvisejícího zákona č. 190/2004 Sb., o dluhopisech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dluhopisech), body 1 až 3. Stejně jako existují podřízené dluhopisy, existují i dluhopisy prioritní (definice viz § 33 odst. 2 zákona o dluhopisech).

67 Blíže viz body 35 a 36 rozsudku NSS ze dne 17. 12. 2024, sp. zn. 4 Afs 36/2024.

68 Jedná se o zaužívaný název. Dle dikce § 33 odst. 1 zákona o dluhopisech se jedná o vyměnitelné dluhopisy, které jsou definovány následovně: „Vyměnitelný dluhopis je dluhopis, s nímž je spojeno právo na jeho výměnu za jiný dluhopis nebo jiné dluhopisy anebo právo na jeho výměnu za akcii nebo akcie téhož emitenta, které jejich emitent vydá podle zvláštního právního předpisu. Toto právo může být uplatněno namísto práva na splacení dluhopisu.“

69 Např. existence takových podmínek, které by jednoznačně svědčily z hlediska ekonomické racionality pro konverzi dluhopisu na akcie (např. existující ekonomický stav a výhled indikují, že splátky nebudou možné, a pokud by byly realizovány, povede to k úpadku subjektu a naplnění podmínek dle insolvenčního zákona).

70 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

71 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.29.

72 Např. úroková sazba.

- a) objektivní: výsledkem jednání daňového subjektu je – i přes formální splnění daňových pravidel – získání daňového zvýhodnění, které je v rozporu se smyslem a účelem zákona,
- b) subjektivní: důvodem (motivem) jednání daňového subjektu bylo získání daňového zvýhodnění, a to umělým vytvořením podmínek pro jeho získání.

Ve spojitosti se zkoumáním úmyslu stran správní soudy zkoumají, zda deklarovaný úmysl stran odpovídá ekonomické logice transakce, a v návaznosti na to, zda se nejedná o obcházení daňových předpisů.⁷⁴

Ve spojitosti s dluhovým financováním stojí za zmínku např. i další rozhodnutí NSS ze dne 12. 12. 2024, sp. zn. 2 Afs 313/2023, kdy subjekt restrukturalizoval své dluhové financování tak, že závazky z půjčky přetavil na dluhopisy: subjekt tedy fakticky nahradil jeden druh závazku jiným. Nově vytvořený závazek však byl pro tento subjekt finančně nákladnější.⁷⁵ V důsledku tohoto faktu NSS uzavřel, že daná restrukturalizace (byť právně možná) postrádá ekonomickou racionalitu, což vedlo i k odnětí souvisejících daňových výhod.

Ve vztahu k dluhovému financování určitě stojí za to uvést i rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2024, sp. zn. 5 Afs 195/2022, který se zabýval daňovou uznatelností úroků, kdy NSS ve spojitosti s hodnocením ekonomické racionality transakce uzavírá, že „... původní stav před provedením sporných transakcí, který byl téměř totožný jako stav nově vytvořený ...“⁷⁶

Dle názoru autorů lze stavět i na tezi, že správní soudy mohou kvalifikovat jako zneužití práva zastření příspěvku do kapitálu formálním dluhem. NSS v souvislosti s dluhovým financováním posuzuje, zda existuje reálný ekonomický důvod pro vznik dluhu, restrukturování dluhu, či zda je hlavním účelem snížení daňové povinnosti.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Přesné vymezení transakce je založeno na analýze smluvních podmínek a skutečného jednání stran.⁷⁷ Záměr stran tak, jak je vyjádřen ve smlouvách, je pochopitelným výchozím bodem, ale pokud skutečné chování tento záměr nepotvrzuje, je rozhodující skutečné jednání.⁷⁸

2.2.8 Otázka posouzení přiměřené kapitalizace subjektu

Soud v případě *Mixon* zkoumal, zda subjekt nebyl podkapitalizovaný (event. zda měl dostatečný kapitál): v případě nedostatečného kapitálu by to mohlo značit, že poskytnutá „záloha“ je spíše příspěvkem do vlastního kapitálu. Soud po svém hodnocení uzavřel, že ani toto kritérium nesvědčilo pro klasifikaci jako příspěvek do kapitálu s tím, že dotčené strany potvrdily, že kapitál banky byl z hlediska regulačních pravidel přiměřený. Transakce měla za cíl mj. vykrýt dočasný nedostatek hotovosti,⁷⁹ nikoli strukturální nedostatek vlastního kapitálu. Poskytnuté prostředky byly jenom jedním ze zdrojů (byly realizovány půjčky od jiných bank aj.).

Z pohledu stávající judikatury českých správních soudů (zejména pak NSS) lze konstatovat, že předmětná judikatura cílí zejména na aplikaci § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, který ukotvuje pravidlo nízké kapitalizace. Toto pravidlo není rozhodně tím, které by vyjadřovalo optimální (nebo standardní) poměr vlastního kapitálu a dluhu. Dle názoru autorů příspěvku toto pravidlo ani nestimuluje k zajištění kapitálové přiměřenosti – jenom vylučuje z daňově účinných nákladů úroky, které se vážou k dluhům, které převyšují zákonem stanovenou výši násobku vlastního kapitálu. Nadto nelze opomíjet osobní působnost daného ustanovení – dotýká se spojených osob dle § 23 odst. 7 ZDP.

I v tomto případě správní soudy řeší kauzy, v rámci kterých dochází ke komplexnímu hodnocení transakcí. Např. ve svém rozsudku ze dne 26. 7. 2024, sp. zn. 5 Afs 195/2022, se NSS vypořádával s vyhodnocením vztahu mezi § 25 odst. 1 písm. w) a zneužitím práva, přičemž hodnotil celkový stav a realizované transakce.⁸⁰ NSS ve svém rozsudku ze dne 27. 9. 2018, sp. zn. 2 Afs 40/2018, potvrdil, nikoli překvapivě, rozdílnost pravidla obsaženého v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP (pravidlo nízké tržní kapitalizace) a § 23 odst. 7 ZDP (pravidlo tržního odstupu). Jinými slovy, splnění podmínek nízké kapitalizace neznamená korektně stanovenou úrokovou sazbu a tyto je nutné posuzovat odděleně; pochopitelně u mezinárodních transakcí s povinností přihlídnout k pravidlům obsaženým v příslušné mezinárodní smlouvě.⁸¹ Ve svém dalším rozsudku ze dne 19. 12. 2007, sp. zn. 7 Afs 186/2006, se NSS zabýval do určité míry poměrem pravidla nízké tržní kapitalizace a principu tržního odstupu, nicméně s ohledem na legislativní změnu již závěry postrádají na významu.⁸²

73 Dle bodu 49 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2021, sp. zn. 10 Af 29/2019. Z novějších rozsudků viz např. rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2025, sp. zn. 10 Afs 228/2024 (meritum věci se opětovně týkalo tzv. koronových dluhopisů).

74 Viz bod 67 rozsudku NSS ze dne 31. 10. 2022, sp. zn. 2 Afs 94/2021.

75 Viz zejména bod 31 rozsudku NSS ze dne 12. 12. 2024, sp. zn. 2 Afs 313/2023.

76 Viz bod 75 rozsudku NSS ze dne 26. 7. 2024, sp. zn. 5 Afs 195/2022.

77 *Směrnice OECD pro převodní ceny*, kap. I, Oddíl D.1.1.

78 *Směrnice OECD pro převodní ceny*, kap. I, odst. 1.45-1.46.

79 Než došlo k plnění z pojištění proti zpronevěře.

80 Viz zejména bod 50 a násl. rozsudku NSS ze dne 26. 7. 2024, sp. zn. 5 Afs 195/2022.

81 Více bod 42 rozsudku NSS ze dne 27. 9. 2018, sp. zn. 2 Afs 40/2018.

82 Rozdílně definovaná osobní působnost § 25 odst. 1 písm. w) a § 23 odst. 7 ZDP byla odstraněna.

Judikatura českých správních soudů je ve spojení s kapitálovou přiměřeností je v širším slova smyslu spojena s aplikací § 25 odst. 1 w) ZDP. Dle názorů autorů tohoto příspěvku nelze dané pravidlo, které staví na určité právní fikci, vnímat jako kritérium pro překlasifikaci dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu. Záměrem ustanovení je u dluhových finančních transakcí mezi spojenými osobami vyloučit určitý poměr dluhových úroků. Jde o „prostý“ projev vůle zákonodárce, který tak stanovil. Toto pravidlo nicméně neodpovídá zvyklostem a specifikům jednotlivých oborů. Lze tak konstatovat, že pravidla překlasifikace dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu a pravidlo tržního odstupu tak, jak je vymezeno pro účely aplikace českého zákona o daních z příjmů, jsou v kolizi a bez poskytnutí detailnějších pravidel hrozí riziko dvojího vyloučení úrokových nákladů.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Pokud finanční výhledy dlužníka svědčí pro závěr o tom, že ukazují neschopnost splatit úvěr v dané výši, nezávislý subjekt by takový úvěr neposkytl a přesně vymezená částka úvěru by měla odpovídat maximální částce, kterou by nezávislý věřitel půjčil a nezávislý dlužník přijal.⁸³ Pokud poskytovatel finančních prostředků postrádá schopnost nést riziko nebo nevykonává rozhodovací funkce ke kontrole rizika spojeného s investováním do finančního aktiva, bude mít nárok pouze na bezrizikový výnos, což implicitně souvisí s přiměřeností kapitálu a riziky.⁸⁴

2.2.9 Identita zájmu mezi věřitelem a akcionářem

Pointou tohoto kritéria je v zásadě poměr mezi vloženými prostředky k podílu na kapitálu (vlastnictví). Pokud vložené finanční prostředky odpovídají podílu na kapitálu, pak to indikuje spíše vklad do vlastního kapitálu; pokud jsou vložené finanční prostředky v nepoměru k vlastnictví podílu (akcií), může se jednat o silnou indicii toho, že se jedná o dočasně zapůjčené prostředky (zápůjčku/úvěr).⁸⁵ Soud v kauze *Mixon* na základě zjištěného nepoměru uzavřel, že se jedná o silný ukazatel toho, že realizované vklady byly dluhového charakteru. Tento soud rovněž konstatoval, že je nepravděpodobné, že by akcionář vložil finanční prostředky do společnosti bez nároku na splacení, pokud to není v souladu s jeho aktuálním vlastnickým podílem.

Úhrnem lze dané kritérium klasifikovat jako „důraz“ na proporcionalitu poskytnutých prostředků k podílu na kapitálu (event.

na hlasovacích právech). Toto kritérium bude zřejmě obtížné aplikovat v úzce propojených společnostech, resp. společnostech ovládaných jedním či málo subjekty, kde se zájmy těchto osob coby vlastníků/věřitelů stírají.

Na základě dosavadního stavu poznání nebyla daná otázka (kritérium) předmětem zkoumání správních soudů. Tato skutečnost není překvapivá s ohledem na fakt, že otázka překvalifikace dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu prozatím nebyla řešena.

Hodnocení aspektů souvisejících s hodnocením „identity“ věřitel vs. vlastník lze spíše očekávat v rovině soukromoprávní – jako je otázka dobrých mravů, zneužití postavení, případně např. norem insolvenčního práva. Stávající judikatura soudů obecně svědčí o tom, že otázka kolize mezi jednáním z pozice věřitele a vlastníka (akcionáře) je řešena.⁸⁶

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standardy OECD explicitně neřeší tento faktor jako samostatné kritérium pro rozlišení dluhu a kapitálu. Nicméně, imperativ přesného vymezení transakce by zkoumal všechny relevantní skutečnosti a okolnosti, včetně vztahu mezi věřitelem a dlužníkem a jejich případných dalších rolí (např. akcionář, vlastník). Pokud by financování bylo poskytováno všemi akcionáři striktně proporcionálně k jejich podílům a za podmínek, které by nezávislý věřitel neakceptoval, mohlo by to být součástí argumentace, že se jedná o skrytý kapitálový vklad. Toto by bylo však zřejmě posuzováno v kontextu ekonomické podstaty transakce a chování stran.⁸⁷

2.2.10 Existence úroků a zdroje užitě pro jejich krytí

Předmětem přezkumu ze strany soudu v kauze *Mixon* bylo to, zda absence ustanovení o platbě úroků indikuje příspěvek do vlastního kapitálu, a nikoli půjčku. V tomto ohledu soud přihlédl ke specifikům situace, kdy banka fungovala pod významnou kontrolou ze strany orgánů veřejné správy a poskytnutí úroku ze strany banky bylo (navzdory podané žádosti) zamítnuto.

Existence úroků a faktická možnost jejich krytí⁸⁸ je bezesporu jedním ze silných znaků existence dluhu. Z pohledu autorů je tak třeba zkoumat:

- a) smluvní ukotvení úroku,

83 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.13.

84 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, odst. 1.108.

85 V daném případě jeden poplatník vlastnil 15,3 % akcií banky, ale vložil 80 % vkladu; druhý poplatník vlastnil 2,7 % a vložil 10 % vkladu.

86 Jedná se zejména o aspekty související se zneužitím postavení, event. střetu zájmů.

V širších aspektech viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 11. 2023, sp. zn. 27 Cdo 1306/2023 (rozdělení zisku, dobré mravy).

Právní věta usnesení: *Valná hromada společnosti s ručením omezeným nemusí rozdělit zisk mezi společníky, i když pro to nemá důležité důvody. Usnesení valné hromady společnosti s ručením omezeným přijaté v rozporu se zákonnými pravidly o rozdělení zisku chránícími věřitele společnosti nemá právní účinky. Rozhodne-li proto valná hromada společnosti s ručením omezeným o rozdělení zisku, aniž má k dispozici řádně schválenou účetní závěrku za předchozí účetní období, nemá takové rozhodnutí právní účinky.*

87 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, Oddíl D.1.

88 Ve smyslu dostupných prostředků.

- b) fakticitu možnosti plnění (ve smyslu ekonomickém) a dále
c) zdroje, které budou pro krytí úroků využity (tj. zda úroky budou hrazeny bez ohledu na dosahovaný zisk).

Pokud je zdrojem úrokových plateb dosahovaný zisk (event. jsou platby odvislé od úspěchu dlužníka), pak se daná transakce přibližuje situaci, která je podobná vkladu vlastníka zároveň s tím, že riziko takové investice (dluhu) se přibližuje riziku investice vlastníka. Věřitel v klasickém závazkovém vztahu očekává úrokové platby i v případě, kdy společnost čelí finančním problémům (a pokud je očekává, tak rovněž prosazuje právní instrument, který jeho pohledávku zajistí). U tohoto kritéria se nabízí různý pohled hodnocení u finančně zdravé a finančně nezdravé společnosti.

