

# Připomínky KDP ČR k návrhu zákona o dorovnávacích daních pro účely zajištění minimální úrovně zdanění velkých nadnárodních a velkých vnitrostátních skupin

## Část I - Obecné připomínky a připomínky k důvodové zprávě

### 1) Dopad na daňové odpočty a slevy

Přestože se v důvodové zprávě k návrhu zákona uvádí, že dorovnávací daně nejsou daní z příjmů, domníváme se, že je třeba koncepčně řešit zásadní dopad návrhu zákona na oblast odpočtů od základu daně (primárně odpočet na podporu výzkumu a vývoje, viz § 34 a následující), a také slev na dani (primárně z titulu investičních pobídek viz § 35 a následující) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – dále „odpočty a slevy“, a „ZDP“). Jak se uvádí i v důvodové zprávě k § 15 a § 16, ani jedna z těchto položek se nekvalifikuje pro účely dorovnávacích daní a jejich výpočtu jako daňové zvýhodnění, ať už kvalifikované či nekvalifikované.

Z definice daňového zvýhodnění a kvalifikovaného daňového zvýhodnění vyplývá, že za takové zvýhodnění lze považovat daňové zvýhodnění poskytnuté ve formě daňového bonusu. Domníváme se, že definice daňového zvýhodnění (vratného daňového zápočtu ve znění směrnice) je širší a zahrnuje i možnost snížení daňové povinnosti formou slevy nebo v důsledku odpočtu od základu daně. Podmínkou pro uznání daňového zvýhodnění jako kvalifikovaného je jeho poskytnutí v hotovosti nebo peněžním ekvivalentu, a to do čtyř let od vzniku nároku na toto zvýhodnění v případě, že nebude možné základu daně využít z důvodu nízké daňové povinnosti. Doporučujeme tedy upravit definici daňového zvýhodnění a kvalifikovaného daňového zvýhodnění v tomto smyslu.

Tato úprava je důležitá jednak z pohledu přiřazovací dorovnávací daně a vymezení kvalifikovaného daňového zvýhodnění na úrovni dceřiných členských entit, ve kterých mají české mateřské entity vlastnický podíl, v případech, kdy jejich lokální legislativy budou tento pojem interpretovat ve smyslu směrnice a OECD materiálů šířeji<sup>1</sup>.

Zároveň tato úprava vyjde vstříc případným dalším úpravám daňové legislativy směřujícím ke kvalifikovatelnosti tuzemského odpočtu na výzkum a vývoj (a ostatních odpočtů) a slevy na dani, např. pokud dojde k úpravě jejich parametrů tak, aby splňovaly i podmínku poskytnutí v hotovosti či peněžním ekvivalentu, pokud nebudou do čtyř let od vzniku nároku využity z důvodu nízké daňové povinnosti.

---

<sup>1</sup> Viz například dokument OECD k dané problematice *Tax incentives and the global minimum corporate tax* <https://www.oecd.org/tax/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>

Domníváme se, že dopad návrhu zákona do výše uvedených oblastí a možnosti řešení situace by měly být prioritou i s ohledem na deklarovanou podporu investic a výzkumu a vývoje v rámci českých podniků. Spolu s dalšími profesními svazy se snažíme na dopady návrhu zákona upozornit a iniciovat expertní diskusi na téma parametrických úprav stávajících institutů se zástupci relevantních ministerstev, do jejichž gesce tyto oblasti spadají (Ministerstvo financí, Ministerstvo průmyslu a obchodu). Bez dalšího fakticky dojde k tomu, že společnosti, které vynaložily a vynakládají nemalé prostředky na výzkumné projekty a investiční záměry v České republice a na jejich vyhodnocení a dokumentaci, budou muset legitimní podporu (kterou jim Česká republika chce i nadále poskytovat) dodat prostřednictvím dorovnávacích daní.

*Tato připomínka je zásadní.*

## **2) Struktura textu zákona**

Přestože jsme si vědomi, že se jedná o velmi komplexní úpravu s poměrně krátkou transpoziční lhůtou, pro lepší orientaci v textu zákona pro uživatele navrhujeme zvážit:

- i) sloučení definic pojmů v úvodu zákona, případně zařazení definic v úvodu každé části (a nikoliv dále v textu a v navazujících ustanoveních),
- ii) popsat v zákoně nejprve pravidla přiřazované dorovnávací daně a až následně pravidla pro tuzemskou dorovnávací daň,
- iii) doplnit minimálně do důvodové zprávy, co se rozumí krátkodobým, střednědobým a dlouhodobým rozhodnutím (v kontextu používání těchto termínů na různých místech návrhu zákona),
- iii) zrevidovat návaznost číslování jednotlivých hlav, dílů a oddílů po zapracování připomínek a úprav, tak aby logicky následovalo.

