



# bulletin

4 / 2020

## předmluva

doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 2

**Rozhovor s prof. Ing. Janem Pavlem, Ph.D.** \_\_\_\_\_ 3

## aktuální vývoj a trendy v EU a OECD

### Trendy ve zdanění vyspělých zemí

doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D., prof. Ing. Květa Kubátová, CSc. \_\_\_\_\_ 5

### Ne jablko, ale koláč: kdo získá největší kus?

Ing. Martin Jareš, Ph.D., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 13

### Hybridní nesoulady v kontextu zákona o daních z příjmů

Ing. Monika Bušovská, Ph.D. \_\_\_\_\_ 18

### Praktický pohled (daňového poradce) na vybrané aspekty implementace tzv. směrnice DAC6 v ČR a v zahraničí

Ing. Mgr. Tereza Petrášová, Mgr. Catherine Slavičková \_\_\_\_\_ 23

### „Lockdown“, covid-19 a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. \_\_\_\_\_ 30

### Efektivita systému DPH

Ing. Hana Zídková, Ph.D. \_\_\_\_\_ 35

## ostatní

### Nové bilanční testy pro rozdělení zisku

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. \_\_\_\_\_ 39

### Pravidla pro vysílání pracovníků na služební cesty v rámci EU/EHP

Ing. Ditta Hlaváčková, MBA \_\_\_\_\_ 46

### Řetězení přeměn

Ing. et Ing. Jáchym Lukeš \_\_\_\_\_ 51

**Tematický obsah Bulletinu KDP ČR – ročník 2020** \_\_\_\_\_ 55



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

v době přípravy tohoto čísla Bulletinu jsme všichni omezili osobní kontakty na minimum. A zatímco většina osobních setkání odpadla, s pomocí moderních technologií jsme si určitým způsobem blíže než kdy dřív. Semináře, konference, výuka, lekce jógy nebo hraní na housle jsou nyní otázkou jednoho kliknutí na počítači, bez ohledu na to, zda jsou v Praze, Brně, Vídní nebo Londýně. S novou situací se sžíváme, získáváme zkušenosti, učíme se novým dovednostem v rámci online komunikace a svět se tím ještě více propojuje.

Celosvětově se tak čím dál víc prohlubuje i digitalizace ekonomiky. Právě zdanění digitální ekonomiky je v poslední době velkým tématem mezinárodního zdanění, jehož současné principy nejsou na takové fungování ekonomiky připravené. Státy jen těžko hledají shodu na nových pravidlech, která by lépe odpovídala současnému nastavení celosvětové ekonomiky. A přitom jsou pod stále větším tlakem zajištění dostatečné výše daňových výnosů. Na mezinárodní daňové scéně je tedy stále živo.

Proto po nějaké době znovu otevíráme v rámci hlavního tématu různé otázky mezinárodního zdanění, včetně trendů zdanění ve vyspělých ekonomikách.

Téma zahajujeme rozhovorem s prof. Janem Pavlem, který se vedle jiných témat v rámci svého výzkumu věnuje i otázkám agresivního daňového plánování nadnárodních společností.

Do trendů daňových politik zemí OECD dávají nahlédnout v prvním článku Leoš Vitek a prof. Květa Kubátová. Autoři uvádí faktory ovlivňující vývoj daňových systémů a poskytnou zajímavé srovnání daňových systémů zemí OECD za více než 50 let.

Následují tři články, které se věnují otázkám agresivního daňového plánování a boje proti němu. V prvním z těchto

článků se společně s Martinem Jarešem věnujeme zdanění digitálních nadnárodních společností, vracíme se ke kauze Apple, která již má za sebou rozhodnutí Tribunálu Soudního dvora Evropské unie, a díváme se i na možnosti zdanění digitálních společností v budoucnu. Monika Bušovská se pak zabývá implementací úpravy tzv. hybridních nesouladů, tedy dílčím instrumentem zabraňujícím agresivnímu daňovému plánování, v českém zákoně o daních z příjmů. Tereza Petrášová a Catharine Slavíčková představí některé aspekty implementace evropské směrnice DAC6, která v rámci spolupráce při správě daní zavádí novou povinnost zprostředkovatelů či uživatelů přeshraničního uspořádání oznamovat tato uspořádání finančním úřadům.

Současná omezení související s pandemií nemoci covid-19 často ovlivňují místo výkonu činnosti zaměstnanců a řídících pracovníků společností. To má dopady i při aplikaci příslušných smluv o zamezení dvojímu zdanění. Jiří Kostohryz se zamýšlí nad tím, zda je pro státy možné principy dané smlouvami o zamezení dvojímu zdanění v těchto případech neaplikovat.

Hanka Zídková připravila článek k efektivitě výběru daně z přidané hodnoty, která je významným příjmem veřejných rozpočtů států Evropské unie, a jejímu výběru je proto dlouhodobě věnována značná pozornost.

Do rubriky ostatní pak zařazujeme článek Jany Skálové na téma nových bilančních testů pro rozdělení zisku po novele zákona o obchodních korporacích, článek Ditty Hlaváčkové o pravidlech pro vysílání pracovníků na služební cesty v rámci EU/EHP a článek Jáchyma Lukeše na téma tzv. řetězení přeměn.

Přeji vám příjemné čtení a s koncem roku dostatek prostoru naplněného klidem a radostí v kruhu vašich nejbližších.

Jana Tepperová  
daňová poradkyně č. 3885, členka redakční rady

# Rozhovor s prof. Ing. Janem Pavlem, Ph.D.

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

PROF. ING. JAN PAVEL, PH.D. (\* 1978)

Jan Pavel je respektovanou osobností akademické sféry. Ve své pedagogické činnosti se dlouhodobě věnuje zejména veřejným financím, teorii rozpočtové a fiskální politiky i problematice efektivnosti fungování veřejného sektoru. V letech 2003 až 2006 pracoval na Ministerstvu financí České republiky. Od roku 2005 působí na Vysoké škole ekonomické v Praze na katedře veřejných financí. Je autorem či spoluautorem řady publikací, výzkumných studií či odborných článků, a to jak v Česku, tak v zahraničí. Profesorem se stal v roce 2015. V lednu 2018 jej Poslanecká sněmovna zvolila do Národní rozpočtové rady na návrh České národní banky na dvouleté funkční období. Po jeho vypršení byl Jan Pavel na návrh centrální banky zvolen Poslaneckou sněmovnou do funkce znovu. Jeho mandát je tentokrát šestiletý a byl zahájen v lednu 2020.

■ **Od roku 2018 jsi členem Národní rozpočtové rady, která každoročně vydává hodnotící zprávu o stavu veřejných financí. V jakém stavu tedy podle tebe obecně české veřejné finance jsou?**

České veřejné finance patří v mezinárodním srovnání k těm lepším. Do současné krize jsme vstupovali s poměrně nízkým veřejným dluhem (30 % HDP). Bohužel jsme během let 2017 až 2019 prohospodařili velmi komfortní pozici z hlediska salda hospodaření a došlo k jeho zhoršení ve strukturálním pojetí z 1% přebytku v roce 2016 na 1,1% deficit v roce 2019. Vláda v těchto letech realizovala fiskálně expanzivní politiku, což však nebylo vzhledem k probíhající konjunktuře ekonomicky racionální.

Dlouhodobou slabinou našich veřejných financí je však nepřipravenost na demografickou změnu, která na nás začne doléhat po roce 2030. Její podstatou je nárůst podílu osob v důchodovém věku na celkové populaci, což bude významně zvyšovat výdaje na starobní důchody, zdravotnictví a dlouhodobou péči. Naše projekce ukazují, že pokud nedojde ke změnám v nastavení daňových a dávkových politik, tak by kolem roku 2060 jen deficit důchodového pojištění dosáhl hodnoty 4,5 % HDP. Bohužel upravit nastavení daní a dávek tak, aby byly veřejné finance na tuto změnu připraveny a zároveň aby bylo možné zajistit rozumné důchody i budoucím generacím, vyžaduje odvahu k nepopulárním opatřením a té se zatím nedostává.