Ve spojitosti s daným kritériem lze uzavřít, že neexistuje dostupný rozsudek správního soudu, který by se zabýval hodnocením dané otázky. Pokud by nicméně daná otázka hodnocena byla, pak by zřejmě (náhledem stávajících rozhodnutí správních soudů) byla součástí širšího hodnocení v rámci transakcí a jejich „pravé“ ekonomické podstaty. I v případě tohoto kritéria by pak zřejmě soudy inklinovaly k odůvodnění založeném na skutečném obsahu právního jednání. Vždy je tedy nutné zvažovat přítomnost nebo absenci úroku jako jedno z esenciálních kritérií, protože, protože skutečný věřitel má obvykle zájem na získání úroku z půjčených peněz. Je však také nutné vzít v úvahu, že obchodní transakce neprobíhají izolovaně a vnější faktory mohou významně změnit typická očekávání stran v dlužnicko-věřitelském vztahu. Může např. dojít k dočasněmu zhoršení platební schopnosti dlužníka v důsledku nastoupení překážek *vis maior*, které ani jedna ze stran nepředpokládala.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standard OECD zahrnuje „povinnost platit úroky“ a „zdroj úrokových plateb“ mezi významné ekonomické charakteristiky finančních transakcí.⁸⁹ Neexistence úrokové platby nebo její podmíněnost ziskem dlužníka lze tak považovat za silný indikátor kapitálového vkladu.⁹⁰

2.2.11 Možnost získání (či faktické získání) prostředků od třetích (nespojených) osob

Předmětem posuzování tohoto kritéria v případě *Mixon* bylo určit, zda by společnost mohla získat finanční prostředky z externích zdrojů v době, kdy jí byl poskytnut předmětný vklad. Pokud by společnost jiné zdroje mohla získat, lze dané interpretovat tak, že vklad od společníka (akcionáře) je spíše záůjčkou/úvěrem. Jako důkaz sloužící ve prospěch tohoto závěru svědčilo to, že bance půjčily tři externí instituce a dále banka disponovala pohledávkou z dluhopisu, který mohl sloužit pro zajištění.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 1. 2021, sp. zn. 5 Afs 310/2019, sice neřešil otázku překlasifikace, nicméně předmětem posouzení byla v dílčím ohledu i otázka, zda by byl osobám poskytnut úvěr. Dle vyjádření bank (třetích osob) by poplatníkům s ohledem na jejich bonitu půjčka poskytnuta vůbec nebyla. V předmětné kauze se nicméně správce daně přiklonil místo překlasifikace (ať již částečné, či úplné) k reflexi rizikovitosti subjektů prostřednictvím volby sazby daně na úrovni horního pásma.⁹¹

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standardy OECD uvádí: „schopnost příjemce finančních prostředků získávat úvěry od nespojených úvěrujících institucí“ jako ekonomicky relevantní charakteristiku.⁹² Zároveň však tyto standardy zdůrazňují, že je nutné hodnotit další reálně dostupné alternativy. Pokud by si dlužník mohl obstarat financování od nezávislé banky za podobných nebo lepších podmínek, je méně pravděpodobné, že by přijal výrazně horší podmínky od spojené osoby, pokud by jednal v souladu s principem tržního odstupu.⁹³

2.2.12 Rozsah, v jakém byly finanční zdroje použity k nabytí kapitálového majetku

V rámci tohoto kritéria soud v kauze *Mixon* zkoumal, jakým způsobem společnost (resp. banka) naložila s poskytnutými finančními prostředky, které jí poskytli ředitelé ostatních bank. Předmětem zkoumání bylo, zda byla z prostředků zakoupena kapitálová aktiva (dlouhodobý majetek), nebo zda byly využity k jiným účelům. Předmětný soud uzavřel, že tomu tak nebylo a prostředky byly použity k zajištění provozního kapitálu – tj. pro běžnou a každodenní činnost banky v „krizovém“ období.

Důvod poskytnutí finančních prostředků spolu s jejich užitím jsou silnými indikátory pro posouzení skutečné povahy transakce. Ze stávající judikatury správních soudů lze usuzovat na to, že posuzování užití prostředků jde ruku v ruce s hodnocením povahy zdroje. Dané je předmětem posuzování ve spojitosti s hodnocením ekonomické racionality chování subjektů a samotné transakce či transakcí.

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standardy OECD zahrnují: „rozsah, v jakém jsou finanční prostředky použity k nabytí kapitálových aktiv“ jako jednu z ekonomicky relevantních charakteristik.⁹⁴

89 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

90 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, Oddíl C.1.2.

91 Ztotožnil se se závěry správce daně, a ve svých důsledcích tak volil pro daňový subjekt mírnější řešení.

92 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

93 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, odst. 1.38.

2.2.13 Selhání dlužníka ve splácení

Soud v případě *Mixon* v rámci tohoto posledního kritéria posuzoval, zda banka (coby dlužník) splatila poskytnutou zálohu v souladu s dohodnutými podmínkami a datem splatnosti. I v tomto ohledu soud uzavírá, že skutkový stav svědčí pro existenci *bona fide* dluhu. Soud odůvodnil toto stanovisko tím, že banka poskytnuté finanční prostředky vrátila, jakmile byly splněny podmínky stanovené pro vrácení (v daném případě šlo zejména o inkaso pohledávky z pojištění proti zpronevěře). Dlužník (banka) v tomto ohledu neporušil svou povinnost splatit prostředky v rámci dohodnutého⁹⁵ časového rámce a podmínek – jinými slovy, nebylo identifikováno žádné selhání či prodlení ze strany banky coby dlužníka.

Z hlediska určité míry analogie lze vycházet např. z rozsudku NSS ze dne 10. 10. 2024, sp. zn. 3 Afs 181/2023, kdy předmětný soud hodnotil skutečnosti relevantní pro způsobilost subjektu hradit daňové závazky (ve spojení s užitím zajišťovacího příkazu). Pomineme-li aspekty specifické s povinnostmi správce daně unést důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému porušení právních norem, lze analogicky stavět úvahy o neschopnosti splácet mj. na dále uvedených parametrech:⁹⁶

- **Ekonomická situace a majetkové poměry**
 - útlum ekonomické činnosti (vyjádřený např. v poklesu zdanitelných příjmů, ukončování pracovních poměrů, poklesu aktivity na bankovních účtech),
 - nedostatečný majetek (absence prostředků na úhradu),
 - finanční ukazatelé indikují špatné finanční zdraví (neschopnost dosahovat zisku, vysoká zadluženost, závislost na cizích zdrojích, nízká likvidita),
 - vyvádění prostředků (disponibilní prostředky jsou vyváděny bez zřejmého důvodu),
 - existence dispozičních práv k účtu pro více osob bez zjevného vztahu ke společnosti.
- **Chování daňového subjektu**
 - absentující průběžná komunikace mezi stranami a faktické jednání na to navazující (např. nedochází k uplatňování sankcí z neplnění, neexistuje dohoda o splátkách, či novace závazku).
 - neplnění smluvních povinností nefinančního charakteru (např. oznamovací povinnost v důsledku nastoupení překážek pro plnění).

Chování dlužníka a věřitele (spojených osob) v okamžiku splatnosti lze z logiky věci chápat jako indikátor pro případnou překlasiifikaci dluhu na příspěvek do vlastního kapitálu. Nicméně ani hodnocení tohoto faktoru samo o sobě neobstojí – i tento aspekt je nutné hodnotit v souvislostech.

Pokud nedojde ke splacení (event. nedochází ke splacení) a ani o splátky věřitel neusiluje, může to naznačovat, že se jedná o zastřený příspěvek do vlastního kapitálu. Pro druhý uvedený zdroj financování platí, že není dán úrok a ani není dán pevný nárok na vrácení v konkrétním termínu. Na druhou stranu lze uzavřít, že i když není stanoveno pevné datum splatnosti, dodržení jiných objektivně stanovených podmínek pro splacení a následná realizace splátek by svědčily pro charakteristiku transakce coby dluhu.

Ve spojitosti s hodnocením tohoto kritéria mohou sehrát pomocnou roli i předpisy soukromoprávní, zejména pak pravidla obsažená v insolvenčním zákoně.⁹⁷

Směrnice OECD pro převodní ceny

Standardy OECD řadí mezi relevantní charakteristiku: „neschopnost domnělého dlužníka splatit dluh v den splatnosti nebo požadovat odklad“⁹⁸ Skutečné chování stran po poskytnutí úvěru je důležité. Pokud dlužník není schopen splácet a věřitel neučiní kroky, které by učinil nezávislý věřitel (např. vymáhání, restrukturalizace dluhu za tržních podmínek, požadavek na dodatečné zajištění), může to být silným indikátorem, že se od počátku nejednalo o skutečný dluhový vztah, nebo že se dluh fakticky přeměnil na kapitál.⁹⁹

3. Závěr

Problematika rozlišení dluhu a vlastního kapitálu, resp. posouzení dluhové kapacity daňového subjektu, představuje jednu z nejkomplexnějších a zároveň nejaktuálnějších výzev v oblasti mezinárodního zdanění a stanovení převodních cen u finančních transakcí. Motivace pro strukturování financování v rámci skupiny spojených osob jako dluhového je z daňového hlediska velmi silná, a to především kvůli možnosti uplatnit úrokové náklady jako daňově uznatelné, a využít tak tzv. daňového štítu. Pro analýzu dluhové kapacity u spojených osob neexistuje jednoduchý a univerzálně platný „vzorec“. Mezinárodní standardy (směrnice OECD pro převodní ceny a praktický manuál OSN pro převodní ceny) sice poskytují základní rámec a vodítka, jejich vysoká míra obecnosti však zůstává. Právě z tohoto důvodu byl představen jeden precedenční rozsudek amerického soudu ve věci *Estate of Mixon*. V rámci tohoto případu soud etabloval multifaktorový test, který poskytuje základní logický a racionální rámec pro posouzení toho, zda má transakce charakter dluhu, či se spíše jedná o faktický vklad do vlastního kapitálu. Tyto faktory byly v předloženém článku dávány do souvislosti s existujícími standardy obsaženými ve stávající české judikatuře správních soudů a standardy obsaženými ve směrnici OECD pro převodní ceny. Principy uplatněné v případě *Estate of Mixon* lze hodnotit jako souladné s meziná-

94 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

95 Nicméně podmíněného závazku bez stanovení konkrétního data úhrady.

96 Autoři v tomto ohledu provedli určitá zobecnění ve vztahu k dluhové finanční transakci. Nadto je třeba některé parametry vnímat v kontextu pravomoci správce daně a jeho širším možným ziskem z moci úřední řadu neveřejných informací.

97 Viz zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

98 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. X, odst. 10.12.

99 Směrnice OECD pro převodní ceny, kap. I, odst. 1.45-1.46.

rodně uznávaným principem tržního odstupu a zásadou priority obsahu před formou (*substance over form*), který dlouhodobě uplatňují i české správní soudy. Ačkoli v české dostupné judikatuře dosud nebyla přímo řešena komplexně otázka překlasifikace dluhu na kapitál s využitím podrobného testu, v mnoha rozhodnutích, zejména v kauzách týkajících se tzv. korunových dluhopisu, Nejvyšší správní soud opakovaně klade důraz na posouzení ekonomické racionality, celkového kontextu a skutečného účelu transakcí. Lze tedy uzavřít, že analytický aparát českých správních soudů je s logikou případu *Estate of Mixon* plně kompatibilní.

Ve vztahu k hodnocení vymezených faktorů je pak nutné zdůraznit, že žádný z identifikovaných a hodnocených faktorů nebyl sám o sobě rozhodující. Poplatník, stejně jako správce daně a soudy, musí k posouzení přistupovat holisticky a zvážit všechny relevantní okolnosti v jejich vzájemné souvislosti. Např. absence pevného data splatnosti (byť je silným indikátorem) nemusí sama o sobě znamenat kapitálový vklad, pokud jiné faktory (reálné očekávání a následné splácení) svědčí o dluhovém charakteru transakce. Naopak, i formálně bezchybná smlouva o zápůjčce/úvěrová smlou-

va může být a bude zpochybněna, pokud z chování stran (např. pasivita při vymáhání splatného dluhu) nebo ekonomické okolnosti (např. neschopnost dlužníka získat srovnatelné úvěrové financování) naznačují, že nezávislé strany by takto nepostupovaly. V kontextu hodnocení dluhové kapacity je nutné poukázat na to, že hodnocení dluhové kapacity je nutné oddělovat od ostatních pravidel (jako jsou např. pravidla proti vyhýbání se daňovým povinnostem a zejména pak pravidlo nízké kapitalizace dle zákona o daních z příjmů). Jinými slovy, splnění podmínek testu nízké kapitalizace neznamená, že vnitropodniková zápůjčka/úvěr jako celek obstojí v testu dluhové kapacity. V této souvislosti je zřejmé, že na daňové subjekty jsou kladeny vysoké nároky na prokazování robustní a patřičně důkazy podepřené argumentace a na dokumentaci k převodním cenám u finančních transakcí – zahrnuta by měla být i odpovídající analýza dluhové kapacity a argumentace, proč byla příslušná finanční transakce strukturována a deklarována jako dluh, a nikoli jako příspěvek do vlastního kapitálu. Rámec poskytnutý judikátem *Estate of Mixon* v tomto ohledu nabízí prakticky využitelné vodítko pro orientaci v této složité problematice, které může být při hodnocení dluhové kapacity nápomocno. ■

Daň jako sankce? Úvahy nad účelem ukládání daňových povinností v některých specifických situacích



JUDr. Karolína Koubková,
advokátka Bříza & Trubač,
advokátní kancelář



JUDr. Patrik Koželuha, Ph.D.,
advokát a partner Bříza
& Trubač, advokátní kancelář

Ačkoli pojem „daň“ může mít v teorii různou definici a jeho rozsah vždy závisí na aplikované právní normě, obecně lze říci, že daň má povahu povinného, zákonem stanoveného,¹ nenávratného a ne-

účelového² peněžního plnění fyzických a právnických osob plynoucí do veřejného rozpočtu za účelem úhrady obecných veřejných potřeb.³ Veřejnoprávní povaha daní bývá tradičně spojována s fiskální

1 Požadavek na zákonné zakotvení povinné povinnosti k dani vyplývá z čl. 1 odst. 5 Listiny a tradičně se vyjadřuje zásadou *nullum tributum sine lege*. Z této zásady mj. vyplývá také zákaz rozšiřování daňové povinnosti bez zákonného podkladu, a to zejména cestou analogie.

2 Zde se projevuje rozdíl daně oproti poplatku, který je hrazen jako „protihodnota za něco, co stát či samosprávný celek zajišťuje“, viz NOVÁKOVÁ, P. § 2 [Předmět správy daní, veřejný rozpočet, daň]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. *Daňový rád.* 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 7.

3 NOVÁKOVÁ, P. § 2 [Předmět správy daní, veřejný rozpočet, daň]. In: LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol., op. cit. sub 2.

funkcí – tedy s jejich účelem zajistit příjmy veřejných rozpočtů. Vedle této hlavní funkce se rozlišují i jiné funkce, např. funkce alokační (cílem je alokace zdrojů tam, kde jsou potřeba), redistribuční (cílem je zajistit přerozdělení bohatství) či stabilizační (cílem je zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice).⁴ Objevují se i pojmy jako „nefiskální působení daně“, kdy se zdůrazňuje, že daň může mít účinky v oblasti sociální, obecně hospodářské, politické, mzdové, výchovné apod.⁵ Jako typický příklad se uvádí, že pokud chce stát postihnout nějaké jednání, může tak učinit např. cestou přímého zákazu (např. formulací jako skutkové podstaty přestupku nebo trestného činu) nebo může zvolit i mírnější nástroj, typický ve stanovení vyššího daňového zatížení – to je např. případ spotřebních daní, u nichž tak lze hovořit též o funkci regulační. Jak je patrné, věc nefunguje tak, že by daň plnila v konkrétním případě vždy nezbytně nutně všechny funkce nebo že by v konkrétním případě měly jednotlivé funkce vždy stejný význam (rozhodující je účel právní úpravy, která vedla ke stanovení příslušné daňové povinnosti). Přesto se v praxi objevují situace, kdy je oprávněné se ptát, zda daňová povinnost v praxi neplní zároveň i funkce přesahující tento rámec, a to konkrétně funkce spojené s postihováním společensky nežádoucího chování, a to i v případech, kdy se to a priori nepředpokládá.⁶ Jinými slovy – zda se daň nezměnila v trest. Takovým případům se bude věnovat tento článek.