*Tato připomínka je zásadní.*

## **3) Návrh na schválení v prvním čtení (Důvodová zpráva, str. 17 bod 14)**

V obecné rovině je možné považovat rovněž navržený postup pro projednání předmětného zákona dle § 90 a dále zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, za ne zcela vhodný. Byť má předkladatel zcela jistě pro tento postup opodstatnění ve smyslu povinné transpozice sekundárního aktu EU, nelze opomenout, že Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii obsahuje řadu dispozičních ustanovení, které je členský stát oprávněn transponovat do svého právního řádu dle vlastního uvážení. S ohledem na odst. 6 výše uvedeného ustanovení zákona o jednacím řádu Poslanecké sněmovny lze poté považovat úplné vyloučení možnosti předkládat pozměňovací návrhy v

průběhu podrobné rozpravy za nevhodné a limine na pomezí ústavní konformnosti takto zvoleného zákonodárného procesu (viz například *Winter, 2014 k nedemokratičnosti omezení při přijímání norem atp.*).

*Tato připomínka je zásadní.*

#### **4) Praktická doporučení a návrhy ke zvážení za účelem snížení administrativní zátěže poplatníků (i z pohledu správy daně):**

- i) Umožnit hromadnou registraci / oznámení poplatníků k tuzemské dorovnávací dani v rámci jednoho formuláře, kdy by odpovědný zástupce (zvolená společnost ze skupiny nacházející se v dané jurisdikci) mohl oznámit všechny poplatníky dorovnávací daně v ČR, jež jsou součástí skupiny. Toto ustanovení značně usnadní počáteční administrativní proces jak správci daně, tak poplatníkům k dorovnávací dani.
- ii) Umožnit podání jednoho souhrnného informačního přehledu k vnitrostátní dorovnávací dani odpovědným zástupcem (zvolenou společností ze skupiny nacházející se v dané jurisdikci) zahrnující všechny poplatníky k vnitrostátní dorovnávací dani skupiny. Zároveň pokud by z tohoto souhrnného informačního přehledu vyplývalo, že česká vnitrostátní dorovnávací daň je nulová (efektivní sazba daně za českou jurisdikci je vyšší než minimální daň) tak stanovit, že pak již jednotlivé české členské entity nemají povinnost podávat daňová přiznání k vnitrostátní dorovnávací dani a daň všem členským entitám v rámci takového souhrnného informačního přehledu je automaticky samovyměřena v nulové výši (pozn. viz i připomínka k § 33 níže). Správce daně bude mít v rámci souhrnného vnitrostátního informačního přehledu úplnou kalkulaci efektivní sazby daně skupiny za celou jurisdikci včetně informace o výši nulové dorovnávací daně, následná nulová daňová přiznání členských entit jsou tak již nadbytečná a jsou zbytečnou administrativní zátěží poplatníků k dorovnávací dani.
- iii) Doplnit do důvodové zprávy, jakou formou by byla řešena odpovědnost za vyplněné údaje a zplnomocnění ve věcech hromadné registrace / oznámení k dorovnávací dani a souhrnného informačního přehledu k vnitrostátní dorovnávací dani.
- iv) Doplnit ustanovení nebo výklad, které by dalo možnost registrace / oznámení poplatníků k dani ještě před účinností tohoto zákona, aby nemuselo být vše činěno na začátku ledna 2024 v rámci stanoveného období 15 dní (viz i připomínka k § 105 níže).
- v) Doplnit do návrhu zákona / důvodové zprávy textaci, která by umožňovala uplatnit odloženou daňovou pohledávku jako zahrnutou daň v případě uplatnění

daňové ztráty i v případě, kdy společnost v předchozích účetních obdobích tuto odloženou daňovou pohledávku nevykázala v rámci konsolidovaných finančních výkazů - např. z důvodu opatrnosti, kdy nebyla jistá její utilizace. Pro takové případy by pro uplatnění odložené daňové pohledávky jako zahrnuté daně při uplatnění daňové ztráty např. stačilo, že společnost v rámci svých finančních výkazů zmínila, že o odložené daňové pohledávce neúčtuje z důvodu opatrnosti.