■ **Jak hodnotíš přístup k tvorbě rozpočtu v současné bezprecedentní době, tedy v období protiepidemických opatření?**

Příchod pandemie a související restriktivní opatření zasáhly ekonomiku České republiky velice tvrdě a je zřejmé, že podstatné uvolnění fiskální politiky bylo potřebné. Výrazným rozdílem oproti minulé krizi je však situace na kapitálovém trhu – dnes není pro státy problém zajistit si financování deficitu za velmi výhodných podmínek. I přesto je ale nutné, aby měla schvalovaná opatření logiku a buď cílila na stabilizaci sociální situace domácností zasažených koronavirovou krizí, nebo vedla k efektivní stimulaci agregátní poptávky. Některá z přijímaných opatření však, dle mého názoru, toto nesplňují a mají spíše účelový charakter. Typickým příkladem je projednávané zrušení zdaňování superhrubé mzdy při zachování sazby 15 %. Při výpadku v rozsahu téměř 90 mld. Kč budou dopady na agregátní poptávku omezené, neboť dojde dominantně ke zvýšení příjmů vyšších příjmových skupin, u kterých nelze předpokládat významnější navýšení spotřebních výdajů. V této souvislosti je také nutné připomenout, že česká daň z příjmů je v mezinárodním srovnání velmi nízká. To na druhou stranu rozhodně nelze říct o zákonném pojistném. Pokud bychom tedy chtěli snižovat daňové zatížení práce, pak by bylo vhodné se zaměřit právě na pojistné, a nikoliv na daň z příjmů fyzických osob.

Dalším problémem je také absence strategie, jak se z vysokých deficitů dostat. Zatím se ve vládních dokumentech dočteme, že fiskální konsolidace bude realizována tempem 0,5 % HDP ročně. Pokud by však byl schválen aktuální návrh státního rozpočtu na rok 2021 s deficitem 320 mld. Kč a k tomu ještě výše uvedená úprava daně z příjmů fyzických osob, pak by to znamenalo, že se k rozumné úrovni deficitů dostaneme až kolem roku 2031. Naše výpočty ale ukazují, že už kolem roku 2026 by došlo k nárazu na tzv. dluhovou brzdu, která je stanovena jako podíl veřejného dluhu na HDP ve výši 55 %.

■ **Jsi uznávaným odborníkem na veřejné zakázky. Na jaké investice by vláda neměla zapomínat ani v současné nelehké době?**

Výdaje na veřejné investice představují významný stabilizátor ekonomiky, a proto by v současné situaci nemělo docházet k jejich omezování. Naopak měl by pokračovat jejich gradualistický nárůst, což by umožnilo stavebním firmám absorbovat pracovníky, kteří budou možná nuceni opustit

odvětví zasažená současnou krizí. Investiční výdaje je nutné podporovat jak na centrální úrovni, což návrh státního rozpočtu na rok 2021 splňuje, tak i na úrovni obcí a krajů. Zde může přinést významné komplikace již několikrát zmíněné snížení daně z příjmů fyzických osob, neboť by způsobilo redukcí příjmů místních samospráv o téměř 30 mld. Kč. Lze jen velmi těžko předpokládat, že obce a kraje budou schopny výpadek v takovém rozsahu pokrýt úsporami v běžných výdajích, a pravděpodobně tak dojde k redukcí jejich investičních aktivit s negativním dopadem na hospodářský růst.

■ **Ve svém výzkumu se věnuješ zajímavým daňovým tématům. Některé tvé publikace jsou zaměřeny na vliv opatření proti daňovým únikům na daňové výnosy. Jaká opatření se ukazují jako efektivní?**

V rámci analýz, které jsem prováděl s kolegy z katedry veřejných financí, bylo předmětem zkoumání DPH, daň z příjmů i zákonné pojistné. Z dosud přijatých opatření proti daňovým únikům se nám jeví jako účinné zejména kontrolní hlášení, institut nespolehlivého plátce, jakož i reverse charge na některé typy předmětů plnění. Význam elektronické evidence tržeb se ukázal jako pozitivní, avšak podstatně méně fiskálně významný.

■ **Velkým tématem je agresivní daňové plánování a přesouvání zisků nadnárodních korporací, které zkoumáš s pomocí dat o přímých zahraničních investicích. Můžeš vysvětlit, jakým způsobem je možné přesouvat zisků s pomocí makroekonomických dat odhalit?**

Jakákoliv daňová optimalizace, při které jsou použity přeshraniční platby, ovlivňuje makroekonomické údaje v platební bilanci či investiční pozici země. Pokud je nějaký stát významně využíván k agresivnímu daňovému plánování, pak se to projevuje v nadměrných hodnotách některých typů přeshraničních plateb. Typickým příkladem jsou platby

za licenční poplatky, poradenské služby či úrokové příjmy. Jeden ze směrů zkoumajících tuto problematiku data z těchto oblastí využívá a snaží se najít ekonomické a geografické faktory, které tyto toky ovlivňují. Po odfiltrování jejich vlivu je pak možné identifikovat státy, u kterých je rozsah těchto plateb nadměrný. Tento typ analýzy jsme provedli na vzorku 10 postsocialistických států. Ukázalo se, že investice v těchto státech jsou vychýleny ve prospěch některých zemí EU, které jsou zároveň charakteristické tím, že je v nich umístěno velké množství investic z jiných států. V EU se jedná zejména o Kypr, Maltu, Lucembursko a Nizozemsko. Například objem investic z Kypru v jiných státech dosahuje desetinásobku jeho HDP, zatímco v případě Německa je to jen 40 %. Navíc do výše zmíněných států přitéká také nadměrné množství úrokových plateb a plateb za licenční poplatky. Následně jsme se snažili zjistit, čím se tyto státy v daňové oblasti liší od států ostatních. Jak se ukázalo, nejsou to rozhodně statutární sazby daně, ale jiné, na první pohled méně viditelné prvky v daňovém systému, co agresivní daňové plánování usnadňuje. Typickým příkladem je existence tzv. patent boxu, tedy specifického, zpravidla významně výhodnějšího zdanění příjmů z licenčních poplatků.

Jiný makroekonomický přístup k tomuto problému pak spočívá ve výpočtu míry návratnosti přímých zahraničních investic v jednotlivých zemích podle místa zdroje investice. Obecně by všechny investice měly tihnout ke stejné míře výnosnosti. V realitě se však setkáváme s řadou odchylek, přičemž nejvýznamnější jsou tyto odchylky zpravidla u států, které jsou označovány jako daňové ráje. Míra výnosnosti přímých zahraničních investic pocházejících z těchto států je většinou nižší než ze států ostatních, což ukazuje na snahu snížit daňový základ v zemi investice, kde investor čelí vyšší daňové sazbě než v zemi sídla. Provedené analýzy ukazují, že toto je opět platné i pro některé státy EU, konkrétně pro ty, o kterých jsem již hovořil.

# Trendy ve zdanění vyspělých zemí

**doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D.**

katedra veřejných financí,  
Fakulta financí a účetnictví,  
Vysoká škola ekonomická v Praze

**prof. Ing. Květa Kubátová, CSc.**

katedra veřejných financí,  
Fakulta financí a účetnictví,  
Vysoká škola ekonomická v Praze



Daňové systémy jednotlivých zemí či daňových jurisdikcí lze popsat různými charakteristikami. Cílem tohoto článku je ukázat, jaké základní skupiny faktorů ovlivňují dlouhodobé trendy ve zdanění a jak se vyvíjejí daňové systémy vyspělých zemí (OECD) v posledních více než 50 letech. Vzhledem k rozsahu tohoto příspěvku budou prezentovány pouze základní ukazatele, jako jsou daňové kvóty či struktura daňových příjmů.<sup>1</sup>

Rozsah odborných publikací věnovaných globálním otázkám daňové politiky a trendům ve zdanění je značný. Základní přehled akademických publikací ve Web of Science ukazuje na více než 3 000 záznamů. Google Scholar eviduje téměř 450 000 výsledků.<sup>2</sup> Většina odborných článků a knih evidovaných v těchto databázích se zaměřuje na právní nebo ekonomický rozbor daňové politiky, a to včetně analýzy trendů ve zdanění (obvykle vyspělých zemí, kde je k dispozici více dat). Čtenářům tohoto časopisu je zřejmě nejbližší právně-ekonomický rozbor dílčích oblastí daňového práva a procesů spojených s výběrem daní. Pro mezinárodní srovnání a hodnocení vývoje daňových systémů se nejčastěji používají mezinárodně standardizované ukazatele (indikátory), které se postupně rozšiřují na stále větší počet zemí.

Nárůst počtu zemí, které jsou sledovány v rámci daňových statistik a daňových agend OECD, je klíčový pro celosvětový přehled o daňových politikách. I přes pokrok v pokrytí

daňových systémů méně vyspělých zemí v 21. století ale hlavní statistická data zahrnují převážně vyspělé země, tj. členy OECD<sup>3</sup> nebo EU<sup>4</sup>. Základní makroekonomické statistiky shromažďuje také MMF<sup>5</sup> a Světová banka<sup>6</sup>, částečně i OSN<sup>7</sup>. Existují rovněž i nezávislé organizace, které se věnují mezinárodní komparaci, sběru a analýze dat v oblasti daňové politiky (např. The International Centre for Tax and Development<sup>8</sup>). Výše uvedené instituce také pravidelně vydávají kvantitativní nebo kvalitativní přehledy a analýzy (papery) vývoje daňových systémů a daňových politik.