Účel daně z hlediska právní teorie

Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod („Listina“) říká, že „daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“. Ani Listina, ani podústavní daňové právní předpisy sice nijak blíže nespecifikují, co se pojmem „daň“ přesně rozumí,⁷ ale z jednotlivých zákonů je poměrně jasně patrné, že daní je vždy určitá platba navázaná buď na konkrétní příjem, plnění, nebo majetek daňového poplatníka. Struktura daně a její výpočet jsou vždy (více či méně jasně) vymezeny zákonem a principiálně jde o povinný odvod ze zcela legálních a řádných transakcí. Požadavek na zákonné vymezení se projevuje v tom, že zákonem (tj. nikoli předpisem nižší právní síly, nebo dokonce interpretací či dotvářením práva v rámci jeho aplikace) musí být stanoveny tzv. základní konstrukční prvky daně, kterými jsou subjekt daně, objekt daně, základ daně, sazba daně, úlevy a osvobození od daně, splatnost daně a sankce za nesplnění daňové povinnosti.⁸

Odbornou literaturou je daň definována jako „povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“⁹

Daňové právo samozřejmě zná i finanční povinnosti vznikající v důsledku porušení zákonné povinnosti, jako jsou pokuty, penále či úroky z prodlení, které mohou mít povahu odškodnění (to se týká zejména úroků z prodlení)¹⁰ či sankce (to je již případ pokut, kterými se postihuje jako sankcí porušení povinnosti stanovené daňovým řádem či jiným právním předpisem, nebo penále jakožto specifická sankce za porušení povinností souvisejících s nesprávně tvrzenou a odvedenou daní). Daň sama o sobě by ovšem charakter sankce mít neměla. Tím chceme říci, že by daň neměl poplatník odvádět jako důsledek svého protiprávního jednání. Daň je právní teorií chápána jako ryze fiskální nástroj, jehož smyslem je primárně zajistit příjem veřejného rozpočtu a plnit výše popsané funkce, které sice mohou být spojeny i s nefiskálním působením, ale nejde o nástroj, jehož primárním účelem by mělo být uplatnění sankce a funkce, které jsou spojené např. s tresty.

Rozlišení mezi fiskálním nástrojem a sankcí má zásadní důsledky nejen z hlediska právní kvalifikace, ale i z hlediska právních záruk, které právní řád spojuje s trestáním. Jak bylo popsáno výše, v případě stanovení daní, u nichž je akcentována funkce alokační, redistribuční a stabilizační, platí, že se jedná do značné míry o otázku politikou, jejíž zhodnocení přísluší zákonodárci (který stanoví zákonem základní konstrukční prvky daně velmi přesně, u nichž není zpravidla velký prostor pro správní uvážení při posuzování daňové povinnosti),¹¹ jako limit pro přezkum ze strany soudů je tradován až tzv. *rdousící efekt* daně (což *de facto* zakládá rozpor s ústavním pořádkem).¹² Oproti tomu v případě trestů, u nichž je akcentována funkce represivní, ochranná a preventivní, se jedná o oblast, u níž se předpokládá individuální posouzení v každém případě a vedle zásady zákonitosti (která je daním i trestu v zásadě společná) se silně prosazuje též zásada individualizace trestu z hlediska přiměřenosti pro konkrétního pachatele v konkrétním případě. Evropský soud pro lidská práva („ESLP“) i české soudy přitom zdůrazňují, že formální označení konkrétního instrumentu není v tomto směru rozhodující – rozhoduje

4 Tyto funkce přiznal daním např. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 21. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, s tím, že jejich posuzování je spíše politickou otázkou a přísluší primárně zákonodárci.

5 KOTÁB, P. § 3 Daně, poplatky, clo. In: BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ, M., KOTÁB, P., MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 94, marg. č. 187.

6 Tedy např. mimo zmiňované případy regulace společenského chování např. prostřednictvím spotřebních daní.

7 Legislativní definice „daně“ je sice obsažena v § 2 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů („DŘ“), nicméně jedná se spíše o definici technickou, která je širší a zahrnuje i plnění, která daní ve vlastním slova smyslu nejsou, a to pro účely správy daní (resp. použití daňového řádu).

8 Nález Ústavního soudu ze dne 10. 1. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 14/2000.

9 KUBÁTOVÁ, L. *Daňová teorie a politika*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015.

10 „... smyslem právní úpravy zákonného úroku z prodlení ve smyslu § 252 DŘ je stanovení paušalizované náhrady ekonomické újmy za nedoplatky peněžních prostředků na daních v případech porušení daňových povinností“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2023, č. j. 3 Afs 333/2022-36).

11 Pomineme-li např. oblasti, kdy se daňovým subjektům poskytují určité úlevy, typicky v případě posečkání daně nebo prominutí daně (resp. příslušenství).

12 „Jakékoli veřejnoprávní povinné peněžité plnění nemůže mít ve svých důsledcích konfiskační dopady, tedy nabývat vůči majetkovému substrátu jednotlivce škrtícího (rdousícího) působení.“ TOMOSZEK, M., VOMÁČKA, V. Čl. 11 [Ochrana vlastnictví]. In: HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. a kol. *Listina základních práv a svobod*. 1. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2021. Dostupné na beck-online.cz, marg. č. 164.

vždy jeho skutečná povaha a účel.¹³ Pokud určité daňové opatření sleduje represivní cíl, může mít jeho uložení fakticky trestní charakter.

Samotná daňová povinnost každopádně zůstává v právní teorii i judikatuře vnímána jako nesankční nástroj.

Rozšiřování funkčního zaměření daně v praxi

Když se ale blíže podíváme na některé případy, ve kterých Finanční správa standardně daň ukládá, nasvědčuje realita tomu, že daň často nejenže plní širší funkci než prosté zajištění příjmu státního rozpočtu, nicméně je otázkou, zda nad touto fiskální funkcí nezačíná získávat navrch právě funkce represivní. Nutno podotknout, že některé tyto případy jsou posvěceny judikaturou správních soudů, a nejde tedy o pouhé ojedinělé excesy Finanční správy.

Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu účasti na daňovém podvodu

Jedním z takových případů, který nutí k zamyšlení, je opakovaný výběr daně z totožného plnění u několika subjektů v řetězci zasazeném daňovým podvodem. Tento postup se běžně uplatňuje pod záštitou rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie („SDEU“), a to s odůvodněním nutností ochrany systému DPH.¹⁴ Byť se zde striktně jazykově řečeno nejedná o vlastní uložení daňové povinnosti, ale o „neuznání oprávnění“, resp. o odepření přiznání nároku na odpočet daňového subjektu, ekonomické účinky u daňového subjektu jsou stejné jako v případě uložení daňové povinnosti. Stručně řečeno, jedná se o případy, kdy si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet DPH z transakce, u které sice bylo prokázáno uskutečnění zdanitelného plnění (resp. bylo prokázáno splnění veškerých formálních i hmotněprávních podmínek uplatnění nároku na odpočet ve smyslu příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty),¹⁵ což za běžných okolností postačuje k tomu, aby bylo oprávnění ze strany správce daně přiznáno a byla naplněna zásada daňové neutrality, nicméně s ohledem na zapojení daňového subjektu do daňového podvodu bude nárok na odpočet správcem daně odepřen. Zapojení přitom může mít celou řadu podob. Od zapojení úmyslného, které svojí pova-

hou může naplňovat i znaky trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby,¹⁶ až po zapojení nedbalostní, které může mít i tu podobu, že daňový subjekt je úmyslně vláknán do transakce jinými entitami, jejichž cílem může být vědomé a úmyslné zkrácení daně, nicméně daňový subjekt přehlíží některé okolnosti, z nichž mohl nabyt pochybností.

Dovozováno soudy přitom je i to, že daňové orgány mohou vybrat stejnou DPH od několika subjektů v řetězci, i když by to za „normálního“ průběhu obchodní transakce (tedy v situaci, kdy by nedošlo k daňovému podvodu) dle zákona možné nebylo. Postup je obvykle takový, že finanční úřad provede daňovou kontrolu u několika subjektů v řetězci zasazeném daňovým podvodem a bez ohledu na to, zda už u některého z nich chybějící (tj. podvodně neodvedenou) daň vybral, doměří daň i u dalších, dospěje-li k závěru, že dané subjekty o své účasti na podvodném řetězci věděly nebo alespoň vědět měly a mohly.¹⁷

Velmi ilustrativní je zde rovněž sledovat také judikaturní vývoj. Na něm lze vysledovat, jak sám Nejvyšší správní soud („NSS“) osciloval mezi tím, zda účelem aplikace odepření nároku na odpočet DPH má být pouze sanace úniku daňové ztráty na straně státu (směřující ke zdůraznění zásady daňové neutrality a správného zjištění daně), nebo ochrana systému DPH (směřující ke zdůraznění zásady zákazu daňových úniků a prevenci účasti na daňových podvodech). Lze tak nalézt rozhodnutí NSS, v nichž se uvádí, že pokud před vydáním rozhodnutí v daňovém řízení došlo k uhrazení daně jiným subjektem, neexistuje zde pak chybějící daň, a to s odůvodněním, že „*smyslem odepření nároku na odpočet daně není potrestat daňový subjekt, jenž se zapojil do obchodního řetězce, v němž došlo k podvodu na DPH, nýbrž zajistit, aby nenastala žádná finanční újma na straně státního rozpočtu*“.¹⁸ Ale stejně tak lze nalézt pozdější rozhodnutí, která s odkazem na judikaturu SDEU¹⁹ tento přístup překonávají, akcentují prevenci účasti na daňových podvodech a dovozují, že „*nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu ‚zhojila‘ a nárok na odpočet obnovil, jestliže došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu*“.²⁰ Nárok na odpočet nelze podle těchto novějších rozhodnutí připustit ani částečně, nehledě na dodatečné uhrazení daně a, jak bylo řečeno, nelze uvažovat o „zhojení“ a obnově nároku na odpočet.²¹ Chybějící DPH u jednoho z článků v řetěz-

13 Např. rozsudky ESLP ze dne 8. 6. 1976, *Engel a ostatní proti Nizozemsku*, stížnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, stížnost č. 73053/01; usnesení NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57.

14 Např. rozsudky SDEU ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech *Optigen a další*, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech *Axel Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében kft a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11.

15 § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů („ZDPH“).

16 § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

17 Rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2020, čj. 6 Afs 158/2019-63: „(...) nárok na odpočet je nutno v souladu s judikaturou Soudního dvora EU odepřít všem článkům řetězce, které neprošli tzv. vědomostním testem. Důvodem je především zajištění rovného postavení daňových subjektů – nárok na odpočet daně nemůže být uznán každému z daňových subjektů, který nesplní podmínky pro jeho uznání.“

18 Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2021, čj. 3 Afs 85/2019-44.

19 Konkrétně rozsudek SDEU (pátého senátu) ze dne 24. 11. 2022, *A v. Finanzamt M.*, C-596/21.

20 Rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2023, čj. 2 Afs 298/2021-69.

21 „Nelze připustit ani částečné uznání nároku na odpočet DPH z plnění zasazeného daňovým podvodem, i když došlo k dodatečné úhradě daně na vstupu. Stejně tak nelze umožnit, aby se účast na daňovém podvodu ‚zhojila‘ a nárok na odpočet obnovil, a to s ohledem na závěry vyslovené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, *Finanzamt M.*, C-596/21“ (rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2023, čj. 1 Afs 101/2021-42).

ci navíc nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu a ani se nemusí přímo týkat daného plnění.²²

SDEU ve své judikatuře dokonce výslovně deklaruje, že v případech daňových podvodů se neuplatní ani základní zásady daňového práva, tedy zásada daňové neutrality, či v případě úmyslného zavinění též zásada ochrany legitimního očekávání. Podle SDEU platí, že těchto zásad se „nemůže platně dovolávat osoba povinná k dani, která se úmyslně podílela na daňovém úniku a ohrozila fungování společného systému DPH“²³

„Ochrana systému DPH“ je konstantně ze strany soudů prezentována jako jakýsi speciální důvod k uplatnění postupu vedoucího k odepření nároku na odpočet DPH jednotlivci – přitom tedy nejde o vlastní uložení daňové povinnosti (odepření odpočtu DPH dle citované judikatury neslouží primárně k výběru chybějící daně v řetězci,²⁴ ale právě k ochraně systému DPH) ani o trestněprávní postih (nemusí být naplněna skutková podstata trestného činu zkrácení daně²⁵).

Ovšem mezi ukládáním daní a trestním stíháním existuje poměrně velký prostor, který patří postihování správních deliktů neboli jednání, které je sice společensky nežádoucí, ale nedosahuje intenzity trestného činu. Do tohoto prostoru fakticky zasahuje výše popsaný způsob „ochrany systému DPH“, aniž by se však formálně jednalo o zákonem pojmenovanou sankci. Celý mechanismus postihování daňových podvodů vychází z judikatury SDEU založené na neustále se vyvíjejícím výkladu směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, a nejde tedy o zákonem stanovený sankční systém, který by zakládal právní jistotu daňových subjektů ohledně možných důsledků jejich potenciálně závadného jednání v dané oblasti.

Pokud se blíže podíváme na účel správního trestání, zjistíme, že se viditelně kryje s právě popsaným systémem postihu daňových podvodů ve formě odepření nároku na odpočet DPH. Odborná literatura popisuje účel správního trestání následovně: „Správní trestání má velice zřetelnou ochrannou funkci. Jeho hlavním účelem je totiž zajištění bezproblémového výkonu veřejné správy. Slouží k tomu,

aby veřejná správa mohla vykonávat správu veřejných záležitostí a aby tento výkon nebyl nijak narušen nebo ohrožen.“²⁶ Jak bylo popsáno výše, nejasnost účelu odepření nároku na odpočet byla vyřešena právě ve prospěch ochranné funkce a v judikatuře NSS k daňovým podvodům se dočteme následující: „Nejvyšší správní soud z této aktuální judikatury SDEU dovodil, že účelem odepření nároku na odpočet daně z důvodu zasažení obchodního řetězce daňovým podvodem není vyrovnání chybějící daně ve veřejném rozpočtu, ale ochrana systému DPH před podvody. Toto opatření představuje primárně prevenci daňových podvodů, z čehož vyplývá, že se vyznačuje jistým odstrašujícím charakterem. Prevence by nebyla účinná, kdyby mohla být chybějící daň doměřena jen u jednoho článku podvodného řetězce.“²⁷

Opakovaný výběr DPH v tomtéž řetězci má tedy zjevně funkci represivní (tj. potrestat konkrétní pachatele) a preventivní (tj. odradit potenciální další pachatele), čili funkci, jakou má ze své podstaty právě sankce. Při postihování daňových podvodů také hraje klíčovou roli zavinění konkrétního daňového subjektu. Správce daně je totiž povinen prokázat alespoň nevědomou nedbalost, tedy to, že daňový subjekt o své účasti na daňovém podvodu minimálně měl a mohl vědět; daňový subjekt přitom má možnost vyvinut se tím, že prokáže, že přijal preventivní opatření, aby se nezapojil do pochybných obchodních operací.²⁸

Je-li tedy rozhodnutí o odepření nároku na odpočet závislé na kritériu zavinění daňového subjektu a je-li jeho primárním účelem nikoli příjem veřejného rozpočtu, ale ochrana systému, je zjevné, že v tomto případě dochází k potlačení fiskální funkce daně a staví se do popředí právě funkce, které jsou typické pro trestání.

Ačkoli tedy nárok na odpočet ve svém základu a svým primárním cílem slouží přesně k účelům, které jsou vlastní daním (výběr daní ve správné výši při zohlednění odpočtu a prosazování zásady daňové neutrality), jsou připuštěním možnosti odepření nároku na odpočet realizovány cíle, které jsou vlastní správnímu trestání. Je pak otázkou, zda je toto metodologicky správně. Má odepření nároku na odpočet daně nahrazovat nástroje správního trestání, jakými jsou např. pokuta či penále? Nárok na odpočet DPH je nejen

22 „Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen“ (rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, čj. 9 Afs 160/2020-49).