- vi) V části 6. „Předpokládaný hospodářský a finanční dopad navrhované právní úpravy“ důvodové zprávy je zmíněno: *„Skutečný dopad zavedení minimální daně bude ovlivněn také aktuálními faktory, kterými je zejména změna legislativy v souvislosti se zavedením daně z neočekávaných zisků či osvobozením výnosů ze státních dluhopisů emitovaných po 2. lednu 2021.“* Z uvedeného a z diskusí s Ministerstvem financí ČR rozumíme, že daň z neočekávaných zisků bude považována mezi zahrnuté daně (viz i připomínka k §61 níže). Žádáme o explicitní textaci k § 61 v důvodové zprávě, že daň z neočekávaných zisků je zahrnutou daní dle § 61 zákona. Zároveň žádáme o vyjádření dopadů odvodu z nadměrného příjmu do kalkulace vnitrostátní dorovnávací daně.
- vii) Z důvodu rozdílné úpravy lhůty pro stanovení daně pro daň z příjmů právnických osob a dorovnávací daň může v praxi nastat situace, kdy období pro DPPO může být stále otevřené pro daňovou kontrolu a období pro dorovnávací daň bude již prekludováno. To mimo jiné může vést k tomu, že poplatníkovi doměřená dodatečná DPPO nebude moci být využita v rámci dodatečného daňového přiznání k dorovnávací dani (pro snížení dříve placené dorovnávací daně), neboť takové daňové přiznání již bude prekludováno. Navrhujeme zvážení jiné možnosti právní úpravy lhůty pro stanovení daně k dorovnávacím daním.
- viii) Doporučujeme zvážít vykládání aplikace komentářů a výkladů OECD k pilíři 2 v rámci pokynu/ů GFŘ řady D.
- ix) Pro usnadnění počáteční implementace zákona o dorovnávacích daních navrhujeme vydání dotazníku / checklistu se seznamem informací, které je potřeba poplatníkovi získat nebo ověřit pro přípravu vnitrostátního informačního přehledu / globálního informačního přehledu.

*Tato připomínka je zásadní.*

## **Část II - Připomínky k jednotlivým ustanovením překládaného návrhu**

### **1) K § 2**

1.1. Jurisdikční dorovnávací daň skupiny, která je určována na úrovni státu, je svou povahou součtem dílčích dorovnávacích daní, které jsou určovány na úrovni členské entity za daný stát.

**1.1.1. Připomínka:** Doporučujeme tuto logiku v důvodové zprávě lépe vysvětlit a případně upravit následující větu, kterou důvodová zpráva obsahuje: „*Poplatníkovi tedy bude stanovena jedna přiřazovaná dorovnávací daň, přičemž jurisdikční dorovnávací daň skupiny a dílčí dorovnávací daň jsou pouze její dvě podkategorie, sloužící pro účely výpočtu částky dorovnávací daně, která bude přiřazena na základě IIR nebo UTPR mateřské nebo členské entitě a následně v této přiřazené výši stanovena.*“

*Tato připomínka je zásadní.*

1.2. Vnitrostátní dorovnávací daň je kvalifikovaná, pokud je stanovena v právním řádu určitého státu, jehož vláda v souvislosti s touto daní neposkytuje žádné výhody.

**1.2.1. Připomínka:** Lze pro obsah pojmu “výhoda” využít komentáře k § 3? Očekáváme, že bude veřejně dostupný seznam států, jejichž vnitrostátní dorovnávací daň je pro účely tohoto zákona považována za kvalifikovanou resp. bude veřejně dostupný výsledek OECD peer review jednotlivých právních úprav implementujících vnitrostátní dorovnávací daň v rámci Pilíře 2. Pokud některý stát zavede kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň, potom v důsledku uložení této daně již entity v této zemi nebudou podléhat dorovnávací dani přiřazované na základě IIR, popř. UTPR. Pro aplikaci tohoto postupu předpokládáme, že postačí, že daný stát kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň zavedl, a nebude tak nutné prokázat, že jí konkrétní členské entity skutečně zaplatily, či jí platit nemusely, protože jejich zdanění bylo pro účely dané vnitrostátní dorovnávací daně dostatečné.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **2) K § 3**

Zákon vyjmenovává atributy kvalifikovaného pravidla pro zahrnutí zisku.

**Připomínka:** Očekáváme, že bude veřejně dostupný seznam států, jejichž vnitrostátní dorovnávací daň je pro účely tohoto zákona považována za kvalifikovanou resp. bude veřejně dostupný výsledek OECD peer review jednotlivých právních úprav implementujících vnitrostátní dorovnávací daň v rámci Pilíře 2.