## 1 Co ovlivňuje vývoj daňových systémů?

Z logiky systému veřejných financí vyplývá, že daňový systém slouží primárně k financování definovaných veřejných výdajů. Je ovšem pravdou, že daně se často využívají i jako nástroje ovlivňování chování poplatníků „žádoucím“ směrem. Nyní ale předpokládáme, že daňové systémy se musejí přizpůsobovat zejména výdajovým požadavkům vlád, které kolísají nejen v závislosti na politickém cyklu, ale také v důsledku vnějších šoků. Následující graf ukazuje, že pokud neočekávaně nebo nadměrně vzrostou vládní výdaje (válka, finanční nebo zdravotní krize), daňové systémy nejsou schopny okamžité nebo dostatečně velké reakce (zpožděné reakce vlády, nepopulárnost zvyšování daní, nedostatečná daňová kapacita ekonomiky a podobně) a začne vznikat nebo se prohlubuje rozpočtový deficit a následně vládní dluh.

<sup>1</sup> Tento příspěvek se primárně zaměřuje na daňovou politiku vyspělých zemí, tj. členů OECD. Základní struktura vychází z logiky dat OECD a kap. 8 v Kubátová, 2018. Případné připomínky a dotazy lze adresovat na leos.vitek@vse.cz. Příspěvek vznikl s institucionální podporou IP 100040.

<sup>2</sup> Web of Science Core Collection, basic search, topic „tax policy“. Dostupné z: <https://clarivate.com/webofsciencegroup/solutions/web-of-science/> [cit. 2020-10-26]. Google Scholar, topic „tax policy“. Dostupné z: <https://scholar.google.com/> [cit. 2020-11-03].

<sup>3</sup> OECD: (i) Statistická databáze OECD OECD.Stat (část Public sector, Taxation and Market Regulation, hlavní zdroj Global Revenue Statistics Database), (ii) Revenue statistics 2019, (iii) Government at a Glance 2019, (iv) OECD Tax Database, (v) Tax Administration 2019.

<sup>4</sup> EU: (i) Databáze Eurostatu (Government revenue, expenditure and main aggregates GOV\_10A\_MAIN; Main national accounts tax aggregates gov\_10a\_taxag), (ii) Data on Taxation, (iii) Taxation trends in the European Union 2020, (iv) Tax policies in the European Union survey, 2020 survey, (v) TEDB – “Taxes in Europe” database.

<sup>5</sup> MMF: (i) IMF Data, (ii) Government Finance Statistics, (iii) Government Finance Statistics Yearbook, (iv) Fiscal Monitor Reports.

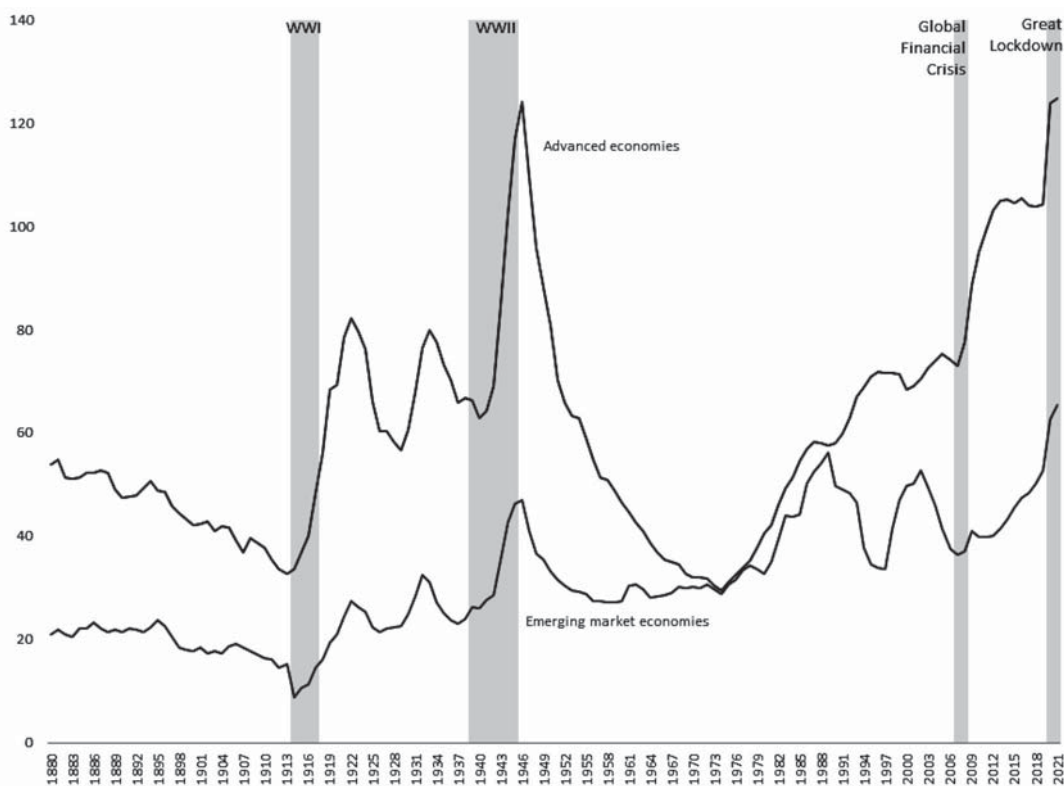
<sup>6</sup> SB: (i) Databáze Doingbusiness (DBD), (ii) Worldwide Governance Indicators (WGI), (iii) Taxes and Government revenue.

<sup>7</sup> OSN: (i) The United Nations University World Institute for Development Economics Research, Government Revenue Dataset, (ii) The United Nations Public Administration Network.

<sup>8</sup> K dostupným datům této instituce viz <https://www.ictd.ac/dataset/grd/>.



Graf 1 Veřejný dluh vyspělých a rozvíjejících se ekonomik (země sledované MMF; % HDP)



Zdroj: IMF (2020)

Je zřejmé, že daňová politika je do určité míry proticyklická, tj. nenásleduje okamžitě nebo ve stejném rozsahu zvýšení veřejných výdajů. Nárůst veřejného zadlužení vyspělých zemí v posledních deseti letech ale ukazuje na dlouhodobě neudržitelnou disproporci mezi objemem veřejných výdajů a mírou zdanění ve vyspělých ekonomikách. To signalizuje další zvyšování celkového daňového zatížení v následujících dekádách.

Vývoj zdanění lze hodnotit pomocí mnoha ukazatelů, některým z nich bude věnována pozornost v další části tohoto článku. Vždy je však nutné zohlednit, zda jde o ukazatel vhodný pro popis krátkodobého, nebo dlouhodobého vývoje daňového systému, resp. daňové politiky v daném státě.

**Krátkodobě** jsou daňové systémy ovlivňovány zejména vývojem ekonomiky a aktuálními politickými změnami, které souvisejí s vývojem volebního cyklu. Je například typické, že v období zpomalení ekonomického růstu (nebo recese) dochází k poklesu významu zdanění příjmů, které je (u zdanění firem) nejcitlivější na vývoj ekonomiky. To má za následek růst významu ostatních daní, jako je zdanění spotřeby nebo zdanění mezd.

Krátkodobě je v souvislosti s volebním cyklem vývoj daňových systémů ovlivňován také změnami vlád, resp. parlamentních většin. Obecně lze očekávat, že redistributivní (levicové) politické strany preferují posilování významu zdanění firemních zisků, vyšších příjmů a dividend. Méně redistributivní strany (liberální, pravicové) se snaží spíše posílit zdanění spotřeby a snižovat význam zdanění příjmů.

Neexistují ale jasné empirické závěry, zda pravicové vlády spíše snižují zdanění a levicové ho zvyšují.