23 Rozsudek SDEU ze dne 7. 12. 2010 ve věci C-285/09.

24 Rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2021, čj. 5 Afs 239/2020-46: „Odepření nároku na odpočet daně nesplňuje výběr ‚chybějící daně‘ tím způsobem, že stát na některém článku vybírá daň, která mu v rozpočtu chybí, protože jí jiný článek řetězce neuhradil. Nepřiznání nároku na odpočet daně chrání smysl a účel směrnice Rady 2006/112/ES (dále ‚směrnice‘), neboť nárok na odpočet daně nemůže být přiznán tomu, kdo jej uplatnil podvodným způsobem.“

25 Rozsudek NSS ze dne 21. 11. 2024, čj. 7 Afs 249/2023-115: „Stěžovatelka zcela pomíjí základní premisu, že na rozdíl od trestného činu zkrácení daně nevyžaduje právo daňové prokázání zavinění ve formě úmyslu jednajících osob, ale postačí i nedbalost, kdy daňový subjekt fakticky sice o své účasti neví, ale vzhledem k prokázaným objektivním skutečnostem o ní vědět mohl a měl (nevědomá nedbalost), blíže viz např. rozsudky NSS ze dne 16. 12. 2015, čj. 1 Afs 92/2015-35, nebo ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47.“

26 LUKÁŠOVÁ, M. Trestání jako výsada trestního práva? *Trestněprávní revue*, 2019, č. 5.

27 Rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2024, čj. 6 Afs 162/2023-53.

28 „Pokud tedy správce daně unese důkazní břemeno co do subjektivní stránky (vztahu) daňového subjektu k účasti na podvodu na DPH, naskytá se daňovému subjektu v daňovém řízení poslední příležitost, jak pro něj nepříznivé zjištění správce daně zvrátit. Může (musí) vylicít jiné rozhodné okolnosti, a tím prokázat dobrou víru, zejména to, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku zapojení do možného daňového podvodu“ (rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2019, čj. 10 Afs 182/2018-42).

nedílnou součástí systému DPH, ale také jedním z konstrukčních prvků daně, který má přímý vliv na výslednou výši daňové povinnosti. K jeho odepření by při splnění zákonných podmínek z principu nemělo dojít. S ohledem na výhradu zákona vyplývající z § 11 odst. 5 Listiny by tedy měla být zákonem jasně stanovena kritéria, při jejichž splnění se uplatní nárok na odpočet (tj. naplní se zákonný znak pro přiznání úlevy v podobě odpočtu) a při jejich nesplnění se naopak neuplatní (tj. nenaplní se zákonný znak pro přiznání odpočtu). Posouzení by tak mělo být v zásadě binární. Nicméně tak tomu při aplikaci v námi popsaných případech daňových podvodů není. Soudy a probovaná konstrukce, kdy sice daňový subjekt splní zákonná kritéria pro uplatnění nároku na odpočet, ale správce daně nárok na odpočet nepřizná, nejenže vede k tomu, že se zde s nárokem na odpočet zachází k prosazování účelů, k nimž není určen, ale vzniká zde také určité napětí a pochybnosti v tom, zda je takový postup v souladu s ústavním pořádkem.

Skrytá transformace odepření daňového odpočtu na správní sankci jde tak spíše proti smyslu řádného fungování systému DPH. Co je však zásadnější, je to, že použití nároku na odpočet jakožto daňového nástroje k účelu nedaňovému (správnímu trestání, příp. potrestání obecně), aniž by se s ním však začalo zacházet se stejnými standardy jako s institutem (správního) trestání a nadále se chová jako daňový institut, vede dokonce k situacím, kdy daňový subjekt má fakticky horší postavení, než by měl v případě v správního trestání/trestního řízení. Nelze např. aplikovat zásadu individualizace trestu jako v případě správního trestání, ale naopak se uplatní pouze binární uvažování „ano/ne“ vlastní daňovému hmotnému právu. Typicky se projevuje v tom, že nárok na odpočet se uplatní na principu „všechno nebo nic“ a je přitom jedno, jestli se jedná o úmyslného pachatele podvodu, nebo o podnikatele, který pouze postupoval neobezřetně a mohl být třeba i vlákn do pasti jinými, a to i v situaci, kdy stát vybere daň u jiného daňového subjektu. Není tak možno zohlednit míru zavinění daňového subjektu. Dalším příkladem je, že se nepřihlíží ani k rozsahu škodlivého následku – jak bylo uvedeno výše, chybějící DPH u jednoho z článků v řetězci nemusí dle soudů nutně odpovídat odepřené výši nárokovaného odpočtu. Nezkoumají se majetkové a osobní poměry apod.

Kromě toho odepření odpočtu nepodléhá zásadám jinak striktně aplikovaným na ukládání správních či trestněprávních postihů, zejména zásadě *nulla poena sine lege* a *ne bis in idem*. Může tedy jednoduše dojít k situaci, kdy v daňovém řízení bude prověřovanému subjektu uložena daň v důsledku odepření odpočtu DPH společně s penále a úroky z prodlení a vedle toho bude tentýž subjekt za stejné jednání postižen v rámci řízení trestního.

Takové nastavení se jeví jako značně nevyvážené ve vztahu k subjektům práva, kterých se dotýká. Ačkoli je tedy ochrana systému DPH jistě chvályhodným záměrem, nelze si nevšimnout, že odepření nároku na odpočet DPH za aktuálně vymezených podmínek poněkud překračuje základní rámec fiskální funkce daně při současném opomíjení ústavněprávních mantinelů pro ukládání sankcí.

Otevřené dveře pro další podobné případy?

Posuv v pohledu na možnost využití daně jako nástroje k donucení či exemplárnímu postihu daňových poplatníků vnímáme ovšem v praxi čím dál častěji. Máme dojem, že spíše než snaha objektivně určit daňovou povinnost ve správné výši se v některých případech projevuje potřeba postihnout daňového poplatníka za jakékoli porušení právních předpisů, ať už jde o důsledky nepořádnosti, nebo větší či menší nepoctivosti.

Setkali jsme se např. s případem, kdy správce daně označil celou podnikatelskou činnost daňového subjektu za fiktivní – tedy popřel, že by jakékoli plnění přijal či sám poskytl –, přičemž ale výsledkem daňové kontroly byla kladná daňová povinnost založená na stanovení DPH z faktur vydaných při současném odepření nároku na odpočet z faktur přijatých. Správce daně tak na jednu stranu označil předmět daně za neexistující (tj. že se žádné dodání zboží, které by mohlo být předmětem daně, nikdy neuskutečnilo), ale současně z něj daň bez váhání vyměřil. Šlo přitom o případ, kdy správce daně konstatoval prosté neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, a nikoli o aplikaci specifických pravidel týkajících se daňových podvodů popsaných v předchozí části tohoto článku.

Na úrovni odvolacího orgánu byla argumentace Finanční správy korigována tím způsobem, že šlo fakticky o aplikaci § 108 odst. 4 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tedy o situaci, kdy povinnost přiznat DPH vyplývá z toho, že daná osoba vystavila doklad, na kterém uvedla daň. Podle judikatury NSS²⁹ je smyslem a účelem tohoto ustanovení „zachování neutrality DPH a vyloučení nebezpečí ztráty daňových příjmů, neboť příjemce dokladu (faktury), na kterém je DPH uvedena, má právo na odpočet DPH, je-li plátcem této daně“. Tento výklad je založen na judikatuře SDEU, která rovněž spojuje riziko ztráty daňových příjmů s možností uplatnit odpočet příjemcem faktury.³⁰ V námi řešeném případě nicméně bylo daňovými orgány konstatováno, že žádný příjemce faktury nikdy neexistoval. I pokud by přitom fakturu obdržela osoba na ní uvedená, šlo by o spotřebitele, který by si nemohl nárok na odpočet DPH uplatnit. Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání navíc vyplynulo, že riziko ztráty daňových příjmů na straně státu je odvolacím orgánem spatřováno v tom, že si předmětný daňový subjekt vystavoval fiktivní faktury na vstupu i výstupu v takovém poměru, že docházelo k neoprávněnému vylákání nadměrného odpočtu.

Otázkou tedy z našeho pohledu je, zda v takové situaci je namístě stanovit kladnou daňovou povinnost s odkazem na neprokázaní nároku na odpočet daně či na základě aplikace § 108 ZDPH, který má předcházet riziku v daném případě neohrožícímu. Je totiž značný rozdíl v tom, zda daňové orgány pouze předejdou jimi zjištěnému riziku daňové ztráty a odeberou daňovému subjektu nárok na nadměrný odpočet, anebo se pasují do role mravokárců a stanoví daňovému subjektu kladnou daňovou povinnost

29 Rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2021, čj. 3 Afs 381/2019-30.

30 Rozsudky SDEU ze dne 31. 1. 2013, *Stroy trans EOOD*, C-642/11, ze dne 31. 1. 2013, *LVK – 56 EOOD*, C-643/11, či ze dne 13. 3. 2014, *FIRIN OOD*, C-107/13.

z dodávek zboží, o nichž tvrdí, že k nim nikdy nedošlo, protože dle jejich slov daňový subjekt „nebyl v dobré víře“ a „podvodně čerpal nadměrné odpočty DPH“. Máme za to, že tato role patří výhradně orgánům činným v trestním řízení a daňové orgány by neměly extenzivně aplikovat ustanovení daňových zákonů se záměrem postihnout daňový subjekt, jehož jednání se jim jeví jako podvodné.

Tento případ byl přezkoumán Městským soudem v Praze, který potvrdil, že na takové riziko daňové ztráty, jaké bylo formulováno daňovými orgány v tomto konkrétním případě, § 108 odst. 4 písm. f) ZDPH skutečně nedopadá.³¹

Městský soud v Praze doslovně uvedl: „Smyslem § 108 odst. 4 písm. f) ZDPH totiž není sankcionovat vydání daňového dokladu, který neodráží skutečné zdanitelné plnění, ale zajistit, aby případným uplatněním nároku na odpočet daně na základě takového dokladu nebyla způsobena ztráta daňových příjmů (bod 39 rozsudku č. 9 Afs 10/2024-41). Soud však již výše uvedl, že riziko ztráty daňových příjmů bylo v žalobcově případě vyloučeno z podstaty již tím, že žalobce faktury vystavil pouze koncovým spotřebitelům, kteří si nemohli uplatnit nárok na odpočet daně. Za takových okolností neměl správce daně žalobci daň vůbec stanovit, neboť nebyla narušena zásada neutrality DPH. Ta byla ochráněna již tím, že správce daně žalobci odepřel nárok na odpočet, který si uplatnil z fiktivních plnění. V konečném důsledku to byly finanční orgány, které stanovením daně narušily neutralitu DPH, neboť zvýšily příjmy státu, ačkoli se neuskutečnilo žádné plnění ani neexistovalo nebezpečí daňové ztráty.“

Zajímavé nicméně je, že i ve vztahu k § 108 odst. 4 písm. f) ZDPH je soudy opakovaně zdůrazňováno, že výsledná daňová povinnost vyměřená daňovému subjektu v podstatě nemusí mít vůbec povahu daně, ale může jít o platbu představující „nástroj“ či „zajištění“ ochraňující systém proti riziku daňové ztráty a daňovým podvodům, obdobně jako v případě odepření nároku na odpočet DPH popsaném v předchozí části tohoto článku.

Městský soud ve svém rozsudku v námi popsané kauze odkázal např. na dřívější judikaturu NSS, podle níž „daň uvedená na daňovém dokladu není daní ve smyslu směrnice o DPH, ale nástrojem, jehož smyslem je vyloučit nebezpečí ztráty daňových příjmů (rozsudky NSS č. 7 Afs 73/2020-35, body 16 až 18, a č. 7 Afs 222/2020-28, bod 11).“ V rozsudku č. 9 Afs 10/2024-41 NSS uvedl: „Nejedná se proto o skutečný daňový dluh, nýbrž o odpovědnost vystavitele faktury za toto riziko, (...) nejde o typickou daňovou povinnost, ale spíše o povinnost zajišťovací.“ Opět se tedy setkáváme s tím, že platba uložená standardním platebním výměrem a označená jako DPH nemusí ve své podstatě mít charakter daně, ale může jít o pouhý nástroj k postihování nežádoucího a potenciálně podvodného jednání.

Podobný charakter mělo z našeho pohledu doměření daně i v jiném případě, kdy správce daně rovněž konstatoval ztrátu daňových příjmů na straně státu.³² Správce daně při provádění daňové kontroly zjistil, že na základě předloženého účetnictví vykazuje daňový subjekt nepřiměřeně nízkou obchodní marži (porovnáním ročních nákladů a tržeb), která neodpovídá tomu, za jaké ceny daňový subjekt nakupuje zboží od svých dodavatelů, oproti cenám, za jaké by jej měl prodávat podle zákona.³³ Daňový subjekt uvedl, že zjistil podstatné chyby ve své evidenci skladových zásob a v ročních inventurních soupisech, což se projevilo zaúčtováním nákladů v nesprávné výši.³⁴ Ve snaze o nápravu situace provedl řádnou fyzickou inventuru, zpětně dopočetl skladové stavy za prověřovaná období na základě nákupních a prodejních dokladů a předložil správci daně opravené účetnictví. Správce daně nicméně vysvětlení podané daňovým subjektem odmítl jako účelové a učinil si závěr o tom, že daňový subjekt krátil tržby, aniž by však měl pro takové obvinění jakýkoli jiný důkaz či důvod než pochybnost týkající se obchodní marže (která mohla mít dle konstatování samotných daňových orgánů vícero možných příčin).

Za této situace správce daně ukončil kontrolu a doměřil daň z částky údajně zatajených tržeb (a to jak daň z příjmů, tak DPH), kterou vypočetl za pomoci původních inventurních soupisů a jím určené průměrné obchodní marže. Tento postup byl formálně zaštitěn konstatováním neprůkaznosti účetnictví daňového subjektu a nutnosti použití pomůcek dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. S ohledem na zaměření tohoto článku se nicméně nebudeme na tomto místě podrobněji zabývat způsobem použití pomůcek správcem daně a dodržením souvisejících zákonných pravidel.

Co považujeme za podstatné u této kauzy, je skutečnost, že došlo k doměření daně z uměle dopočtených tržeb, o nichž neexistovaly žádné záznamy v účetnictví, evidenci EET ani jiných dostupných důkazních materiálech, a to na základě pouhého podezření na nezaúčtování všech realizovaných prodejů zboží. Ačkoli se při použití pomůcek, jakožto náhradního způsobu stanovení daně, počítá s tím, že výsledná výše stanovené daně nemusí tak úplně odpovídat realitě (snahou je se realitě co nejvíce přiblížit), musíme se ptát, zda jde o adekvátní nástroj pro řešení situace, kdy správce daně bez opory v konkrétních důkazech podezřívá daňový subjekt z krácení daňové povinnosti. Postup daňových orgánů totiž v takovém případě na rozdíl od trestního stíhání nezahrnuje prokazování skutečného vzniku a rozsahu škody na straně státu a úmyslu jednajícího.

Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 5. 11. 2025, č. 57 Af 3/2025-82, označil postup daňových orgánů v tomto případě jako správný a uvedl, že fyzickou inventuru nelze nahradit zpětným dopočtem

31 Řízení bylo vedeno u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 11 Af 18/2024.

32 Příklad má vícero větví, přičemž aktuálně běží dvě soudní řízení u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 57 Af 3/2025 a 77 Af 7/2025, další řízení pod sp. zn. 77 Af 10/2024 bylo již ukončeno rozsudkem.

33 Pozn.: v tomto případě šlo o zboží s pevně stanovenou prodejní cenou zákonem.

34 Daňový subjekt účtoval o zásobách způsobem B, kdy se v průběhu roku vzniklé výdaje (náklady) za nákup zboží účtují přímo na stranu MD účtu 504, ke konci rozvahového dne se účtuje na základě stavu zásob podle evidence o zásobách v účtové třídě „1 Zásoby“ se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 504.

dle evidovaných nákupních a prodejních dokladů, neboť tento dopočet nemůže spolehlivě prokázat skutečný stav skladů. Přesto dle našeho názoru stále zůstává nezodpovězena otázka, zda jde opravdu o ukládání daňové povinnosti, pokud se výsledná daň skládá nejen z daně stanovené na základě skutečně vykázaných prodejů (dle daňového přiznání a reálných prodejních dokladů), ale i z další dodatečné daně vypočtené z nikde neevidovaných tržeb, o jejichž uskutečnění neexistuje jediný důkaz. Domníváme se, že zejména při stanovování DPH nemůže být neprůkaznost soupisu skladových zásob dostatečným argumentem pro navýšení daňové povinnosti, když údaje z fyzické inventury zboží do výpočtu daně reálně nevstupují.