*Tato připomínka je zásadní.*

### 3) K § 4

Pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk přiřazuje členské entitě povinnost odvést dorovnávací daň, která nebyla odvedena podle pravidla pro zahrnutí zisku a to v příslušném podílu.

**Přípomínka:** Komu bude v praxi přisouzeno důkazní břemeno za správnost výpočtu dorovnávací daně podle tohoto pravidla? Východiskem pro určení dorovnávací daně je kvalifikovaný zisk a zahrnuté daně jednotlivých členských entit, které má k dispozici mateřská entita za účelem sestavení konsolidovaných finančních výkazů skupiny. Je tedy otázka, kdo by měl ve věci správnosti výpočtu dorovnávací daně při aplikaci pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk nést důkazní břemeno.

*Tato přípomínka je zásadní.*

### 4) K § 5

Nejvyšší mateřskou entitou je myšlena entita, která přímo nebo nepřímo drží kontrolní podíl v jakékoli jiné entitě.

**Přípomínka:** Domníváme se, že je vhodné alespoň v důvodové zprávě zmínit, že nejvyšší mateřská entita je považována svou podstatou za členskou entitu. Nízce zdaněnou entitou totiž může být pouze členská entita a považujeme proto za důležité vyjasnit, že za takto nízce zdaněnou entitu může být považována i nejvyšší mateřská entita. Což navazuje i na další ustanovení zákona, např. § 26 zákona, kde poplatníkem přiřazované dorovnávací daně je česká členská entita nebo na § 34 zákona, kde je popsána situace, kdy nejvyšší mateřská entita, která je členskou entitou, podléhá pravidlu pro zahrnutí zisku.

*Tato přípomínka je zásadní.*

### 5) K § 6

Z textu odstavce 2 není patrné, co je účelem daného ustanovení.

**Přípomínka:** Doporučujeme v důvodové zprávě jasně popsat, že odstavec 2 dává možnost volby při posouzení, zda je entita vyloučená či nikoliv.

*Tato přípomínka je zásadní.*

### 6) K § 11

**Přípomínka:** Navrhujeme v rámci důvodové zprávy potvrdit, že penzijní společnost (dle zákona 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření) je vyloučeným subjektem.

*Tato přípomínka je zásadní.*

## 7) K § 15

**Připomínka:** Vzhledem k široké škále různých institutů v různých zemích doporučujeme zvážit používání termínů sleva / daňový bonus, případně je rozšířit i o situace ekonomicky ekvivalentní (např. i v rámci doplnění důvodové zprávy - např. o různé formy tzv. super deductions aj).

*Tato připomínka je zásadní.*

## 8) K § 15 – 17

Z definice daňového zvýhodnění a kvalifikovaného daňového zvýhodnění vyplývá, že za takové zvýhodnění lze považovat daňové zvýhodnění poskytnuté ve formě daňového bonusu.

**Připomínka:** Viz i zásadní připomínky v části I připomínek k dopadu návrhu zákona na oblast odpočtů a slev. Domníváme se, že definice daňového zvýhodnění (vratného daňového zápočtu ve znění směrnice) je širší a zahrnuje i možnost snížení daňové povinnosti formou slevy nebo v důsledku odpočtu od základu daně. Podmínkou pro uznání daňového zvýhodnění jako kvalifikovaného, je jeho poskytnutí v hotovosti nebo peněžním ekvivalentu, a to do čtyř let od vzniku nároku na toto zvýhodnění v případě, že nebude možné základu daně využít z důvodu nízké daňové povinnosti. Doporučujeme tedy upravit definici daňového zvýhodnění a kvalifikovaného daňového zvýhodnění v tomto smyslu.

Tato úprava je důležitá z pohledu přiřazovací dorovnávací daně a vymezení kvalifikovaného daňového zvýhodnění na úrovni dceřiných členských entit, ve kterých mají české mateřské entity vlastnický podíl, v případech, kdy jejich lokální legislativy budou tento pojem interpretovat ve smyslu směrnice a OECD materiálů šířeji. Zároveň tato úprava vyjde vstříc případným dalším úpravám daňové legislativy směřujícím ke kvalifikovatelnosti tuzemského odpočtu na výzkum a vývoj (a ostatních odpočtů) a slevy na dani, např. pokud dojde k úpravě jejich parametrů tak, aby splňovaly i podmínku poskytnutí v hotovosti či peněžním ekvivalentu, pokud nebudou do čtyř let od vzniku nároku využity z důvodu nízké daňové povinnosti.