**Dlouhodobý** vývoj zdanění ovlivňuje značné množství faktorů s obtížně měřitelnou intenzitou vlivu. Jejich vymezení je do určité míry společné vyspělým i rozvojovým zemím, je však arbitrární a u každého státu platí v jiné intenzitě. Lze je rozdělit například do následujících skupin:

#### a) Politické faktory

- Dlouhodobě zásadní vliv má převládající ideologie týkající se rozsahu vládních zásahů do ekonomiky. Ty jsou totiž často uskutečňovány pomocí daní, proto například anglosaské země s dlouhou tradicí menších zásahů vlády do ekonomiky vykazují nižší daňové kvóty (oproti zemím kontinentální Evropy nebo skandinávským státům).
- Pro omezení výkyvů daňové politiky je důležitý dlouhodobý konsensus nebo schopnost kompromisních řešení politických otázek.
- Politický systém je v každé zemi nastaven jinak, a to zejména z hlediska politických zvyklostí, volebních pravidel a vazeb mezi politickými institucemi; rovněž míra (liberální) demokracie je mezi zeměmi různá. Navíc se v čase v jednotlivých zemích tyto parametry mění. To má dopady na různé charakteristiky daňových systémů, jako je struktura daňových příjmů, míra redistribuce, rychlost a intenzita změn při daňových reformách, zapojování daňových poplatníků do diskusí o daňových změnách, struktura daňových správ a podobně.
- Zejména v Evropě je důležité i zapojení zemí do nadnárodních politických struktur. V Evropské unii jsou

poměrně silně koordinovány nebo harmonizovány některé prvky daňových systémů a jejich správ (předměty, sazby, systémy výběru), aby nedocházelo k omezování volného pohybu osob, zboží nebo kapitálu. K tomu se v posledních dekádách přidávají i další cíle koordinace, jako jsou snahy o spravedlivější distribuci výnosů ze zdanění mezi zeměmi nebo omezení daňových úniků. Ke koordinaci dochází i na úrovni OECD, což také dlouhodobě ovlivňuje vývoj daňových systémů zapojených zemí, zejména v oblasti daňových správ a zdanění příjmů (výměna informací, smlouvy o zamezení dvojímu zdanění).

- Do určité míry lze za politický faktor považovat i kvalitu vládnutí v dané zemi. Otevřenost vlád, zapojování občanů do rozhodování, transparentnost, míra korupce, efektivnost práce politiků a úředníků – to všechno jsou faktory, které ovlivňují kvalitu vládnutí a mají dlouhodobé dopady i na systémy zdanění a jejich administraci.

#### b) Ekonomické faktory

- Ekonomická úroveň států (např. rozvojové vs. vyspělé země) významným způsobem ovlivňuje strukturu daní a jejich význam pro příjmy vlády. Rozvojové země se nemohou z různých důvodů spoléhat na příliš sofistikované daně, jako jsou daň z přidané hodnoty nebo moderní daň z příjmů. Proto ve struktuře jejich příjmů hrají větší roli daně uvalené na využití přírodních zdrojů nebo na zisky z nich. Platí také, že ve struktuře ekonomiky vyspělých zemí hrají důležitější roli služby (terciární sektor). Menší význam služeb v ekonomice rozvojových zemí způsobuje, že se spoléhají více na zdanění primárního a sekundárního sektoru (těžba, zemědělství, průmysl). Rovněž menší rozsah tržních transakcí v rozvojových zemích může mít dopady na konstrukci základu daní (hodnotové vs. jednotkové základy).
- Přírodní zdroje a poloha dané země ovlivňují strukturu ekonomiky a následně i podobu daňového systému. Země bohaté na přírodní zdroje často akcentují selektivní spotřební daně nebo cla na těžbu či vývoz surovin (Rusko, země Blízkého východu, některé africké země), a nemusí se proto tolik spoléhat na zdanění příjmů nebo všeobecné spotřební daně. Rovněž poloha země (vnitrozemské vs. přímořské státy) hraje svou roli, např. z hlediska struktury dopravy nebo možností daňových úniků.
- Míra zapojení do mezinárodních trhů zboží, služeb nebo kapitálu má z daňového pohledu vliv na možnosti mezinárodní daňové optimalizace a její následné kontroly. To je umocňováno narůstajícím podílem služeb v mezinárodních transakcích, což znesnadňuje kontrolu reálných procesů pro stanovení základu daní. Daně s mobilními předměty (zejména zdanění výnosů z kapitálu, specifických služeb a zaměstnanců s vysokými příjmy), technologické změny a obtížná kontrola reálnosti ekonomických procesů na jedné straně umožňují mezinárodní daňové plánování, na straně druhé zvyšují tlak na mezinárodní daňovou koordinaci. To se následně promítá i do nastavení daňových systémů s cílem udržet mezinárodní daňovou konkurenci na „rozumné“ úrovni a zabránit destruktivní erozi mobilních základů daní (tzv. race to the bottom).
- Vliv na strukturu zdanění má v neposlední řadě i dlouhodobý vývoj na trhu práce. Země s tradičně vysokým podílem stínových aktivit (práce na černo, neformální

práce) jsou často nuceny k přesunu struktury zdanění směrem ke spotřebě nebo majetku, protože ze zdanění práce nejsou schopny generovat dostatečné daňové příjmy. Rovněž země s chronicky vysokou nezaměstnaností (nebo z jiných důvodů nízkou mírou ekonomicky aktivních osob) nemohou získat dostatečné zdroje z osobních důchodových daní nebo příspěvků na sociální zabezpečení, a musejí se proto spoléhat na jiné daňové kanály.

#### c) Společensko-kulturní faktory

- Daňový systém je zasazen do dlouhodobého společenského vývoje v dané zemi. Země se silnou tradicí tržní ekonomiky (zejména anglosaské státy) obvykle ve své struktuře daňových příjmů kladou větší důraz na zdanění osobních příjmů a majetku. Země, které byly postiženy centrálně plánovanou ekonomikou, mají obvykle malý podíl výnosů z osobního důchodového zdanění. Země, kde je dlouhodobě narušována držba majetku například znárodněním, válečnými konflikty nebo jinými systémovými riziky, mají dlouhodobě menší schopnost tvorby aktiv, která lze zdaňovat majetkovými daněmi či zdaněním výnosů z majetku.
- Roli v dlouhodobém vývoji daňových systémů hraje náboženský život. Zejména při vzniku moderních daňových systémů se v zemích se silnou církevní a náboženskou tradicí promítala náboženská argumentace i do ideových principů zdanění (například argumentace o nižším zdanění „správné“ práce a vyšším zdanění výnosů z kapitálu – úroků, snaha o zdanění „hříšné“ spotřeby apod.).
- Moderní daňové systémy navazovaly při svém vzniku na středověké a novověké předchůdce, a tudíž se mezi sebou liší i proto, že země zahrnuté ve starověku do vlivu Římské říše byly více ovlivněny římským právem (a z něj vyplývajících doktrínami o právech panovníků). Rozvojové země byly také ovlivněny tím, z jaké kulturní oblasti pocházela jejich koloniální správa; nejzřetelněji je to vidět u bývalých kolonií britského impéria.
- Podstatné pro nastavení a vývoj daňového systému je i to, jaké ve společnosti dlouhodobě převládají názory na morálku (včetně daňové) a jakou ochotu dobrovolně plnit své daňové povinnosti poplatníci vykazují. To je ovlivněno nejen náboženskými a etickými tradicemi dané země, ale také zkušenostmi občanů s dlouhodobou efektivností státu při vynucování povinností, nastavením systému sankcí v rámci správního a trestního práva a systémem fungování policie, daňové správy a soudů v dané zemi. Existují studie (nejnověji viz např. Batrancea, 2019), které ukazují, že v zemích, kde daňoví poplatníci důvěřují vládě a věří v její schopnost vynucovat povinnosti, jsou také ochotni lépe platit daně.
- Údaje ve vyspělých i některých rozvojových zemích ukazují, že země s federativním uspořádáním mají oproti státům unitárním menší celkové daňové zatížení. Může to být způsobeno jednak nadproporčním zastoupením anglosaských federativních států (anglosaské země mají obecně nižší daňové kvóty), roli může hrát i to, že ve federativních státech je složitější prosadit změny důležitých daňových zákonů (více schvalovacích úrovní).
- Pro mezinárodní i časové komparace zdanění hraje velmi důležitou roli i tradice financování systémů sociálního zabezpečení. Kontinentální Evropa se se již téměř 150 let



orientuje na bismarckovský systém důchodového pojištění, který je dominantně založen na redistributivním prvním pilíři financování důchodů. Příspěvky do tohoto pilíře se dle mezinárodních metodik zahrnují do daňových příjmů vlád, kdežto příspěvky do druhého a dalších důchodových pilířů, které jsou významnější v anglosaských zemích, se do daňových příjmů nezahrnují. To způsobuje, že za jinak stejných podmínek jsou daňové kvóty v anglosaských zemích nižší než v kontinentální Evropě. Obdobně na výši daňových příjmů působí i financování zdravotní péče pomocí povinně smluvního pojištění například ve Švýcarsku.