Oběma zmíněným případům je společné, že daňovému subjektu byla stanovena daň bez návaznosti na prokazatelně existující příjem či plnění, přičemž závěry daňových kontrol se opíraly o nesplnění důkazních povinností daňovým subjektem. Nešlo tedy o situace, na něž by se uplatnil jakýkoli obecný korektiv v podobě základních zásad správy daní (např. zásada materiální pravdy či zákazu zneužití práva), ale o výsledek běžného důkazního ping-pongu mezi správcem daně a daňovým subjektem. Obě tyto kauzy obstály v instančním přezkumu Odvolacího finančního ředitelství, aniž by výsledná podoba uložené daně či její povaha vzbudily jakýkoli důvod k přehodnocení původních závěrů. Správní soudy vyhodnotily každou z uvedených kauz odlišně, my se ovšem domníváme, že z hlediska povahy ukládané daně jsou oba případy velmi podobné.

Setkání s podobnými kauzami v praxi v nás vyvolává otázky, zda se skutečně ještě pohybujeme v zákonných mantinelech prověřování daňové povinnosti. Připomeneme-li si, že základním cílem správy daní má být „správné zjištění a stanovení daně“ a že správce daně by měl svou pravomoc uplatňovat jen v rozsahu, v jakém mu byla zákonem svěřena, musíme se v kontextu výše popsaných případů ptát, zda tomu postup daňových orgánů skutečně odpovídal. Jak ve své judikatuře vyložil NSS: „*Oním ‚správným zjištěním‘ a ‚správným stanovením‘ se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši; nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více, než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný.*“³⁵

Zdanění fiktivního plnění či nikde neevidovaného příjmu se s tímto cílem správy daní patrně míjí. Otázkou je, zda se v těchto případech projevuje jen prostá snaha vybrat pro stát co nejvyšší daň, nebo už daň nabývá skrytě sankční charakter ve smyslu ochrany systému před „neposlušnými“ daňovými subjekty.

Kritérium přiměřenosti daně v rozhodovací praxi soudů

Z ústavněprávního hlediska je klíčové, zda daňová povinnost není nastavena tak, že fakticky zasahuje práva jednotlivce nepřiměřeným způsobem, aniž by k tomu existoval legitimní důvod. V tomto směru se v rozhodovací praxi soudů ve vztahu k samotné daňové povinnosti řeší např. situace týkající se retroaktivity daňových právních předpisů, překvapivých změn daňových pravidel nebo účinků nových judikturních závěrů.³⁶

V jednotlivých rozhodnutích je hojně skloňována zásada proporcionality, kdy je nutné posuzovat přiměřenost zásahu do práv jednotlivce ve prospěch veřejného zájmu, a potřeba zajištění právní jistoty a ochrany legitimního očekávání. Porušení těchto zásad může působit podobným způsobem jako sankční postih, ačkoli v uvedených situacích nemusí jít o preventivní či restriktivní účel ukládání daňových povinností. V případech, kdy na daňové subjekty nečekaně dopadají účinky nových daňových pravidel či přelomové judikatury, může dojít k jejich nepřiměřenému znevýhodnění, ačkoli nemusí být záměrem zákonodárce či soudů daňové subjekty jakkoli postihovat či odrazovat od určitého chování. V těchto situacích jde nicméně o to vybalancovat legitimní očekávání a zájmy jednotlivce s veřejným zájmem na aplikaci určitého nového pravidla nebo nově zavedeného výkladu.

Pokud při ukládání daňových povinností dojde k nepřiměřenému mocenskému prosazení fiskálního zájmu nad zájmy jednotlivců, může daň nabýt tzv. rdousícího efektu, který představuje zásah do ústavněprávní roviny. Jak vidno, ukládání daňové povinnosti dokáže překračovat svou legitimní fiskální funkci ve vícero směrech a motiv nemusí být jen sankční povahy. Hranici mezi daní a trestem je tedy nutno hledat ve skutečném účelu ukládané daňové povinnosti, který v praxi nemusí být na první pohled zřejmý.

Závěr: rozostřené hranice mezi daní a trestem

Téma „daně jako sankce“ je právně i společensky citlivé. Zatímco fiskální opatření musí být předvídatelná, obecná a legitimní, sankce vyžadují další ústavněprávní záruky. Pokud tedy daňový nástroj slouží k postihu určitého chování, je namístě zkoumat, zda skutečně plní jen fiskální funkci, a pokud ne, zda respektuje pravidla platná pro ukládání trestů.

Závěr: rozostřené hranice mezi daní a trestem

V tomto článku jsme si popsali některé praktické případy, ve kterých je hranice mezi daní a trestem více či méně rozostřená. Tento jev naznačuje, že zákonem stanovené sankce v oblasti daní pokulhávají za potřebami reálného života. Judikaturou a praxí daňových orgánů tak dochází krůček po krůčku k rozšiřování účelu a funkce samotné daně namísto toho, aby byla jasně definována odpovědnost za konkrétní daňové správní delikty a vymezena pravidla jejich postihování. Je to sice rychlejší a efektivnější cesta, jak čelit výzvám, jakými jsou kupř. kvetoucí podvody na DPH na rychle se rozvíjícím trhu Evropské unie, ale přináší s sebou zároveň mnohé otázky a právní úskalí. ■

35 Rozsudek NSS ze dne 25. 7. 2007, čj. 1 Ans 1/2007-91.

36 Např. nálezy ÚS ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08, ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 27/2012-46, ze dne 21. 12. 2006, čj. 7 Afs 151/2006-67, ze dne 14. 9. 2023, čj. 1 Afs 63/2023-57.

Kárná rozhodnutí České advokátní komory a jejich možný význam pro daňové poradce



JUDr. Ondřej Málek, Ph.D.,

*Odborný asistent, PF UK,
Of Counsel, Bříza & Trubač,
advokátní kancelář
Daňový poradce, č. o. 5694*

Úvod

Cílem tohoto článku je poskytnout daňovým poradcům vhled do kárné rozhodovací praxe České advokátní komory (ČAK). Analyzuji v něm proto vybraná kárná rozhodnutí ČAK a poukazuji na okruhy kárných provinění, kterých se typově mohou dopustit i daňoví poradci. Hned úvodem musím zdůraznit předpoklad, se kterým je třeba tento článek číst: cílem není ve čtenářích vzbudit přesvědčení, že nosné důvody kárné praxe ČAK automaticky dopadají i na daňové poradce. Každý čtenář musí vnímat odlišnosti obou profesí – každá má svoji specifickou právní úpravu a odlišné postavení v systému prosazování práva. Přesto je však postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci;¹ některé principy či myšlenky advokátních profesních pravidel a navazujících kárných rozhodnutí tak mohou sloužit pro individuální úvahu o možných hranicích jednání daňových poradců a způsobu výkonu poradenské profese. Je tak na každém, aby zvažil možný význam zde popisované advokátní kárné praxe pro činnost daňových poradců.

Kárná odpovědnost advokátů je upravena zákonem o advokacii a dále rozvedena stavovskými předpisy. Kárné provinění je vymezeno jako závažné nebo opětovné zaviněné porušení povinností stanovených zákonem nebo stavovským předpisem.² U daňových po-

radců oproti tomu hovoříme o disciplinárním provinění, kterým se rozumí závažné nebo opětovné porušení povinností podle zákona upravujícího práva a povinnosti daňového poradce. Na obě profese dopadá i řada povinností v oblasti předcházení praní špinavých peněz. Ty jsou však z kárné působnosti profesních samospráv vyňaty a porušení těchto povinností je postihováno jako přestupek.³

Z uvedených vymezení je zřejmé, že kárná odpovědnost advokátů je širší, neboť může jít i o porušení stavovských předpisů.⁴ V případě daňových poradců porušení stavovských předpisů, není-li současně porušením zákona upravujícího daňové poradenství, disciplinárním proviněním není. Na tom se nic nezmění ani v případě přijetí profesního kodexu prezidiem na základě novely stanov přijaté na valné hromadě konané v listopadu 2025. I nadále bude profesní kodex bezesporu deklarací správné praxe, ale jeho porušení samo o sobě disciplinárním proviněním nebude, bude vždy na posouzení v konkrétních případech, zda jeho porušení je též závažným nebo opakovaným porušením zákona.

Liší se i výčet možných sankčních následků, které mohou být s porušením povinností spojeny. Advokátovi lze za kárné provinění uložit napomenutí, veřejné napomenutí, pokutu, dočasný zákaz výkonu advokacie, vyškrtnutí ze seznamu advokátů, odnětí knihy o prohlášení o pravosti podpisu, nebo dočasný zákaz výkonu činnosti při správě majetku.⁵ V případě daňových poradců je pak výčet disciplinárních opatření užší, neboť může jít jen o písemné napomenutí, pokutu, pozastavení výkonu daňového poradenství nebo vyškrtnutí ze seznamu.⁶ Zatímco poslední dvě kárná opatření uložená advokátovi souvisejí se specifickými činnostmi, ve vztahu k napomenutí rozlišuje zákon o advokacii jeho neveřejnou a veřejnou podobu. Zákon o daňovém poradenství toto rozlišení neobsahuje a napomenutí bude vždy neveřejné.⁷ Současně s uložením kárného ani disciplinárního opatření nejsou profesní samosprávné orgány oprávněny rozhodnout o náhradě škody, kterou advokát či daňový poradce porušením povinností způsobí (typicky klientovi).⁸

1 Srov. odůvodnění usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 189/01.

2 § 32 odst. 2 zákona o advokacii.

3 § 14a zákona o daňovém poradenství a § 35ea zákona o advokacii.

4 Může jít např. o Etický kodex [usnesení představenstva ČAK č. 1/1997 Věstníku ze dne 31. 10. 1996, kterým se stanoví pravidla profesionální etiky a pravidla soutěže advokátů České republiky (etický kodex), ve znění pozdějších změn.].

5 § 32 odst. 3 zákona o advokacii.

6 § 12 odst. 1 zákona o daňovém poradenství.

7 To nebrání anonymizovanému zveřejnění rozhodnutí.

Pro potřeby tohoto článku jsem identifikoval několik okruhů porušení povinností advokátů, které by mohly být zajímavé pro daňové poradce. Jde o témata mlčenlivosti, výkonu činnosti bez oprávnění (vinklaření), zastoupení, povinností vůči profesní samosprávě, odměn za služby a zadržovacího práva, nečinnosti a kvality služeb.

Mlčenlivost

Princip advokátního tajemství představuje na jednu stranu povinnost advokáta vůči klientovi, ale současně privilegium vůči veřejné moci. Ačkoli § 21 zákona o advokacii stanovuje, že advokát je povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb, obsahují jednotlivé procesní předpisy zvláštní ustanovení ochraňující mlčenlivost specificky vymezených okruhů osob.⁹ Jde o typ státem uznané mlčenlivosti¹⁰ – jedná se o povinnost vůči klientovi, která není právem (výsadou) advokáta, se kterým by sám mohl disponovat.¹¹ Osobou oprávněnou disponovat advokátním tajemstvím je klient.¹² Kromě toho, že jde o profesní povinnost, jejíž porušení může být kárným proviněním, je povinností veřejné moci advokátní tajemství respektovat i v případech, kdy by advokát sám svoji povinnost porušil. V případě svědecké výpovědi tedy není mlčenlivost právem advokáta, ale povinností veřejné moci v podobě zákazu výslechu. Pokud by tedy veřejná moc zákaz výslechu nerespektovala, advokát se povinností mlčenlivosti nedovolal a nebyl zproštěn mlčenlivosti, šlo by o provedení důkazního prostředku v rozporu se zákonem. Takový důkazní prostředek by byl dále nepoužitelný.¹³

Povinnost mlčenlivosti advokáta platí vůči všem třetím osobám i vůči státním orgánům a trvá i po skončení advokacie.¹⁴ Advo-

káta může mlčenlivosti zprostit klient (případně jeho právní zástupce) – musí tak však učinit písemně nebo ústně do soudního protokolu. I po zproštění mlčenlivosti je advokát povinen zachovávat mlčenlivost o důvěrných informacích, pokud by shledal, že klient jednal pod nátlakem či v tísní.¹⁵ Povinnost mlčenlivosti je prolomena v několika zákonných výjimkách. Jde zejména o případ obrany advokáta ve sporu s klientem¹⁶ a pokud jde o zákonnou povinnost advokáta překazit některé trestné činy.^{17,18}

Povinnost mlčenlivosti daňového poradce je ve svém principu analogická k mlčenlivosti advokáta. Ustanovení § 6 odst. 9 zákona o daňovém poradenství ukládá poradcům, jejich zaměstnancům i zástupcům zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Zprostit mlčenlivosti může poradce pouze klient svým prohlášením.¹⁹ I poté je však daňový poradce povinen zachovávat mlčenlivost, je-li to v zájmu klienta. Nad rámec své mlčenlivosti tak musí i při zproštění mlčenlivosti zvážit, zda poskytnutí informací z poskytování daňového poradenství není v rozporu se zájmem klienta.²⁰ Stejně jako u advokátů se mlčenlivost nevztahuje na zákonem uloženou povinnost překazit trestný čin,²¹ ale je navíc prolomena oznamovací povinností.²²

Obě profese tedy mají velmi silnou povinnost mlčenlivosti, která je základním předpokladem důvěry klientů. Významným rozdílem je však procesní ochrana mlčenlivosti při zásahu orgánů činných v trestním řízení. Při prohlídce prostor advokáta nebo při zajišťování listin u advokáta musí být vždy přítomen zástupce ČAK,²³ jehož úkolem je vyjádřit se k charakteru zajištěných listin a možnosti jejich vydání. Účelem zejména je, aby se orgány činné v trestním řízení nemohly seznamovat s důvěrnými informacemi důležitými pro přípravu obhajoby klienta, kte-

8 ŠEFL, V., NEUŽIL, R. *Zákon o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2020. Dostupné v ASPI [online], § 12. KOLÁŘOVÁ, D. et al. *Zákon o advokacii a stavovské předpisy. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2021. Dostupné v ASPI [online], § 32.

9 Srov. § 124 občanského soudního řádu, § 55 odst. 3 správního řádu, § 8 odst. 4 až 6, § 78 odst. 2, § 85b odst. 1, § 99 odst. 2, § 158 odst. 8 trestního řádu, § 96 odst. 3 daňového řádu, § 33 odst. 4 exekučního řádu.

10 Legislativní záměr typicky rozlišuje mezi uloženou nebo uznanou povinností mlčenlivosti, a právem odepřít výpověď či jinou součinnost.

11 Srov. usnesení ÚS ze dne 15. 8. 2008, sp. zn. I. ÚS 3045/07, a náleží ÚS ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2894/08.

12 Odst. 60 rozsudku ESLP ze dne 12. 6. 2012, *Grjaznov proti Rusku*, stížnost č. 19673.

13 KOLÁŘOVÁ, D. et al., op. cit. sub 8, § 21.

14 § 21 odst. 8 zákona o advokacii.

15 § 21 odst. 2 zákona o advokacii. K tomu usnesení NS ze dne 29. 5. 2013, sp. zn. 6 Tz 111/2012.

16 § 21 odst. 4 zákona o advokacii.

17 § 21 odst. 7 zákona o advokacii a § 367 trestního zákoníku.

18 Prolomení mlčenlivosti je omezeno jen na překažení trestného činu. Advokát je tak povinen sám překazit trestný čin (což může znamenat i oznámení trestného činu). Je-li však takový trestný čin již dokonán (nejde tedy překazit), nemá již dále advokát oznamovací povinnost a je dále vázán povinností mlčenlivosti (KOLÁŘOVÁ, D. et al., op. cit. sub 8, § 21 odst. 7).

19 § 6 odst. 9 věta druhá zákona o daňovém poradenství.