*Tato připomínka je zásadní.*

## 9) K § 21

Podstatným narušením hospodářské soutěže se rozumí použití zvláštní zásady nebo postupu podle souboru obecně uznávaných účetních zásad, které vede k celkové změně výnosů nebo nákladů o více než 75 000 000 EUR.

**Připomínka:** Pro právní jistotu poplatníků navrhujeme do důvodové zprávy popsat bližší popis toho, co je považováno za zvláštní zásadu nebo postup. Například, zda se za postup považuje v kontextu české účetní legislativy použití účetní metody?

Pokud konsolidované finanční výkazy nebudou sestaveny v EUR, jaký kurs má členská entita, potažmo nejvyšší mateřská entita v ČR použít k přepočtu rozdílu pro posouzení podstatného narušení hospodářské soutěže?

*Tato připomínka je zásadní.*

### **10) K §24**

Prosíme o vysvětlení, zda výsledky stálé provozovny podle § 5 písmena e) bodu 4, považující se dle § 24 odst. 4 za entitu, která nemá místo výskytu v žádném státě, buď nebudou podléhat dorovnávací daní, nebo budou podléhat zdanění na úrovni zřizovatele.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **11)K § 26**

Poplatníkem přiřazované dorovnávací daně je česká členská entita.

**Připomínka:** Vyplývá z této textace zákona, že poplatníkem přiřazované dorovnávací daně je i nejvyšší mateřská entita, která je umístněná v ČR? Viz připomínka k § 5 zákona.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **12) K § 31**

12.1. Pro účely určení výše tuzemské dorovnávací daně se daně stanovené v souladu s režimem daně z příjmů ovládaných zahraničních společností, který je stanovený v právním řádu státu odlišného od České republiky, nepovažují za zahrnutou daň.

**12.1.1. Připomínka:** Rozumíme, že pokud ovládající společnost odvede daň za českou ovládanou společností, potom se takto odvedená částka nepovažuje za zahrnutou daň. Jinými slovy bez ohledu na dodanění v zahraničí, v rámci tuzemské dorovnávací daně dojde k dalšímu zdanění v ČR, a to do výše minimálního zdanění. Z důvodové zprávy dále plyne, že s uvedeným opatřením souvisí možnost české ovládající společnosti snížit CFC daň stanovenou v České republice o kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň stanovenou v jiném členském státě EU nebo jurisdikci třetí země. V této souvislosti se domníváme, že je třeba legislativní úpravy i § 38fa ZDP v tomto ohledu.

*Tato připomínka je zásadní.*

12.2. Důvodová zpráva dále stanoví, že ani CFC daň odvedená českou členskou entitou, která je v pozici ovládající společnosti dle § 38fa ZDP se nepovažuje za zahrnovanou daň pro účely tuzemské dorovnávací daně. S tím, že se zahrnovaná daň očistí v poměru mimoúčetního zvýšení základu daně ve vztahu k příjmům plynoucím z

konkrétní ovládané zahraniční společnosti a celkového základu daně ovládající společnosti.

**12.2.1. Připomínka:** Pro právní jistotu poplatníků doporučujeme zpřesnit poměr výpočtu nezahrnované CFC daně u ovládající společnosti podle § 38fa ZDP:

Mimoučetní zvýšení základu daně ve vztahu ke konkrétní CFC společnosti (součást ř. 63 DAP)

----- x daň po zápočtu daně (ř. 330 DAP)

Základ daně před uplatněním položek snižujících základ daně a odčitatelných od základu daně (ř. 220 DAP)

*Tato připomínka je zásadní.*

### 13) K § 33

Částka přiřazované dorovnávací daně podle pravidla pro zahrnutí zisku se u poplatníka podléhajícího pravidlu pro zahrnutí zisku vypočítá podle vzorce D1 plus D2, kde D2 se rovná dílčí dorovnávací daně tohoto poplatníka, pokud se Česká republika pro účely dorovnávací daně tohoto poplatníka považuje za stát s nízkým zdaněním.

**Připomínka:** Z našeho chápání systematiky zákona bude D2, díky existenci tuzemské dorovnávací daně, vždy rovna nule. Navrhujeme tuto logiku zmínit v důvodové zprávě.

*Tato připomínka je zásadní.*

### 14) K § 34 – 36

Zákon definuje jednotlivé typy mateřských společností s tím, že jejich základním definičním znakem je to, že podléhají pravidlu pro zahrnutí zisku v různých situacích.