#### d) Technicko-administrativní faktory

- Technologický pokrok významně změnil vnější parametry fungování daňových systémů. Je třeba si uvědomit, že v 19. století při zavádění nových osobních důchodových daní, zdanění firem a příspěvků na sociální zabezpečení byly také (přínejmenším v našem okruhu kontinentální Evropy) zaváděny nové systémy státní správy, které v některých svých organizačních parametrech přetrvávají dodnes. Technologické změny spočívající v klesajících nákladech na přepravu a logistiku a ve vývoji nových komunikačních a technologických postupů (počítače, internet, nové typy služeb) spolu s růstem objemu služeb a přeshraničních toků kapitálu (mimo jiné i v důsledku odstraňování vládních regulací) rozšiřují mezinárodní dimenzi zdaňování (národní i mezinárodní internetový obchod, softwarové přeshraniční služby, zdaňování kapitálových výnosů nerezidentů, finanční deriváty atp.). Zvyšuje se rovněž význam nadnárodních holdingů, které jsou náročnější z hlediska kontroly. To se následně promítá nejen do změny struktury daňových příjmů, ale také do nutných změn administrativních procedur při správě daní. Výsledkem je relativně rychle postupující globální

mezinárodní koordinace v oblasti výměny daňových informací mezi daňovými správami, postupné zavádění mezinárodních standardů v různých oblastech správy daní atd.

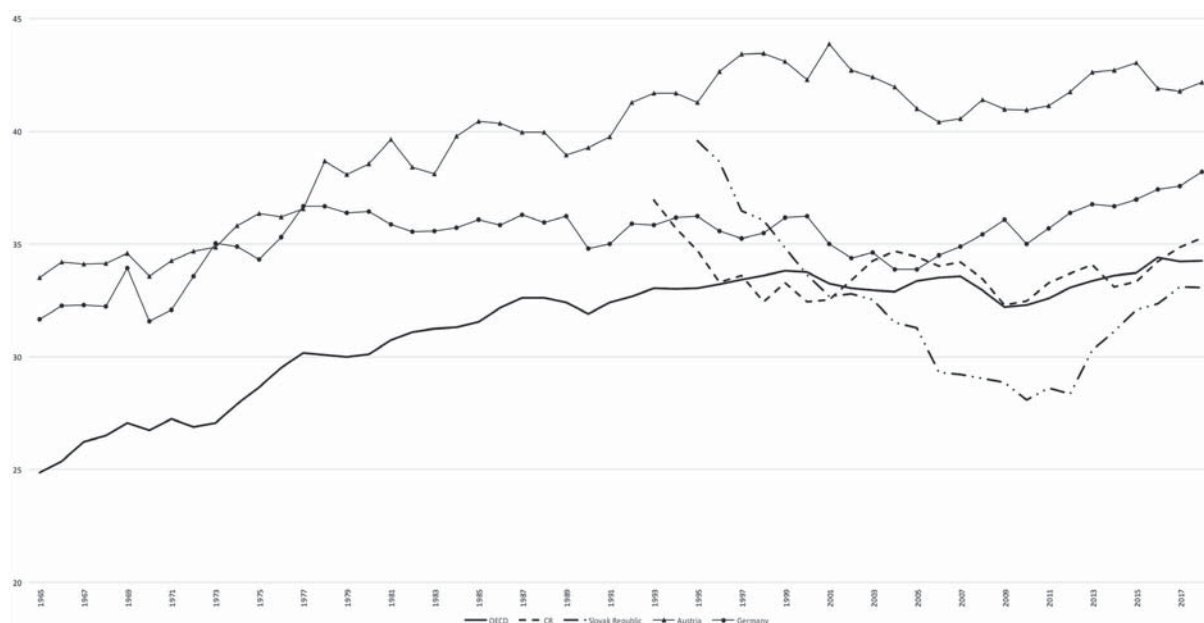
- Výše popsané technologické a administrativní změny se následně promítají i do změn v kvalitě a rozsahu vládní administrativy v oblasti daní. Kvalita daňové správy je jedním z parametrů, které mají vliv na strukturu a objem vybraných daní. V zemích, kde je efektivita vlády (včetně daňové správy) nízká, nelze efektivně zavádět administrativně komplikované daně nebo postupy. Nízká efektivita daňové správy rovněž dlouhodobě vede k poklesu dobrovolné ochoty daňových poplatníků plnit své daňové povinnosti a k vyššímu sklonu k daňovým únikům.
- Faktorem hrajícím roli je i zvyšující se podíl populace, která absolvovala vysokoškolské studium. Sofistikovanější daňoví poplatníci mohou být pro daňovou správu z hlediska kontroly náročnější.

## 2 Trendy ve zdanění ve vyspělých státech: empirický přehled

### a) Daňové kvóty

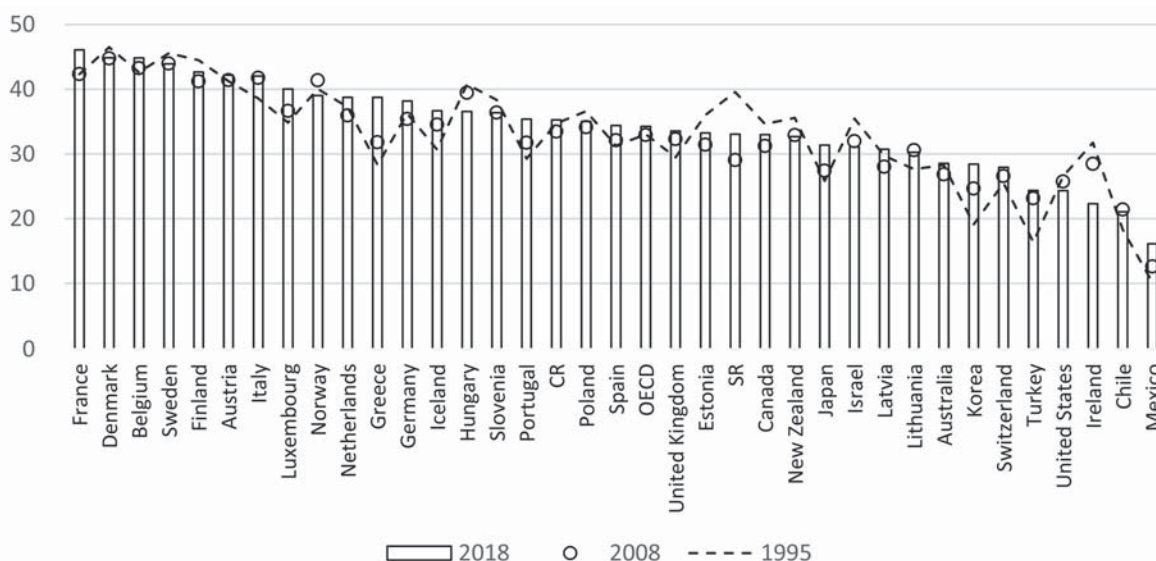
Globálním ukazatelem vývoje velikosti zdanění v dané zemi je daňová kvóta, která vyjadřuje podíl všech daňových výnosů všech vládních úrovní v dané zemi k hrubému domácímu produktu. Historické přehledy ukazují, že celková úroveň daňového zatížení se zvyšuje již od druhé poloviny 19. století. Odhadujeme, že na konci 19. století se ve vyspělých ekonomikách daňové kvóty pohybovaly kolem 10 % národního důchodu, zatímco průměrná daňová kvóta vyspělých zemí dosahuje nyní 34 %. Kolem této hodnoty se daňová kvóta pohybuje celé dvě dekády, fluktuuje ale v závislosti na vývoji ekonomického cyklu, zejména v důsledku recese po roce 2008.

Graf 2 Vývoj daňových kvót (celkové daňové příjmy jako % HDP), průměr za OECD a hodnoty za vybrané země



Zdroj: data OECD (2020), vlastní úprava

**Graf 3 Daňové kvóty v zemích OECD v letech 1995–2018 (celkové daňové příjmy jako % HDP)**



**Poznámka:** Pro státy, kde nejsou k dispozici údaje pro rok 2018, byly zde i v následujících grafech použity údaje za poslední dostupný rok (2017).