20 Zákon o advokacii v současné době takové ustanovení neobsahuje. Jistou obdobou je § 3a odst. 1 *in fine* tohoto zákona, podle kterého informace tvořící obsah komunikace s klientem a informace získané nebo vytvořené při/v souvislosti s výkonem advokacie jsou důvěrné, lze-li z nich zjistit obsah komunikace s klientem nebo lze-li z nich seznat obsah poskytovaných právních služeb a je-li tato důvěrnost v zájmu klienta. Zájem klienta zde ovšem nepředstavuje pojistku v případě zproštění mlčenlivosti, ale samotný předpoklad důvěrnosti informací.

21 § 6 odst. 9 věta třetí zákona o daňovém poradenství.

22 § 368 odst. 3 trestního zákoníku a k němu srov. § 6 odst. 9 větu třetí zákona o daňovém poradenství a § 21 odst. 7 zákona o advokacii.

23 § 85b trestního řádu.

rý je ve věci osobou, proti níž se trestní řízení vede.²⁴ Pokud zástupce ČAK odepře souhlas, musí být listiny zabezpečeny, aby se s nimi nemohl nikdo seznámit, a předány ČAK. Následně je možné souhlas zástupce ČAK nahradit rozhodnutím soudu.²⁵ Daňoví poradci obdobnou ochranu mlčenlivosti v případě domovní prohlídky nebo prohlídky jiných prostor nemají – při prohlídce u daňového poradce se postupuje jako u kterékoli jiné osoby. Ani KDP tak nemá při prohlídce ze zákona postavení obdobné ČAK.²⁶ Tento rozdíl ovšem nezabavuje daňového poradce povinnosti mlčenlivosti, a proto daňový poradce není oprávněn sám vydat věci orgánům činným v trestním řízení, není-li klientem zbaven mlčenlivosti.²⁷ Je povinen pouze strpět provedení úkonů orgánů činných v trestním řízení, avšak nesmí jim poskytovat informace kryté profesní mlčenlivostí nebo vydat písemnosti obsahující informace z výkonu daňového poradenství.

Advokátní kárná praxe ukazuje, že ČAK důsledně stíhá vědomé i nedbalostní vyzrazení (důvěrných) informací bez souhlasu klienta. Kárně vinným tak byl shledán např. advokát, když v reakci na vypovězení smlouvy ze strany klienta bez zproštění mlčenlivosti poskytl médiím rozhovor popisující finanční situaci klienta, předmět zastupování a sjednanou odměnu. Současně s tím se dopustil i kárného provinění spočívajícího ve snížení důstojnosti advokátního stavu, neboť se v tiskové zprávě nevhodně vyjádřil o členovi statutárního orgánu klienta.²⁸ Za toto kárné provinění byl advokát vyškrtnut ze seznamu advokátů.²⁹ Další ilustrací je rozhodnutí, dle kterého advokát bez souhlasu klienta sdělil policii informace, které se dozvěděl při obhajobě klienta v jiné trestní věci, a o jejich vzájemných vztazích, bez zproštění mlčenlivosti ze strany klienta. Tyto informace sdělil po řádném poučení ze strany policejního orgánu do protokolu. Za toto kárné provinění mu byla uložena pokuta ve výši 45 000 Kč.³⁰

Mlčenlivost se však vztahuje i na méně zjevné situace, které nemusí spočívat v „aktivním“ sdělování informací z poskytování právní služby. Jeden kárný případ totiž dopadl na situaci, kdy advokát po skončení zastupování předal spisový materiál klientky třetí osobě v průhledných deskách, čímž umožnil seznámení s obsahem i osobě nevázané mlčenlivostí. Za toto provinění (současně s nečinností v řízení, ve kterém advokát klientku zastupoval) mu byla uložena pokuta ve výši 18 000 Kč.³¹

Některé případy porušení advokátní mlčenlivosti se dotýkají výkonu i dalších právních profesí. V jednom z případů působil advokát jako mediátor, kdy smluvně převzal závazek mlčenlivosti o průběhu mediace. Následně však v soudním podání popsal, že v mediaci k dohodě nedošlo kvůli „neúměrným finančním požadavkům“ matky a jejího právního zástupce. Tímto odhalením obsahu mediačního jednání porušil nejen mediační dohodu, ale i narušil důstojnost a vážnost advokátního stavu. Nedošlo tedy k porušení povinnosti advokátní mlčenlivosti, ale advokát nerespektoval smluvní závazek mlčenlivosti, který převzal jakožto mediátor. Kárný senát v tomto případě upustil od uložení kárného opatření pro osobní poměry advokáta a skutkové okolnosti případu.³²

Kárná praxe advokátů v oblasti mlčenlivosti zdůrazňuje absolutní nezbytnost chránit důvěrnost vztahu mezi advokátem a klientem. Bez toho, abych závěry jednotlivých kárných rozhodnutí přijímal i na daňové poradce, si je ale třeba říct, že i daňoví poradci by ke všem informacím zjištěným v souvislosti s výkonem daňového poradenství měli přistupovat se vši obezřetností. Tento požadavek se dotýká i zabezpečení komunikace mezi klienty a poradci. Poradci by měli věnovat pozornost např. i e-mailové komunikaci, která je zpravidla nešifrovaná, nebo předávání listin klienta přes osoby bez odpovídající povinnosti mlčenlivosti, není-li to předmětem pokynu klienta s odpovídajícím zproštěním mlčenlivosti. Poradce by měl odmítnout jakékoli žádosti třetích stran o informace o klientech, pokud nemá výslovný projev vůle klienta zbavující jej mlčenlivosti.³³ I daňový poradce je v praxi často dotázán orgány činnými v trestním řízení na informace o klientovi – v takové situaci musí stejně jako advokát trvat na své mlčenlivosti ve vztahu k informacím, které se dozvěděl v souvislosti s výkonem daňového poradenství a ohledně kterých není zbaven mlčenlivosti nebo jejichž sdělení může představovat pro klienta riziko. Ačkoli při prohlídce u daňového poradce zákon nevyžaduje přítomnost zástupce KDP, daňový poradce by měl i zde aktivně chránit clientské informace. Nemůže tedy sám orgánům činným v trestním řízení věci vydat. Konečně, daňový poradce by nikdy neměl veřejně komentovat záležitosti klienta – ať už v médiích, nebo na internetu – bez jasného souhlasu klienta (a i tehdy velmi uvážlivě). To se dotýká též prezentace profesních úspěchů na sociálních sítích nebo internetových stránkách, nejde-li o informace dostatečně zobecněné nebo již veřejně známé.³⁴

24 DRAŠTÍK, A., FENYK, J. et al. *Trestní řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Dostupné v ASPI [online], § 85b.

25 § 85b odst. 3 trestního řádu.

26 Jedinou specifickou situací je seznamování správce daně s písemnostmi, o nichž advokát nebo daňový poradce prohlásí, že obsahují skutečnosti kryté povinností mlčenlivosti dle § 255 daňového řádu.

27 ŠEFL, V. Mlčenlivost daňového poradce nejen v kontextu trestních předpisů. *e-Bulletin KDP*, 2018, č. 1, s. 31.

28 V tiskovém prohlášení měl uvést slovní spojení „... aby si jistý krasotlacha nepletl dojmy s pojmy.“

29 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2012, č. 9, s. 55–57.

30 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2017, č. 5, s. 67.

31 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2003, č. 1, s. 102–103

32 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2023, č. 12, s. 57–58.

33 S výjimkou zákonem upravených situací v oblasti AML, plnění vlastních daňových povinností a oznamování či překažení trestných činů.

34 Např. ze soudního rozhodnutí publikovaného v justičních databázích v neanonymizované podobě. Zde by se však poradce měl omezit pouze na sdělení informací přímo uvedených v rozhodnutí a nedoplňovat je o informace, které jsou kryty mlčenlivostí.

Výkon činnosti bez oprávnění (vinklaření)

Podobně jako daňoví poradci jsou oprávnění poskytovat odborné rady v daňové oblasti jen po splnění kvalifikačních předpokladů a zápisu do seznamu daňových poradců,³⁵ může advokacii vykonávat jen ten, kdo složil advokátní zkoušku a je zapsán v seznamu advokátů (případně evropský advokát registrovaný u ČAK).³⁶ Obě profese tedy mají výlučné „licence“ na určité činnosti – advokáti na poskytování právních služeb ve všech věcech³⁷ a daňoví poradci při poskytování právní pomoci a finančně ekonomických rad ve věcech daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění a souvisejících věcech.³⁸ Na dodržování těchto omezení dohlíží i profesní komory – ČAK např. monitoruje případy tzv. vinklaření³⁹ a vyzývá k oznamování neoprávněného poskytování právních služeb. Aktivně pak spolupracuje s Ministerstvem spravedlnosti, které má stanovenou působnost pro projednávání této přestupkové agendy.⁴⁰ Obdobně KDP upozorňuje veřejnost,⁴¹ že nekvalifikovaní pseudopradci mohou napáchat škody a sami riskují postihy za neoprávněné podnikání.⁴²

Porušení povinnosti v souvislosti s oprávněním k výkonu profese se však mohou dopouštět (překvapivě) i advokáti. Nejde zde o to, že by oni sami byli nelegálními poskytovateli právního poradenství, ale že svým jednáním umožní nebo zastřou takovou činnost jiné osoby. Kárná rozhodnutí ČAK nabízejí řadu případů, které demonstrují nepřípustnost neoprávněného výkonu advokacie.

Může jít např. o situaci, kdy advokát vystupuje za osobu, která není oprávněna k výkonu advokacie. V jednom z případů vystupoval advokát jako zmocněnec na základě mandátní smlouvy mezi klientem a společností, která se prezentovala jako „Celostátní vyvírací centrum“, ačkoli advokátovi bylo známo, že společnost není oprávněna k poskytování právních služeb. Advokát tak svým jednáním a přijetím plné moci od klienta „legalizoval“ činnost osoby, která s klientem uzavřela smlouvu, jejíž podstatou bylo poskytování právních služeb, ale která oprávněním k jejich poskytování nedisponovala. Za toto kárné provinění mu byla uložena pokuta ve výši 80 000 Kč.⁴³

Obdobným případem byla e-mailová korespondence advokáta, ve které nabízel poskytování právních služeb prostřednictvím společnosti, v níž byl jednatelem, ale která nebyla oprávněna k výkonu advokacie. Za tuto společnost jednal s dovětkem „advokát“. Svým jednáním tak vzbuzoval ve třetích osobách dojem, že v dané společnosti působí jako advokát, ačkoli tato společnost k tomu nebyla oprávněna. Současně s tím se dopustil i porušení mlčenlivosti, když vypovídal jako svědek v civilním řízení o poskytovaných právních službách bývalému klientovi. Za kárné provinění byla advokátovi uložena pokuta ve výši 50 000 Kč.⁴⁴

K neoprávněnému výkonu advokacie může dojít při pozastavení výkonu advokacie. V době pozastavení totiž advokát nesmí poskytovat právní služby a nachází se v postavení obdobném jako jiné osoby nedisponující oprávněním k výkonu advokacie. Za takové kárné provinění byla uložena pokuta ve výši 30 000 Kč.⁴⁵

Možný neoprávněný výkon daňového poradenství by obdobným způsobem mohl umožnit i daňový poradce. Lze si totiž představit situaci (která je velmi častá), kdy daňový poradce vykonává daňové poradenství jako fyzická osoba, ale současně působí v právnické osobě poskytující (typicky) účetní služby. V takovém případě by neměl ve třetích osobách vzbuzovat dojem, že je tato právnická osoba oprávněna k výkonu daňového poradenství např. tím, že by při jednání za ni připojoval ke svému jménu dovětky „daňový poradce“ nebo by nejasně odděloval služby daňového poradenství poskytnuté jím jako fyzickou osobou a účetní služby poskytnuté právnickou osobou bez oprávnění k výkonu daňového poradenství. Takové oddělení by mělo být i v zájmu jednotlivých poradců a jejich účetních společností s ohledem na absenci profesního pojištění daňového poradce u těchto účetních společností.

Zastoupení a substituce

Advokát i daňový poradce poskytují své služby na základě smlouvy s klientem, v jejímž rámci mohou klienta zastupovat před orgány veřejné moci. Jsou typicky kvalifikovanými zástupci, kterým procesní předpisy přiznávají specifické postavení nebo práva. Zákon o advokacii umožňuje advokátovi ustanovit si pro jednotlivý případ substituta,⁴⁶ tj. nechat se zastoupit v rámci svého pověření od klienta jiným advokátem. Substitutem může být ve vztahu

35 Zejména § 2, 3 a 4 zákona o daňovém poradenství.

36 § 2 zákona o advokacii.

37 § 3 odst. 2 zákona o advokacii.

38 § 1 písm. a) zákona o daňovém poradenství.

39 O řadě z nich ČAK informuje v Advokátním deníku nebo na svých internetových stránkách: <https://www.cak.cz/neopravnene-poskytovani-pravnich-sluzeb>.

40 § 52d zákona o advokacii.

41 Např. zde <https://www.kdpcr.cz/informace/aktuality/vinklaření-vyjadření-komory-pro-cesky-rozhlas>.

42 Může jít o trestný čin neoprávněného podnikání podle § 251 trestního zákoníku.

43 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2020, č. 5, s. 80.

44 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2022, č. 11, s. 69.

45 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2004, č. 3, s. 75–77.

46 § 26 odst. 1 zákona o advokacii.

ke konkrétnímu úkonu i zaměstnanec advokáta nebo advokátní koncipient.⁴⁷ Vnitřní předpis ČAK ovšem tuto možnost dále rozvádí.⁴⁸ Základním předpokladem pro substituční zastoupení zaměstnancem nebo advokátním koncipientem totiž je, že jde o osobu disponující znalostmi, osobními vlastnostmi a dosavadní praxí dostačující k provedení příslušného úkonu. Kromě toho pak stanovuje u advokátních koncipientů i minimální délku právní praxe nezbytné k oprávnění zastupovat v konkrétním úkonu. Cílem těchto omezení je vždy zajistit zastoupení dostatečně kvalifikovanou osobou.⁴⁹ V případě překážky ve výkonu advokacie může zástupce advokátovi určit ČAK.⁵⁰

Právní úprava u daňových poradců je takřka analogická. Daňový poradce může taktéž udělit substituční zmocnění jinému daňovému poradci, popř. při jednotlivých úkonech i svému zaměstnanci.⁵¹ Žádné další konkrétní omezení však daňoví poradci u substitučního zastoupení nemají. Interpretací § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství lze ovšem dovodit, že i daňový poradce by měl volit substituta tak, aby nadále plnil své povinnosti, tedy zejména chránil práva a oprávněné zájmy svého klienta v maximální možné míře. Daňový poradce by si měl nadále uvědomovat, že nese plnou a výlučnou odpovědnost z výkonu daňového poradenství vůči klientovi.⁵²

S problematikou zastoupení souvisí pojem obecný zmocněnec. Jde o zástupce, který není advokátem a ani daňovým poradcem (tj. nejde o kvalifikovaného zástupce) a zastupuje na základě plné moci. Institut obecných zmocněnců ale není určen k obcházení pravidel toho, kdo může poskytovat právní služby. S tímto omezením počítá např. i § 27 odst. 2 *in fine* občanského soudního řádu, který má za cíl zajistit, aby se „z individuální volby obecného zmocněnce nestalo podnikání, jež by fakticky obcházel povinnosti pro profesionální poskytování právních služeb stanovené zvláštními předpisy, zejména zákonem o advokacii (kvalifikační předpoklady, bezúhonnost, povinné pojištění, kárná odpovědnost atd.)“.⁵³