**Připomínka:** Pro naplnění podmínky, že konkrétní entita „podléhá pravidlu“ je otázkou, zda postačí, že konkrétní stát takové pravidlo zavedl, nebo zda daná společnost povinnosti vyplývající z tohoto pravidla skutečně splní. Viz také předchozí připomínky k § 2-4 výše.

Vzhledem k tomu, že toto je výkladová otázka týkající se několika ustanovení zákona a jedná se o systémovou otázku, navrhujeme do obecné části důvodové zprávy doplnit, že poplatník dorovnávací daně nemusí prokazovat a prověřovat splnění povinností jednotlivých členských entit vyplývajících z dorovnávací daně v jejich státech, ale že je možné vycházet ze seznamů OECD, které určí jurisdikce, které zavedly kvalifikovaná pravidla. Pokud se bude členská entita nacházet ve státě, který zavedl pravidla dorovnávací daně, která budou považována za kvalifikovaná, potom budou podmínky českého zákona v otázce „podléhá pravidlu“ považovány za splněné. Tento přístup podle našeho názoru odpovídá základním zásadám správy daně, kdy správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je zatěžují přiměřeným způsobem.

*Tato připomínka je zásadní.*

## 15) K § 36

Částečně vlastněná mateřská entita podléhá pravidlu pro zahrnutí zisku pouze pokud *„nejsou všechny vlastnické podíly této mateřské entity přímo či nepřímo drženy jinou částečně vlastněnou mateřskou entitou, která za dané zdaňovací období podléhá kvalifikovanému pravidlu pro zahrnutí zisku.“*

**Připomínka:** Z této definice chápeme, že pokud je ve skupině vícero částečně vlastněných mateřských entit, potom dorovnávací daň odvádí ta, která je v hierarchii nejvýše. Pokud je naše chápání správné, potom pro vyšší srozumitelnost textu navrhuje například následující úpravu: *„není zcela přímo či nepřímo držena jinou částečně vlastněnou mateřskou entitou, která za dané zdaňovací období podléhá kvalifikovanému pravidlu pro zahrnutí zisku.“*

*Tato připomínka je zásadní.*

## 16) K § 45

§ 45 odst. 2. a následující upravují situace, kdy není možné stanovit kvalifikovaný zisk nebo kvalifikovanou ztrátu standardním způsobem na základně finančních výkazů připravených pro konsolidaci.

**Připomínka:** Jelikož důvodová zpráva tuto část zákona podrobněji nevysvětluje, doporučujeme doplnit tuto část důvodové zprávy včetně vysvětlení, zda bude možné kombinovat použití různých účetních standardů u entit v rámci jedné jurisdikce (např. v situaci, kdy některé společnosti nepodléhají konsolidaci z důvodu nízké významnosti).

*Tato připomínka je zásadní.*

## 17) K § 46

17.1. § 46 písm. a) bod 1 definuje čistý daňový náklad.

**17.1.1. Připomínka:** Do důvodové zprávy bychom doporučovali zmínit, že tyto položky zahrnují i daně účtované např. jako snížení nákladů, výnos či snížení výnosu. Smyslem ustanovení by mělo být podchycení daně zahrnované do výsledku hospodaření bez ohledu na formu účetního zachycení.

*Tato připomínka je zásadní.*

17.2. Ustanovení § 46 písm. f) definuje asymetrické kurzové zisky a ztráty.

**17.2.1. Připomínka:** Navrhujeme doplnit vysvětlení v důvodové zprávě, zda a v jakých situacích mohou tyto asymetrické kurzové rozdíly vznikat, a to jak z pohledu tuzemské dorovnávací daně, tak i z pohledu přiřazované dorovnávací daně.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **18) K § 46 odst. 1 písm. b), c) a d)**

Navrhujeme o doplnění textace kritéria nebo vysvětlení v důvodové zprávě, které by vysvětlilo, k jakému dni stanovit hodnotu portfoliové investice z pohledu stanovení vyloučeného zisku a vyloučeného kapitálového zisku (ztráty), a to zejména v případech účtování o oceňovacích rozdílech, kdy v praxi nedochází k převodu investice ani k výplatě podílů na zisku. V průběhu držby podílu se hodnoty podílu na zisku pro účely stanovení portfoliové investice může měnit (z pohledu 10% hranice). Rozumíme však, že bude rozhodovat vždy hodnoty podílu na zisku (z pohledu 10% hranice) stanovená k datu výplaty podílu na zisku nebo zcizení investice.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **19) K § 50**

Navrhujeme uvedení příkladů vyloučeného vnitroskupinového financování do důvodové zprávy. Zároveň si dovoluujeme upozornit, že text důvodové zprávy odkazuje na vymezení vnitroskupinového v ustanovení § 48 písm. n), které však návrh zákona neobsahuje.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **20) K § 57**

Uvedené ustanovení poskytuje podávající členské entitě možnost rozhodnout použít konsolidovaného účetního řešení na transakce mezi jednotlivými členskými entitami stejné skupiny se sídlem ve stejném státě.