*Zdroj: data OECD (2020), vlastní zpracování*

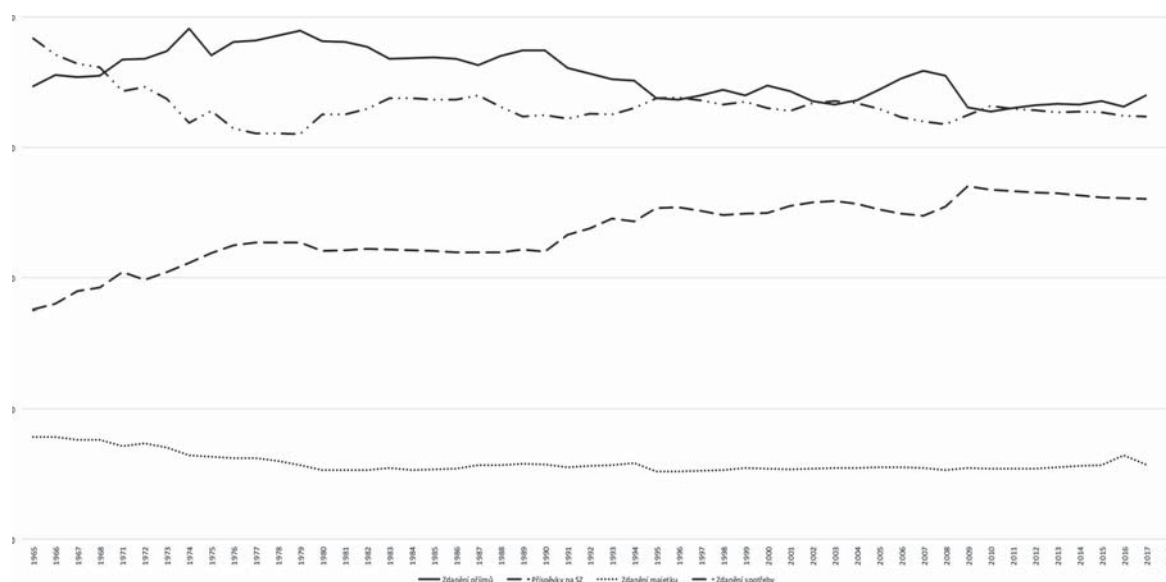
Mezi zeměmi existují v rozsahu zdanění velké rozdíly. Tradičně nejvyšší míru zdanění lze nalézt v kontinentální Evropě (Francie) nebo ve skandinávských zemích; do značné míry to souvisí s historicky vzniklými systémy sociálního zabezpečení a jejich financováním (viz výše). Na druhém konci škály jsou asijské, latinskoamerické a anglosaské státy, které své ekonomiky zdaňují dlouhodobě méně.

Česká republika se pohybuje kolem průměru zemí OECD, což znamená, že v evropském kontextu zdaňuje ekonomiku o zhruba jeden až dva procentní body (p. b.) méně, než je

průměr EU. V posledních pěti letech daňová kvóta v Česku vzrostla o více než 2 p. b., a blíží se tak ke svým nejvyšším hodnotám z období 90. let. Oproti historicky a ekonomicky nejbližším zemím (Rakousko a Německo) je ale zdanění v ČR v posledních letech stále o 7, resp. 3 p. b. nižší. Slovensko zdaňuje ekonomiku tradičně méně než ČR, nicméně mimořádný pokles zdanění z období liberálních vlád byl nahrazen rychlým růstem v posledních osmi letech.

Všechny státy (s výjimkou Irska) v posledních téměř 60 letech celkové daňové zatížení zvyšovaly. Země, které dříve patřily

**Graf 4 Struktura daňových příjmů zemí OECD (podíl na celkových daňových příjmech v %)**



*Zdroj: data OECD (2020), vlastní zpracování*

mezi méně rozvinuté a nyní konvergují k nejvyspělejšímu státům, často zvyšují daňové kvóty rychleji než ostatní. Největší změny v celkové míře zdanění v posledních dvou dekádách (od roku 1995, kdy jsou poprvé dostupná kompletní data za všechny stávající země OECD) zaznamenaly Irsko, Slovensko a Maďarsko.

#### b) Struktura daňových příjmů (daňový mix)

Struktura daňových příjmů vyspělých zemí (daňový mix) je v posledních dekádách poměrně stabilní. Hlavním zdrojem výnosů vlád je tradičně zdanění příjmů pomocí osobních a firemních daní a příspěvků na sociální zabezpečení (SZ). Tyto daňové kanály tvoří téměř dvě třetiny všech vládních příjmů. Zbytek zajišťuje zdanění spotřeby. Význam majetkových daní je malý, výnos se pohybuje kolem 5 % celkových daňových příjmů.

Dlouhodobě rostoucím zdrojem daňových příjmů jsou příspěvky na sociální zabezpečení. I když se jejich růst v posledních letech zastavil, dlouhodobě tvoří hlavní složku nárůstu daňové kvóty. Význam zdanění příjmů jednotlivců a firem oproti tomu dlouhodobě klesá. Tyto dva vzájemně se kompenzující trendy způsobují, že v posledních 40 letech je celková výše zdanění příjmů (důchodovými daněmi a příspěvky) zhruba srovnatelná (celkem cca 60 % všech daňových příjmů).

**Tabulka 1 Podíl hlavních daňových kanálů na celkových daňových příjmech v Česku (v %)**

|                                | 1993 | 2008 | 2018 | 2018 – 1993 |
|--------------------------------|------|------|------|-------------|
| Příspěvky na SZ                | 40,0 | 44,2 | 44,1 | 4,1         |
| Zdanění příjmů                 | 25,4 | 22,7 | 22,0 | -3,4        |
| Zdanění spotřeby               | 33,3 | 31,5 | 32,1 | -1,3        |
| Zdanění majetku a ostatní daně | 1,1  | 1,1  | 1,3  | 0,3         |

**Poznámka:** V tabulce nejsou uvedeny dílčí technické položky v rozsahu cca 0,5 p. b., součet tedy neodpovídá 100 %.

*Zdroj: data OECD (2020), vlastní zpracování*

Podobné trendy jsou patrné i v České republice, kde za posledních 25 let dochází k poklesu významu zdanění skrze DPFO a DPPO a roste význam povinného pojistného (tj. v terminologii národních účtů příspěvků na sociální zabezpečení). Celkem daně z příjmů a pojistné v Česku tvoří více než 65 % všech daňových výnosů centrálních i místních vlád a fondů sociálního zabezpečení.

#### c) Zdanění příjmů

Zdanění příjmů v sobě zahrnuje (bez příspěvků na SZ) tři části: zdanění osobních příjmů, zdanění firem (korporátní zdanění) a zbytek, který nelze statisticky přiřadit ani k jedné skupině. Trendy posledních téměř 60 let (měřeno podílem výnosu těchto daní k HDP) ukazují, že:

- naprostá většina původních členů OECD (92 %) zvyšuje význam zdanění příjmů, v průměru za sledované období a za celé OECD o cca 5 % HDP,
- do začátku 80. let ve všech zemích význam zdanění příjmů rostl; v 80. letech ale u téměř třetiny z nich klesl,

- od začátku 90. let 20. století je trend nejasný, polovina zemí zdanění příjmů zvyšovala,
- po výkyvu v letech 2005–2010 se jeho význam vrací na hodnoty z let 1990–2005; po velké ekonomické recesi (měřeno od r. 2014) zvýšily význam zdanění příjmů téměř tři čtvrtiny států,
- za poslední dostupný rok (2018) zvýšilo zdanění příjmů 63 % zemí OECD.

**Tabulka 2 Změny ve výnosech ze zdanění příjmů (% HDP)**

|                 | 2018-1965 | 2018-1990 | 2018-2014 |
|-----------------|-----------|-----------|-----------|
| Australia (-17) | 6,3       | 0,7       | 1,0       |
| Austria         | 3,8       | 2,3       | -0,2      |
| Belgium         | 8,1       | 1,3       | 0,4       |
| Canada          | 6,5       | -0,9      | 1,1       |
| Chile           |           | 3,6       | 1,1       |
| CR (93-)        |           | -1,6      | 0,7       |
| Denmark         | 14,3      | 0,7       | -3,8      |
| Estonia (95-)   |           | -3,3      | 0,1       |
| Finland         | 2,4       | -2,0      | -0,5      |
| France          | 6,2       | 5,0       | 0,8       |
| Germany         | 1,8       | 1,2       | 1,2       |
| Greece          | 7,4       | 3,9       | 0,4       |
| Hungary (91-)   |           | -6,0      | -0,5      |
| Iceland         | 12,8      | 9,3       | 0,9       |
| Ireland         | 3,9       | -2,1      | -1,3      |
| Israel (95-)    |           | -2,2      | 0,7       |
| Italy           | 8,6       | -0,2      | -0,9      |
| Japan           | 2,4       | -4,0      | 0,5       |
| Korea (72-)     | 5,8       | 3,5       | 2,5       |
| Latvia (95-)    |           | 0,4       | -0,5      |
| Lithuania (95-) |           | -2,7      | 0,6       |
| Luxembourg      | 6,0       | 2,0       | 2,5       |
| Mexico (80-)    | 2,9       | 3,0       | 1,5       |
| Netherlands     | 0,6       | -1,3      | 2,0       |
| New Zealand     | 3,3       | -3,4      | 1,1       |
| Norway          | 3,1       | 1,7       | -0,6      |
| Poland (91-)    |           | -0,0      | 1,1       |
| Portugal        | 6,1       | 3,2       | -0,6      |
| SR (95-)        |           | -3,1      | 0,5       |
| Slovenia (95-)  |           | 0,9       | 0,8       |
| Spain           | 6,6       | 0,4       | 0,5       |
| Sweden          | -1,5      | -4,9      | 0,9       |
| Switzerland     | 6,5       | 2,1       | 1,0       |
| Turkey          | 2,8       | 1,0       | 0,7       |
| United Kingdom  | 0,9       | -0,9      | 0,9       |
| United States   | -0,4      | -0,8      | -1,4      |