V substitučním zastupování advokátů mají specifické postavení advokátní koncipienti. Ti smějí vykonávat právní praxi jen pod do-

hledem školitele a v omezené míře – mohou klienty zastupovat pouze tehdy, dovoluje-li to zákon, resp. vnitřní předpis ČAK.⁵⁴ Nesmějí však samostatně zastupovat klienty mimo rámec své koncipientské praxe. Kárná rozhodnutí opakovaně řešila situace, kdy koncipient jednal jako obecný zmocněnec – tedy bez vědomí či souhlasu svého školitele zastupoval cizího klienta. Takové jednání je závažným porušením povinností advokátního koncipienta, když byť jednorázově jedná jako obecný zmocněnec. Za takové kárné provinění bylo advokátnímu koncipientovi uloženo napomenutí.⁵⁵ Obdobná situace nastala i v jiném kárném rozhodnutí, kde advokátní koncipient vedle své koncipientské praxe soukromě zastupoval jiné osoby na základě plné moci jako obecný zmocněnec bez vědomí a souhlasu školitele. Za toto kárné provinění byla advokátnímu koncipientovi uložena pokuta ve výši 7 000 Kč.⁵⁶ Koncipient tedy není oprávněn vykonávat právní praxi samostatně, a to ani jednorázově – pokud tak činí, jedná nejen v rozporu se svými povinnostmi, ale zároveň ohrožuje důvěru v kvalitu poskytované služby, neboť zatím nedosáhl plné advokátní kvalifikace. Závažnější situací je, pokud takové jednání advokát u svého koncipienta vědomě umožní. V jednom z publikovaných případů advokát připustil, aby jeho advokátní koncipient zastupoval klienta jako obecný zmocněnec – tím porušil svoji povinnost zajistit, že koncipient plní jen úkoly v mezích zákona. Advokátovi za to byla uložena pokuta ve výši 8 000 Kč.⁵⁷

Kromě nedostatků při zastupování koncipienty se v kárné praxi lze setkat i se situacemi, kdy advokát umožní, že klienta začne zastupovat osoba, která advokátem nebo koncipientem vůbec není. Zákon o advokacii sice umožňuje substituční zastoupení i zaměstnancem, ovšem vnitřní předpis ČAK tuto možnost značným způsobem omezuje. Advokát se nesmí nechat mj. zastoupit svým zaměstnancem odlišným od koncipienta při úkonu správního nebo jiného orgánu nebo v účasti na jednání před soudem nebo jiným orgánem. Výjimku představuje nahlížení do spisu a pořizování výpisů či opisů ze spisu nebo veřejných seznamů a rejstříků.⁵⁸

V jednom z případů advokátka udělila substituční plnou moc své zaměstnankyni, která ovšem nebyla advokátkou, k zastupování

47 § 26 odst. 2 zákona o advokacii.

48 Usnesení představenstva ČAK č. 6/1998 Věstníku ze dne 8. 8. 1998, kterým se stanoví pravidla pro výkon substitučního oprávnění advokátních koncipientů a jiných zaměstnanců advokáta, ve znění pozdějších změn.

49 Lze se setkat s omezením i přímo v procesním právním předpisu. Příkladem je § 31 odst. zákona o Ústavním soudu, který vylučuje substituční zastoupení advokátním koncipientem.

50 § 27 odst. 1 až 3 zákona o advokacii.

51 § 6 odst. 7 zákona o daňovém poradenství. Zákon přitom využívá nešťastného pojmu „pracovník“, což může vyvolávat otázku, zda tím zákonodárce myslel i někoho dalšího než zaměstnance.

52 ŠEFL, V., NEUŽIL, R., op. cit. sub 8, § 6 odst. 7.

53 JIRSA, J. et al. *Občanské soudní řízení. Soudcovský komentář. Kniha I, § 1–250 občanského soudního řádu*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Dostupné v ASPI [online], § 27 odst. 2.

54 Jejich působení jako substitutů je ale nezbytné pro jejich vlastní přípravu k výkonu profese advokáta.

55 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2002 č. 5, s. 82–83.

56 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2021, č. 1–2, s. 93.

57 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2017, č. 10, s. 70.

58 Čl. 9 usnesení představenstva ČAK č. 6/1998 Věstníku ze dne 8. 8. 1998, kterým se stanoví pravidla pro výkon substitučního oprávnění advokátních koncipientů a jiných zaměstnanců advokáta, ve znění pozdějších změn.

klientky ve všech řízeních ve stejném rozsahu, v jakém byla zmocněna ona sama. Tím umožnila, aby její zaměstnankyně (byť s právním vzděláním) *de facto* vedla zastupování klientky – šlo tedy o nepřipustné nahrazení advokáta osobou bez oprávnění, a advokátka se tím dopustila kárného provinění. Za toto kárné provinění byla advokátce uložena pokuta ve výši 10 000 Kč.⁵⁹ Různé varianty takového postupu mohou vyústit ve výkon advokacie osobou k tomu neoprávněnou.⁶⁰

Daňoví poradci i advokáti by měli věnovat pozornost § 29 odst. 2 daňového řádu. Toto ustanovení umožňuje, aby si daňový poradce nebo advokát zvolil dalšího zmocněnce. Jde ovšem o procesní ustanovení reagující na obecný zákaz substitučního zastoupení při správě daní. Toto ustanovení není ve vztahu speciality k profesním předpisům, které advokáty i daňové poradce omezují v udělování substitučních zmocnění. Jinými slovy, ani daňový řád neumožňuje, aby si daňový poradce nebo advokát zvolil jakéhokoli substituta, ale pouze jiného kvalifikovaného zástupce. Obě profese jsou tak dále omezeny svými profesními zákony. Ani jeden z nich přitom nepočítá s „křížovým“ zastoupením. Zákon o advokacii⁶¹ i zákon o daňovém poradenství⁶² taxativně vymezují, kdo může být substitutem. Advokát si může zvolit jiného advokáta, koncipienta nebo svého zaměstnance. Daňový poradce pak jiného daňového poradce nebo svého zaměstnance. Důsledkem kombinace omezujících pravidel dle daňového řádu, zákona o advokacii a zákona o daňovém poradenství je zákaz substitučního zastoupení advokáta daňovým poradcem nebo daňového poradce advokátem. I kdyby správce daně takové substituční zastoupení připustil, riskuje advokát nebo daňový poradce kárný postih ze strany profesní samosprávy.

Povinnosti vůči profesní samosprávě

Členové profesních komor mají kromě povinností vůči klientům také závazky vůči své profesní komoře. Tyto povinnosti zajišťují samotné fungování samosprávy profese a efektivní výkon dohledu. Advokáti např. musí platit řádně členské příspěvky ČAK,⁶³ uza-

vřít povinné pojištění profesní odpovědnosti a udržovat je po celou dobu výkonu advokacie,⁶⁴ oznamovat ČAK změny údajů (např. adresy sídla kanceláře, zahájení trestního stíhání, přerušení výkonu advokacie)⁶⁵ a obecně dodržovat stavovské předpisy vydané ČAK. Daňoví poradci mají obdobné povinnosti, zejména neprodleně oznamovat KDP změny sídla kanceláře a dalších evidovaných údajů,⁶⁶ platit členské příspěvky ve stanovené výši a lhůtě⁶⁷ či udržovat platné povinné pojištění odpovědnosti.⁶⁸

Porušení povinnosti vůči Komoře není v kárné rozhodovací praxi ČAK řešeno často a zpravidla až v souvislosti s jiným kárným proviněním. Domnívám se, že je to zřejmě proto, že jde často o nezávažná porušení právních povinností, u kterých není třeba zásah v rovině kárného potrestání. Nicméně existují případy, kdy opomenutí povinností vůči ČAK tvoří součást širšího pochybení.

V zásadě banálním příkladem kárného provinění advokátů je neoznámení změny adresy sídla kanceláře.⁶⁹ Toto jednání bylo však v analyzovaných kárných rozhodnutích typicky spojeno s problémy při doručování advokátovi v kárném řízení. V jednom z kárných rozhodnutí proto bylo uloženo advokátce kárné opatření ve výši 50 000 Kč, neboť šlo o opakované porušení povinností a současně vedlo k průtahům v kárném řízení.⁷⁰ Častějším nesplněním oznamovací povinnosti je pak neoznámení zahájení trestního stíhání vůči advokátovi. Za takové kárné provinění lze v rozhodovací praxi nalézt kárná opatření od napomenutí⁷¹ po pokutu v celkem rozličné výši (ve výši 5 000 Kč⁷² i ve výši 150 000 Kč⁷³).

Závažným porušením je také nesjednání povinného profesního pojištění. Možná překvapivě je však kárným proviněním i to, že advokát neoznámí zánik profesního pojištění. V jednom z případů advokát neplatil pojistné z pojištění zajišťovaného skrze ČAK a přes upozornění na povinnost sjednat si individuální pojištění Komoře nepředložil ani potvrzení o sjednání individuálního pojištění, a ani neoznámil, že pojištěn již není. Za toto kárné provinění mu byla uložena pokuta ve výši 20 000 Kč.⁷⁴

59 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2023, č. 12, s. 57.

60 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2020, č. 7–8, s. 83, 2022, č. 7–8, 85.

61 § 26 zákona o advokacii.

62 § 6 odst. 7 zákona o daňovém poradenství.

63 § 30 zákona o advokacii.

64 § 24a až § 24c zákona o advokacii.

65 § 29 zákona o advokacii.

66 § 6 odst. 10 písm. e) zákona o daňovém poradenství.

67 § 6 odst. 10 písm. f) zákona o daňovém poradenství.

68 § 6 odst. 10 písm. a) zákona o daňovém poradenství.

69 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2002, č. 11–12, s. 127.

70 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2008, č. 12, s. 55.

71 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2011, č. 6, s. 63–64.

72 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2008, č. 7–8, s. 89.

73 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2024, č. 1–2, s. 60.

74 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2004, č. 6, s. 69.

Odměna za služby a zadržování dokumentů

Ačkoli daňoví poradci i advokáti si mohou sjednat smluvní odměnu,⁷⁵ vyžaduje charakter jejich profese určitý standard transparentnosti a férovosti vůči klientovi. Advokát má základní povinnost pravdivě informovat klienta o očekávaném rozsahu svých výkonů a požadovat přiměřenou odměnu.⁷⁶ V případě daňových poradců konkrétní ustanovení chybí,⁷⁷ avšak daňový poradce má obecnou povinnost jednat čestně a svědomitě, což se vztahuje i k nastavení odměny za poskytnuté služby. Zákon o daňovém poradenství pouze předpokládá, že daňový poradce má právo na přiměřenou zálohu a smlouvenou výši odměny.⁷⁸ V případě odstoupení od smlouvy je pak povinen s klientem zálohu zúčtovat.⁷⁹

Společným problémem advokátů i daňových poradců je využití tzv. zadržovacího práva k dokumentům klienta v případě sporu o dlužnou odměnu. Občanský zákoník obecně umožňuje věřiteli zadržet movitou věc dlužníka k zajištění své pohledávky.⁸⁰ Opakovanou otázkou je, zda advokát či daňový poradce mohou zadržet spis nebo jiné doklady, pokud jim klient za provedené služby nezaplatil. Odpověď je přitom konstantní a jasná – ne.⁸¹ Advokáti a ani daňoví poradci nemohou vytvářet na klienta tlak odepřením vydání písemností, které od něj převzali, a ani výstupů.⁸² které v souvislosti s poskytováním právní pomoci vytvořili. Naopak je třeba klientovi vydat vše, co potřebuje k hájení svých práv, a nároky na zaplacení odměny řešit bez uplatnění zadržovacího práva. Nesplnění povinnosti vydat některé písemnosti nebo poskytnout potřebné informace může znamenat i spáchání trestného činu.⁸³

V kárné praxi ČAK se poměrně často objevují případy, kdy advokát po skončení zastoupení nevrátí klientovi spis, zadržuje zálohu nebo peněžní prostředky v úschově nebo kdy účtuje odměnu v rozporu se smlouvou či advokátním tarifem. Taková jednání jsou považována za závažně porušující povinnosti advokáta, neboť zasahují do majetkových práv klienta a narušují důvěru v poctivost advokátního stavu.

V jednom z rozhodnutí advokát po ukončení zastupování nevrátil klientovi doklady, které od něj převzal, ani nevyúčtoval přijatou zálohu. Neučinil tak dokonce ani poté, co mu tyto povinnosti uložil pravomocný rozsudek a klient jej opakovaně upomínal. Tento extrémní případ byl kárně kvalifikován jako závažné porušení povinností – advokát ignoroval nejen profesní povinnosti, ale i autoritu soudu, čímž dále ohrožoval důvěru v advokátní profesi. Advokát byl za toto kárné provinění vyškrtnut ze seznamu advokátů.⁸⁴ V jiném případě advokát po převzetí zastoupení zůstal zcela nečinný a zároveň klientovi nepravdivě tvrdil, že žalobu již podal a průtahy jsou na straně soudu. Když klient vypověděl zastoupení, advokát narychlo žalobu skutečně podal, ale nadále nereagoval na výzvy nového zástupce, aby vrátil předané doklady a vyúčtoval zálohu. V tomto jednání kárný senát shledal hned několik porušení – nečinnost, nepravdivé informování klienta a nevrácení dokladů i peněz – a uložil advokátovi pokutu ve výši 30 000 Kč.⁸⁵

Častým motivem advokátů v těchto situacích bývá snaha přimět klienta k zaplacení tím, že mu „zadržívá“ spis nebo peněžní prostředky v úschově. Kárné senáty však takovou obranu práv advokáta netolerují. V jednom z případů advokátka převzala od protistrany plnění nákladů řízení pro klienta, avšak tuto částku klientovi nevyplatila s odůvodněním, že jí klient dluží za služby. Jak však z rozhodnutí plyne, své služby klientovi ani řádně nevyúčtovala. Komora konstatovala, že advokátka neměla právo zadržet peníze patřící klientovi a současně porušila povinnost transparentně vyúčtovat svou odměnu. Za to jí byla uložena pokuta ve výši 70 000 Kč.⁸⁶

Za pozornost stojí i případ, kdy advokát po skončení věci nevrátil bývalému klientovi část dokumentů a tyto doklady místo toho předal jiné osobě. Toto jednání bylo shledáno kárným proviněním jak z hlediska nevydání dokumentů, tak z hlediska mlčenlivosti, protože vydáním spisu cizí osobě advokát ohrozil i zachování mlčenlivosti. Advokátovi byla uložena pokuta ve výši 20 000 Kč.⁸⁷

75 Srov. § 3 až 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, § 3 odst. 3 zákona o daňovém poradenství.

76 Čl. 10 odst. 1 a 3 usnesení představenstva ČAK č. 1/1997 Věstníku ze dne 31. 10. 1996, kterým se stanoví pravidla profesní etiky a pravidla soutěže advokátů České republiky (etický kodex), ve znění pozdějších změn.

77 Jistou obdobou je čl. 8 Etického kodexu KDP ČR. Jeho porušení však bez dalšího není disciplinárním proviněním s ohledem na vymezení disciplinárního provinění v § 12 odst. 1 zákona o daňovém poradenství jako porušení zákona upravujícího práva a povinnosti daňového poradce při poskytování daňového poradenství.

78 § 6 odst. 4 zákona o daňovém poradenství.

79 § 6 odst. 3 písm. b) zákona o daňovém poradenství.

80 § 1395 až 1399 občanského zákoníku.

81 Srov. usnesení NS ze dne 22. 1. 2014, sp. zn. 5 Tdo 1377/2013, a rozsudek NS ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. 21 Cdo 694/2006.

82 V jednom z rozhodnutí ČAK explicitně uvádí, že je klientovi, resp. jeho novému zástupci, třeba předat i podstatné informace z klientského spisu (SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2004, č. 4, s. 87–88).

83 Typicky nevydání účetnictví může být trestným činem zkraslování údajů o stavu hospodaření (srov. usnesení ÚS ze dne 15. 7. 2014, sp. zn. III. ÚS 1248/14).

84 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2006, č. 9, s. 57–59.

85 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2008, č. 3, s. 57–58.

86 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2021, č. 4, s. 76.

87 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2015, č. 5, s. 67.