**Připomínka:** Navrhujeme vyjasnit, jakým způsobem postupovat, pokud v daném státě skupina využívá daňové konsolidace (v některých zemích funguje např. tzv. zjednodušená daňová konsolidace na bázi sdílení daňových ztrát apod).

*Tato připomínka je zásadní.*

### **21) K § 61**

Navrhujeme doplnit explicitní textaci do důvodové zprávy, že daň z neočekávaných zisků je zahrnutou daní dle tohoto zákona. Zároveň žádáme o vyjádření dopadů odvodu z nadměrného příjmu do kalkulace vnitrostátní dorovnávací daně.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **22) K § 64**

§ 64 definuje úpravu daňového nákladu, nedojde-li k jeho zaplacení či odúčtování (stornování) do pěti let. § 64 odst. 5 upravuje výjimky z tohoto pravidla.

**Připomínka:** Navrhujeme vysvětlit v důvodové zprávě, v jakých situacích bude možnost výjimku uplatnit, a to především ve vztahu k § 64 odst. 5 písm. e), které

vymezuje účtování reálné hodnoty nerealizovaných čistých zisků (např. zda lze tuto výjimku použít i pro případy, kdy se nemovitosti podle standardu použitého pro konsolidaci přeceňují na reálnou hodnotu).

*Tato připomínka je zásadní.*

### **23) K § 84 – 87**

Předpokládáme, že uvedená ustanovení budou do návrhu zákona doplněna (jak je avizováno) a v případě, že tomu tak do okamžiku hlasování o zákonu nebude, že budou z návrhu vypuštěna a následující části budou přečíslovány.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **24) K §105**

Entity, které se s účinností zákona stanou poplatníky k dorovnávací dani, musejí dle §105 podat přihlášku k registraci k dorovnávací dani nejpozději do 15 dnů ode dne, kdy se stali poplatníkem této daně).

**Připomínka:** Navrhujeme doplnit do návrhu zákona ustanovení, případně učinit takové opatření, které by dalo možnost registrace / oznámení poplatníků k dani ještě před účinností tohoto zákona, aby nemuselo být vše činěno na začátku ledna 2024 v rámci stanoveného období 15 dní.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **25) K § 106, § 108**

Návrh vylučuje možnost žádat o prodloužení lhůty pro podání informačního přehledu k tuzemské dorovnávací dani a daňového přiznání k tuzemské dorovnávací dani. Tato lhůta činí 10 měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Tato lhůta se bude vztahovat i na poplatníky, kteří mají na základě pravidel daňového řádu možnost žádat o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob tak, že efektivně činí lhůta až na 9, resp. 10 měsíců od konce zdaňovacího období. Pro tyto subjekty lhůta pro podání informačního přehledu a daňového přiznání k tuzemské dorovnávací dani neposkytuje dostatečný prostor pro zpracování těchto tvrzení.

**Připomínka:** Navrhujeme umožnit prodloužení lhůty pro podání informačního přehledu k tuzemské dorovnávací dani a daňového přiznání k tuzemské dorovnávací dani na základě žádosti alespoň pro subjekty, kterým bude povoleno prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za dané období.

*Tato připomínka je zásadní.*

## 26) K § 110

Návrh je postaven na konceptu samovyměření daně. Tento procesní konstrukt v daňovém řádu nijak upraven není a ostatní daňové povinnosti nejsou na tomto principu stanovovány.

**Připomínka:** Nepovažujeme za koncepční mít pro oblast dorovnávacích daní jiný koncept stanovení daně než ve zbytku daňového práva. Doporučovali bychom proto tuto problematiku zachovat jednotně a nezavádět samovyměření pouze pro jedinou daň. Domníváme se, že vybrané otázky (např. samovyměření daně ve výši nula, není-li podáno daňové přiznání), lze řešit i za použití stávajících institutů (např. inspirací z oblasti DPH, kde rovněž některé subjekty nemají povinnosti podávat tzv. nulové přiznání).