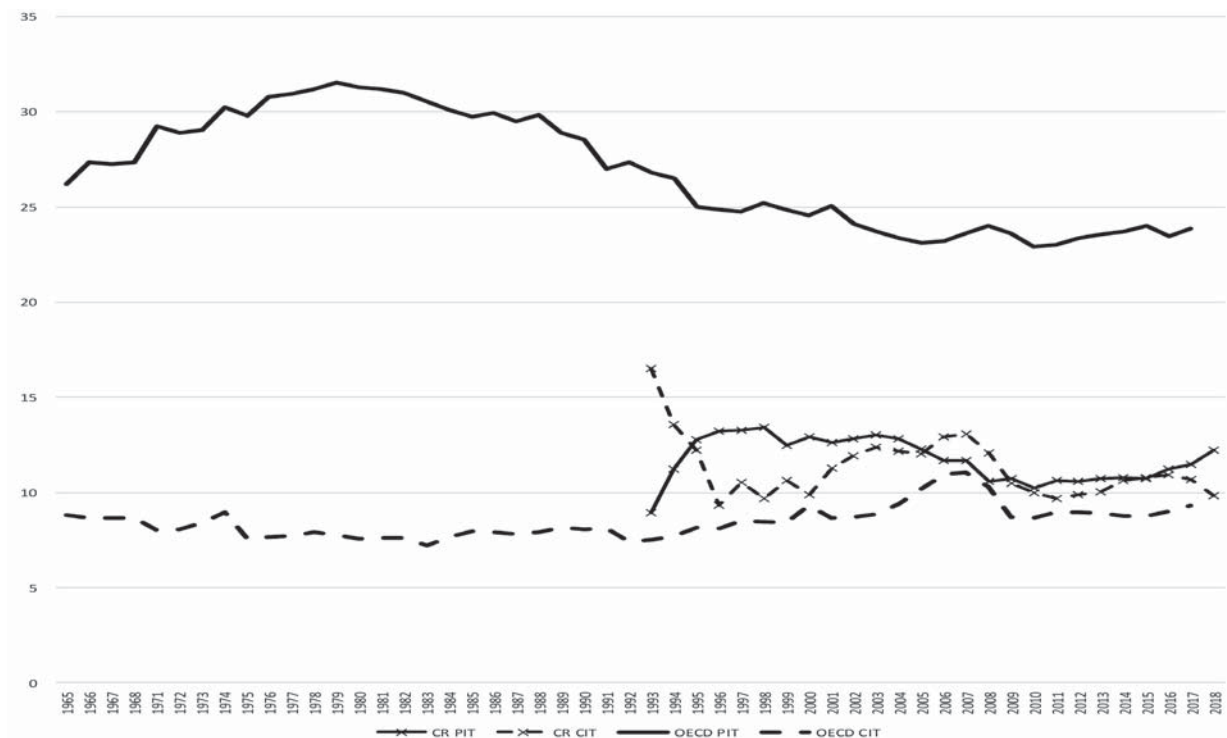
*Zdroj: data OECD (2020), vlastní zpracování*

Podrobnější pohled na strukturu zdanění příjmů ukazuje graf č. 5 na následující straně s daty pro průměrné hodnoty OECD a pro Českou republiku.

Struktura zdanění příjmů ukazuje dva dlouhodobé trendy. Prvním z nich je postupné zvyšování významu osobních důchodových daní po celé poválečné období až do konce 70. let, kdy se pod vlivem politických změn v USA a Velké Británii (R. Reagan a M. Thatcherová) a zapojování nových (chudších) států do OECD dalších 25 let význam zdanění osobních příjmů snižoval. V posledních 15 letech se pohybuje kolem 23–24 % celkových daňových příjmů. Zadruhé, firemní daně si ve vyspělých zemích drží za posledních 55 let stále stejný podíl mezi 8–9 % daňových příjmů, přičemž je zřetelná jejich větší závislost na ekonomickém cyklu.

V České republice jsou osobní důchodové daně v porovnání s vyspělými zeměmi velmi nízké (ale příspěvky na SZ velmi vysoké). Po stabilizaci nového daňového systému v roce 1995 se jejich podíl pohyboval až do roku 2008 kolem 12–13 %, poté v důsledku daňové reformy a následné recese poklesly, ale v posledních letech se vrací na svoji dlouhodobou úroveň. Podíl firemních daní je srovnatelný

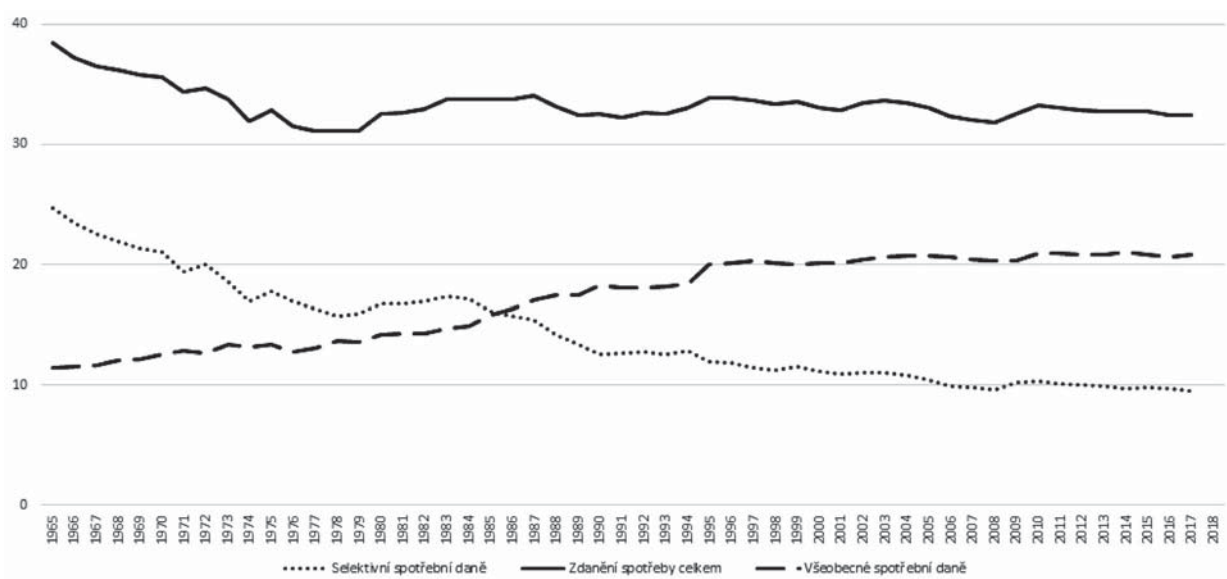
**Graf 5 Podíl výnosu osobních a firemních daní na celkových daňových příjmech (v %)**



**Poznámka:** PIT = osobní důchodové daně, CIT = daně z firemních příjmů. Výnosy nepřidělitelné k jednotlivcům či firmám se pohybují kolem 1 % daňových výnosů, přičemž od roku 1990 do současnosti klesly přibližně na polovinu (z 2,2 na 0,9 %). V ČR je tato kategorie nulová.

*Zdroj: data OECD (2020), vlastní zpracování*

**Graf 6 Změny ve struktuře zdanění spotřeby v zemích OECD (podíl daní na celkových daňových příjmech v %)**



**Poznámka:** Daně na užití zboží jsou málo významné, v průměru tvoří dvě procenta daňových příjmů. Nejvyšší podíl mají v r. 2018 v Chile (3,8%) a ve Švýcarsku (3,1 %).

*Zdroj: data OECD (2020) a vlastní zpracování*

s vyspělými zeměmi a po jejich snížení (po přechodu z centrálně plánované ekonomiky na tržní) v letech 1990–1995 se pohybuje mezi 8 a 9%.

#### d) Zdanění spotřeby

Zdanění spotřeby zahrnuje dva základní typy daní: všeobecné spotřební daně (DPH) a selektivní spotřební daně, jejichž předmětem je ve vyspělých zemích zejména zdanění pohonných hmot, tabáku a alkoholu. Tyto daně jsou uvalovány na produkci, respektive spotřebu. Význam zdanění spotřeby je od poloviny 70. let 20. století překvapivě stabilní: pohybuje se mezi 32 a 34 % celkových daňových výnosů. Podrobnější pohled na jeho strukturu však ukazuje, že dochází k výrazným vnitřním strukturálním změnám.