Nečinnost a kvalita služeb

Advokáti i daňoví poradci se zavazují vykonávat svoji činnost s potřebnou péčí, znalostmi a v zájmu klienta.⁸⁸ V zákoně o advokacii sice nenajdeme podrobný výčet, co vše advokát musí činit, ale kárná praxe ČAK i judikatura tuto povinnost rozvádějí – advokát je povinen být aktivní, samostatně iniciativní, informovat klienta o postupu, navrhopvat varianty řešení a využít všechny zákonné prostředky na podporu klienta.⁸⁹ Pouhé pasivní čekání na pokyny klienta nemůže být dostatečné. Obdobně daňový poradce důsledně využívá všechny zákonné prostředky a uplatňuje vše, co podle svého přesvědčení a pokynů klienta pokládá za prospěšné.⁹⁰ Podstata této základní povinnosti obou profesí je tedy stejná – advokát i daňový poradce jsou proaktivní obhájci zájmů klienta. Nečinnost (tedy opomenutí učinit potřebný úkon nebo zdržení se jednání po nepřiměřenou dobu) je však patrně nejčastějším kárným proviněním.

Advokátní kárná rozhodnutí jsou v tomto ohledu výmluvná. Např. advokát převzal zastoupení klienta v probíhajícímu sporu, ale u soudu vůbec neuplatnil svoji plnou moc, dostatečně nekomunikoval s klientem a poté se bez omluvy nedostavil k nařízenému jednání ani za sebe nezajistil substituci. V důsledku toho soud jednal v nepřítomnosti klienta a vynesl rozsudek v jeho neprospěch. Takové jednání kárný senát označil za kárné provinění pro závažné porušení povinnosti hájit zájmy klienta, za což mu bylo uloženo napomenutí.⁹¹ V jiném případě advokátka zameškala lhůtu pro podání opravného prostředku – nepodala včas odvolání proti rozsudku, přestože ji klient o to výslovně žádal. Jako kárné opatření jí byla uložena pokuta ve výši 20 000 Kč.⁹²

Velmi blízko k nečinnosti má i nekvalitní poskytování právních služeb. Jako všichni se i advokáti dopouštějí chyb při výkonu své profese. Za účelem zvýšené ochrany klientů, resp. zvýšení šance na pokrytí případně vzniklých škod, musí mít advokáti sjednáno profesní pojištění. Jejich odpovědnost tak primárně bude ležet v povinnosti náhrady škody (byť ta bude třeba kompletně kryta profesním pojištěním). Existují však i situace zásadního selhání v kvalitě poskytované služby. Příkladem může být poskytnutí právního rozboru rozporného se zákonem, kterým klientku advokát vystavil nebezpečí trestního stíhání, za což mu kárný senát uložil napomenutí.⁹³ Stejně tak i nesprávné poučení o lhůtě k po-

dání ústavní stížnosti. Advokát v dopise klientovi sdělil, že ústavní stížnost lze podat ve lhůtě šesti měsíců ode dne doručení rozhodnutí dovolacího soudu, ačkoli tato lhůta v té době činila 60 dní. Následkem tohoto nesprávného poučení klient zmeškal lhůtu pro podání ústavní stížnosti a ta byla jako opožděná odmítnuta. Advokátovi byla uložena pokuta ve výši 25 000 Kč.⁹⁴ Vidíme tedy, že nesprávně poskytnutá rada s sebou v případě kárných rozhodnutí nese nějaký další doprovodný následek např. ve zmeškání či oslabení práv nebo riziku vzniku trestní odpovědnosti klienta.

Jedním z nejpřísnějších etických pravidel, zejména u advokátů, je povinnost poctivého jednání před soudy a úřady. Etický kodex advokátů výslovně zakazuje advokátovi uvádět v řízení skutečnosti nebo navrhopvat důkazní prostředky, o nichž ví, že jsou nepravdivé nebo klamavé – a to ani na příkaz klienta.⁹⁵ Tento „zákaz vědomé lži“ je esenciální pro zachování férového procesu a důvěry v právo. Ačkoli je úkolem advokátů uplatňovat vše, co svědčí ve prospěch jejich klienta, není jejich úkolem destruovat současný systém práva a jeho prosazování. To dopadá právě na situace vytváření důkazních prostředků či navádění klienta k uvádění nepravdivých skutečností. Pokud by advokát takto postupoval, vystavuje se nejen kárnému postihu, ale i možnosti trestního stíhání.⁹⁶

Že nejde o teoretickou úvahu, dokládá kárná kauza advokáta, který předložil soudu padělaný důkazní prostředek a sám vědomě lhal při jednání. Advokát v soudním sporu tvrdil, že vozidlo bylo opraveno v konkrétním termínu a částka zaplacená v hotovosti, a k tomu předložil falešnou fakturu – přitom věděl, že žádná oprava neproběhla a doklad byl padělek. Advokátovi byla uložena pokuta ve výši 100 000 Kč.⁹⁷

Závěr

Rozbor vybrané kárné rozhodovací praxe ČAK a komparace daňově poradenských a advokátních profesních předpisů může daňovým poradcům pomoci při rozpoznávání situací, ve kterých se mohou dopouštět disciplinárních provinění.

V oblasti profesní mlčenlivosti ukazují kárná rozhodnutí na absolutní povahu povinnosti zachovávat advokátní tajemství. Jakékoli sdělení důvěrných informací či již samotné riziko jejich prozrazení představuje porušení povinnosti mlčenlivosti advokáta. Povinn-

88 Srov. § 16 zákona o advokacii a § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství.

89 KOLÁŘOVÁ, D. et al., op. cit. sub 8, § 16.

90 § 6 odst. 1 zákona o daňovém poradenství.

91 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2022, č. 3, s. 71.

92 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2018, č. 7–8, s. 96.

93 SYKA, J. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2001, č. 5, s. 86–87.

94 2011/12, 59.

95 Čl. 17 odst. 2 usnesení představenstva ČAK č. 1/1997 Věstníku ze dne 31. 10. 1996, kterým se stanoví pravidla profesní etiky a pravidla soutěže advokátů České republiky (etický kodex), ve znění pozdějších změn.

96 Např. pro podvod (§ 209 trestního zákoníku), maření spravedlnosti (§ 347a trestního zákoníku) nebo padělání a pozměnění veřejné listiny (§ 348 trestního zákoníku).

97 VRÁBLIKOVÁ, P. Z kárné praxe. *Bulletin advokacie*, 2024, č. 1–2, s. 60.

nost mlčenlivosti a její ochrana je základním předpokladem důvěry mezi advokátem a jeho klientem. Postavení daňových poradců při ochraně klientských informací je přitom srovnatelné s postavením advokátů. I u daňových poradců je tak mlčenlivost esenciálním předpokladem pro samotný výkon profese, bez něž by stěží mohl existovat vztah založený na důvěře. Druhým rozebraným okruhem byl výkon advokacie bez příslušného oprávnění. Může jít přitom nejen o situace, kdy se této činnosti dopustí osoba bez potřebného oprávnění, ale i činnost advokáta, která neoprávněným osobám umožní výkon advokacie. Takového umožnění poskytování právních služeb se pak advokát může dopustit i nerespektováním zákonných omezení pro substituční zastoupení klienta. Obdobná omezení se uplatňují i na daňové poradce. Ačkoli nesou výlučnou odpovědnost za poskytování daňového poradenství vůči klientovi, a dalo by se tedy říct, že je na jejich zvážení, koho substitutem ustanoví (s vědomím navazující odpovědnosti za jeho jednání), nedává právní úprava daňovým poradcům neomezenou možnost volby substituta. Každý daňový poradce musí respektovat omezení stanovená zákonem o daňovém poradenství. Není tak přípustné, aby daňoví poradci obcházelí omezující ustanovení např. skrze institut obecného zmocněnce, kterým by byla třetí osoba nedisponující oprávněním k výkonu daňového poradenství. Není pak možné ani křížové zastoupení daňového poradce advokátem s ohledem na absenci advokátů v taxativním výčtu povolených substitutů.

Řádný výkon profesní samosprávy je zajištěn mj. povinností advokátů plnit řadu oznamovacích povinností vůči ČAK. Ačkoli samotné nesplnění některé z povinností nemusí být kárným proviněním, může se jím snadno stát při souběhu s jiným protiprávním jednáním. Jde typicky o opomenutí v neoznámení změny adresy sídla, které samo o sobě kárným proviněním nebude. Již závažnou formou nesplnění administrativní povinnosti vůči profesní samosprávě je ovšem neohlášení zahájení trestního stíhání nebo neudržování platného pojištění profesní odpovědnosti, s čímž se setkáváme i u daňových poradců. V posledně jmenované oblasti přitom disciplinárním proviněním daňového poradce může být

nejen nesjednání pojištění, ale i jeho sjednání ve výši neodpovídající možným rizikům (podpojištění).

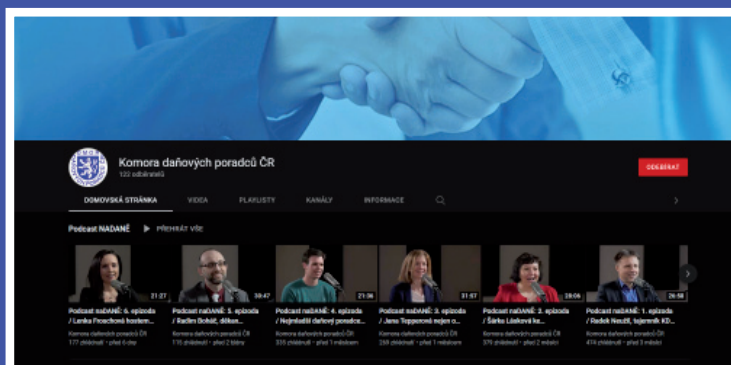
Obě profese sdílejí problematiku nezaplacené odměny a uplatnění zadržovacího práva k věcem klienta. Advokát musí v každém případě upřednostnit zájem klienta před vlastním zájmem na uspokojení pohledávky z titulu práva na zaplacení odměny. Vydání písemností či jiných věcí klientovi, jakož i poskytnutí zásadních informací ze spisu, nemůže podmiňovat zaplacením odměny. Takové vydání věcí umožní klientovi řádně hájit svá práva a plnit povinnosti. K tomu vede i poslední okruh analyzovaných rozhodnutí skrze řádné, čestné, svědomité a poctivé poskytování advokátních služeb. Tyto poslední dvě oblasti se velmi citelně dotýkají samotného poslání poradenské profese – svědomité, čestné a odborně chránit zájmy klienta. Tak se musí dít i v případě kolize individuálního zájmu poradce se zájmem klienta. Stejně jako advokát není ani daňový poradce za žádných okolností oprávněn uplatnit zadržovací právo k věcem klienta. Kromě toho, že se tím může dopustit disciplinárního provinění, mohl by se dopustit i trestného činu, a to typicky v případě, kdy by nevydání věcí ohrozilo správné stanovení daně.

S vědomím toho, že z kárné rozhodovací praxe ČAK nelze činit bez dalšího závěr o možném disciplinárním proviněním daňových poradců ve stejných situacích, si je třeba říct, že etické a profesní nároky kladené na advokáty a daňové poradce jsou v řadě podstatných rysů obdobné. Ačkoli zákon o daňovém poradenství neumožňuje jako disciplinární provinění postihnout porušení stavovského předpisu vydaného KDP (na rozdíl od zákona o advokacii), neznamená to, že by se daňoví poradci nemohli dopustit obdobných provinění. Vnitřní předpisy ČAK jsou zpravidla jen konkretizací zákonných povinností a řady kárných provinění by se advokát mohl dopustit i bez specifické právní úpravy ve vnitřním předpisu Komory. Kárná rozhodovací praxe ČAK tak pro nás může být cenným vodítkem v situacích, kdy porušení vnitřního předpisu KDP není disciplinárním proviněním. ■

Podcast NADANĚ



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



Valná hromada KDP ČR

Dne 7. listopadu 2025 se uskutečnila 33. řádná valná hromada Komory daňových poradců ČR. Valná hromada proběhla již podruhé v historii Komory elektronickou formou. Tentokrát však i s možností osobní účasti v hotelu Passage v Brně. Zúčastnilo se jí 587 daňových poradců. Zplnomocnění některého kolegy odevzdalo 292 daňových poradců. Hlavními body jednání byly zejména zprávy o činnosti a o hospodaření Komory, volby do Dozorčí komise a Disciplinární komise, novela Stanov Komory, zrušení Etického kodexu Komory a návrh Profesionálního kodexu daňového poradce.



Konference Digitální příležitosti a hrozby v daňovém poradenství

Komora daňových poradců uspořádala dne 2. října 2025 již 5. ročník kybernetické konference, na kterém řečníci odprezentovali zkušenosti s digitalizací a kybernetickou bezpečností z pohledu poradenských firem a institucí. Cílem akce bylo poskytnout poradcům silnou odbornou podporu při výkonu profese a zprostředkovat technologické produkty včetně nástrojů digitalizace a současně upozornit na hrozby kybernetického prostoru.



Společný seminář KDP ČR, NSS a MF ČR

Po roce se opět sešli zástupci KDP ČR, Nejvyššího správního soudu, Ministerstva financí a Generálního finančního ředitelství, aby diskutovali aktuální otázky týkající se daňové legislativy. Odborný seminář se konal na půdě NSS dne 9. října, 2025 a dorazilo kolem 100 účastníků. Zájemci mohli seminář sledovat také prostřednictvím on-line streamu.



Konference Nový zákon o účetnictví z první ruky

Komora daňových poradců ČR společně se Svazem účetních České republiky připravila konferenci, která se věnovala aktuálnímu vývoji nového zákona o účetnictví. Účastníci měli 3. listopadu 2025 příležitost diskutovat s předními odborníky z Ministerstva financí ČR, akademické sféry a daňovými a účetními experty. Akce přivítala téměř 100 zástupců z řad daňových poradců a účetních.



Klubové setkání Vysočina

Třídenní klubové setkání pořádané klubem Vysočina proběhlo ve dnech 27. až 29. listopadu 2025 v hotelu Skalský dvůr u Bystřice nad Pernštejnem. Probíranými tématy byly daně z příjmů, DPH a umělá inteligence.



16. ročník odborného semináře Národní účetní rady

V Praze se dne 5. prosince 2025 uskutečnil další ročník odborného semináře Národní účetní rady, který přinesl nejnovější interpretace a změny v oblasti účetnictví a daní, včetně přednášek odborníků z praxe. Seminář byl určen účetním, auditorům a daňovým poradcům a každoročně potvrzuje tradici jako významné setkání odborné veřejnosti.



Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 24. listopadu 2025 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, viceprezident Komory Petr Toman a tajemník Komory Radek Neužil.









ÚČETNICTVÍ PODNIKATELŮ OD A DO Z PRO DAŇOVÉ PORADENSTVÍ



Komora daňových poradců ČR ve spolupráci s Fakultou financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze pořádá třídenní online program zaměřený na účetnictví podnikatelských subjektů.

Kurz je vhodný pro daňové poradce, asistenty daňových poradců a jejich spolupracovníky, kteří si chtějí rozšířit své znalosti účetnictví podnikatelů o pokročilejší témata.

Rámcový obsah kurzu:

- Účetní uzávěrka
- Finanční aktiva, pohledávky a závazky
- Měna účetnictví a měna vykazování; vztah účetnictví a daní
- Dlouhodobá hmotná a nehmotná aktiva
- Vlastní kapitál, rezervy
- Zásoby



20. 2., 23. 2., 2. 3. 2026



9:00 - 16:00 HOD.



ONLINE V APLIKACI WEBMEETING



Lektoři



Jan Molín

daňový poradce,
člen Prezidia
KDP ČR, zkušební
komisař KDP ČR,
VŠE v Praze



Jana Skálová

daňová poradkyně,
členka Prezidia
KDP ČR, zkušební
komisařka KDP ČR,
VŠE v Praze



Michal Šindelář

auditor,
certifikovaný
účetní a odborný
asistent na VŠE
v Praze



www.kdpcr.cz