*Tato připomínka je zásadní.*

## 27) K §113

Ustanovení §113 odst. 1 návrhu zákona o dorovnávacích daní stanovuje: „Dorovnávací daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která počne běžet dnem splatnosti této daně a skončí uplynutím 4 zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve které se tato daň stala splatnou.“

**Připomínka:** Z obecného znění „dorovnávací daň“ dle §2 odst. 1 návrhu zákona rozumíme, že tato lhůta je vztažena jak na přiřazovanou dorovnávací daň, tak vnitrostátní dorovnávací daň. Důvodová zpráva v rámci tohoto paragrafu však pojednává vysloveně o této lhůtě ve vztahu k vnitrostátní dorovnávací dani. Navrhujeme upřesnění v rámci důvodové zprávy, z kterého by byl tento fakt zřejmý. Pokud by lhůta pro stanovení daně pro přiznanou dorovnávací daň byla odlišná od lhůty pro vnitrostátní dorovnávací daň, žádáme rovněž o upřesnění.

*Tato připomínka je zásadní.*

## 28) K § 120

Pro přepočítání cizí měny na českou měnu se pro účely dorovnávací daně použije způsob určení kurzu podle zákona upravujícího daně z příjmů a pro přepočítání české nebo cizí měny na euro se pro účely dorovnávací daně použije obdobně způsob určení kurzu podle zákona upravujícího daně z příjmů. Při tom se použijí kurzy vyhlášené Evropskou centrální bankou.

**Připomínka:** Dle § 38 ZDP se použijí kurzy devízového trhu vyhlášené Českou národní bankou uplatňované v účetnictví, nikoliv kurzy vyhlášené Evropskou centrální bankou. Doporučujeme upřesnit textaci / blíže specifikovat, jaký kurz se použije při propočtu dorovnávací daně (např. jak je v detailu popsáno v dokumentu „Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)“ – sekce 1.1.2).

Stanovený způsob přepočtu prahových hodnot je ve vztahu k limitu obratu pro kvalifikaci skupiny jako velké nadnárodní skupiny není v souladu s doporučeními OECD. Pravidla OECD (viz Administrative Guidance čl. 1.1.3 bod 10<sup>2</sup>) vyžadují, aby přepočet prahové hodnoty v EUR na lokální měnu probíhal dle průměrných prosincových kurzů Evropské centrální banky za předchozí rok (tj. pro rok 2024 by se limit 750 mil. EUR měl přepočítávat průměrným kurzem Evropské centrální banky za prosinec 2023). Současný § 120 návrhu zákona tomuto pravidlu neodpovídá. Pravidla OECD výslovně zmiňují situace, kdy je limit v implementační legislativě vyjádřen v lokální měně, nicméně domníváme se, že pro zachování konzistentnosti by bylo vhodné zachovat stejný přístup napříč možnými situacemi. Doporučujeme změnit konstrukci § 120 tak, aby odpovídala požadavkům OECD.

*Tato připomínka je zásadní.*

### **29) K § 135 a násl. – dočasná pravidla bezpečného přístavu**

Dočasná pravidla bezpečného přístavu jsou postavená na zprávě podle zemí (country-by-country reporting), fakticky je tedy nebudou moct použít velké vnitrostátní skupiny. Navrhujeme zvážit a zahrnout dočasná zjednodušení i pro velké vnitrostátní skupiny (např. zjednodušený ETR test na úrovni konsolidovaných výkazů či jinou obdobnou metodou).

*Tato připomínka je zásadní.*

**Připomínky zpracovala:** Tereza Petrášová, vedoucí sekce mezinárodního zdanění a clo

**Připomínky zaslali:** Václav Baňka, člen sekce pro otázky profese daňového poradce; Jana Fuksová, člen sekce mezinárodního zdanění a clo; Jan Hájek, člen sekce mezinárodního zdanění a clo; Simona Chlebcová, daňová poradkyně; Iveta Košťálová, daňová poradkyně; Vít Martinovský, vedoucí diskusní skupiny korporátních daňových poradců; Michal Malina, daňový poradce; Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR a vedoucí sekce DPPO; Tereza Petrášová, vedoucí sekce mezinárodního zdanění a clo; Luděk Vacík, člen sekce mezinárodního zdanění a clo; Marie Velflová, člen sekce DPPO

---

<sup>2</sup> [Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\) \(oecd.org\)](https://www.oecd.org/tax/challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-administrative-guidance-on-the-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two/)