Výše uvedený obrázek ukazuje, že selektivní spotřební daně jsou méně významné a jsou nahrazovány všeobecnými spotřebními daněmi, tj. daní z přidané hodnoty. Tento trend souvisí s nahrazováním daní z obratu daní z přidané hodnoty v EU a dalším šířením DPH mimo Evropu. V posledních dvou dekáдах se nicméně podíl DPH stabilizuje na zhruba 20 % všech daňových příjmů.

Fiskální význam je i u všeobecných spotřebních daní velmi různorodý. Nejdůležitější změnu struktury daňových příjmů lze nalézt v Chile, které ve svém daňovém systému navázalo na komplexní reformu důchodového systému ve 20. století, výrazně posílilo zdanění spotřeby a omezilo zdanění příjmů.

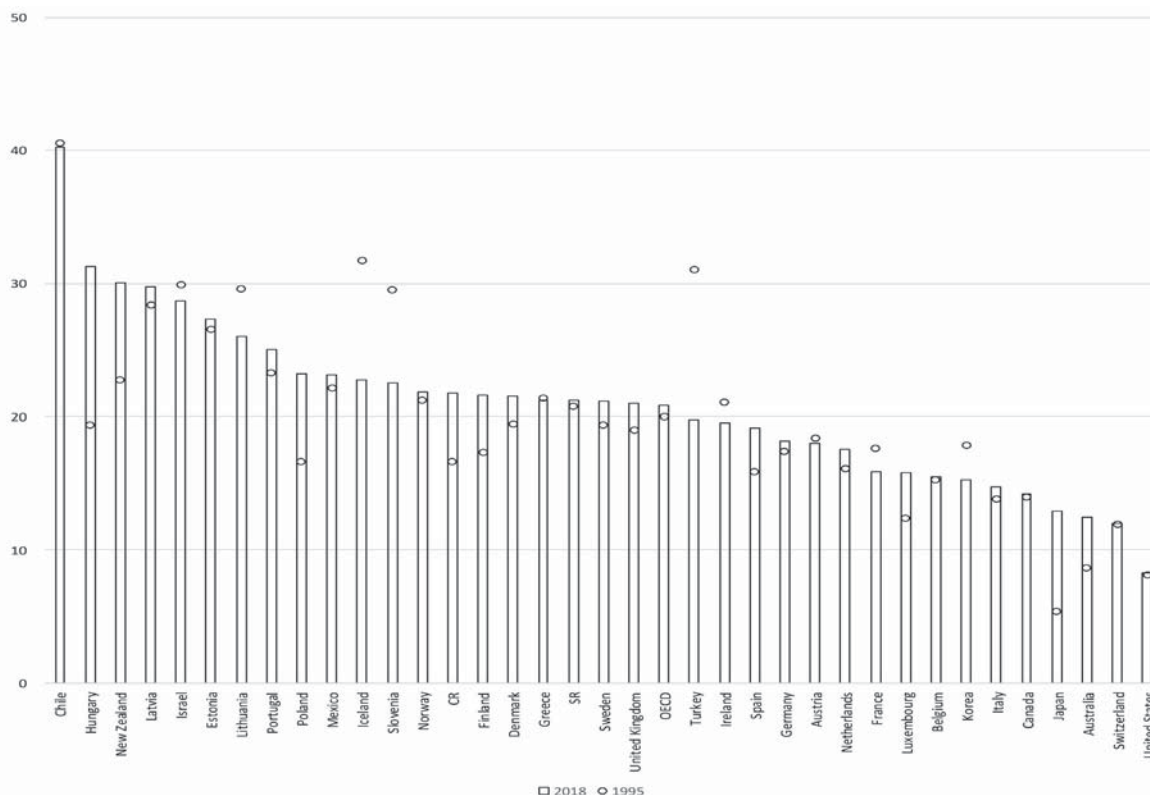
Tradičně malý význam mají naopak všeobecné prodejní daně v USA, kde nebyla zavedena daň z přidané hodnoty.

### 3 Závěr

Daňové systémy jednotlivých států jsou formovány celou plejádou faktorů, které více či méně ovlivňují jak celkový objem daní, tak i jejich strukturu. Základním trendem daňových systémů vyspělých zemí je v posledních více než 100 letech pozvolný nárůst celkového daňového zatížení. Tento proces je urychlován zejména v obdobích externích šoků (války, recese atp.), které zvyšují tlak na vládní výdaje a následně tak podněcují růst daňového zatížení. Tento jev lze pozorovat v podstatě ve všech vyspělých zemích, v některých zemích je ale intenzivnější. Lze rovněž pozorovat základní shluky států podle výše jejich daňového zatížení nebo jeho struktury (anglosaské státy, evropské kontinentální a skandinávské země, mimoevropské země).

Pokud jde o strukturu zdanění, dominantní je ve vyspělých zemích zdaňování příjmů jednotlivců a firem (daně a příspěvky na SZ): tvoří více než 60 % všech daňových příjmů a v některých zemích se blíží hranici 70 %. Druhou základní složkou daňového mixu je zdanění spotřeby, kde dominuje daň z přidané hodnoty, generující dvě třetiny příjmů ze spotřebního zdanění. Zdanění majetku není podstatné a tvoří cca 5 % celkových daňových příjmů vyspělých zemí.

Graf 7 Podíl výnosu všeob. spotřebních daní (sk. 5110) na celkových daňových příjmech (v %)



Zdroj: data OECD (2020), vlastní zpracování



Externí šoky, mezi něž patří například stávající epidemie covidu-19, krátkodobě způsobují propady daňových příjmů a snižují tak daňové kvóty (to neplatí, pokud daňové příjmy klesají ekviproporcionálně hrubému domácímu produktu). Vzhledem k souběžnému enormnímu tlaku na růst veřejných výdajů nutí ale vlády k dlouhodobému zvyšování daňového zatížení, a to obvykle formou zvyšování příspěvků na sociální zabezpečení nebo všeobecného spotřebního zdanění.

### Literatura:

- [1] AUERBACH, A., SMETTERS, K. *The Economics of Tax Policy*. Oxford University Press, 2017.
- [2] BATRANCEA, L. et al. Trust and power as determinants of tax compliance across 44 nations. *J. Econ. Psychol.* 2019, 74, 102191.
- [3] European Commission. *Taxation trends in the European Union: 2020 edition*. Brussels: Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, 2020.
- [4] IMF. *Fiscal Monitor, October 2020 – Policies for the Recovery* [online]. Washington, D. C.: International Monetary Fund, 2020 [cit. 2020-10-28]. Dostupné z: <https://www.imf.org/en/Publications/FM>.
- [5] Institute for Fiscal Studies. *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press, 2010.
- [6] Institute for Fiscal Studies. *Tax By Design: The Mirrlees Review*. Oxford University Press, 2011.
- [7] KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7., aktual. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018.
- [8] OECD. *Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables* [online]. Paris: OECD Publishing, 2020 [cit. 2020-10-25]. Dostupné z: <https://stats.oecd.org/https://stats.oecd.org/>.
- [9] OECD. *Revenue Statistics 2019*. Paris: OECD Publishing, 2019.

## Ne jablko, ale koláč: kdo získá největší kus?

**Ing. Martin Jareš, Ph.D.**  
místopředseda daňového výboru  
Business at OECD<sup>1</sup>

**doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.**  
daňová poradkyně č. 3885  
katedra veřejných financí,  
Fakulta financí a účetnictví,  
Vysoká škola ekonomická v Praze

Máloco vzbuzuje v poslední době na mezinárodní daňové scéně tak intenzivní diskuse jako zdanění digitální ekonomiky. Před zhruba deseti lety se do popředí dostalo téma agresivního daňového plánování, kterého se velké digitální firmy dopouštějí. Diskutují se změny pravidel do budoucna, objevily se ale také snahy revidovat minulost. Poslední debaty nicméně ukazují, že hlavním tématem bude, jak velkou část zisků který stát zdaní, tedy jaká část pomyslného daňového koláče komu připadne. Takových debat jsme v minulosti byli svědky často, ale většinou probíhaly mezi rozvinutými



a rozvojovými státy. To vše dohromady přináší firmám velkou nejistotu.<sup>2</sup>

Jedním – z našeho pohledu ne zcela povedeným – pokusem o nápravu daňové optimalizace v minulosti je intervence Evropské komise v podobě rozhodnutí o poskytnutí nedovolené veřejné podpory společnosti Apple ze strany Irska. Jak se tato kauza vyvíjí, uvádíme v první části tohoto článku. V druhé části textu se pak zabýváme iniciativami směřujícími ke změnám pravidel zdanění digitálních služeb.

<sup>1</sup> Business at OECD je poradní orgán OECD reprezentující zájmy podniků.

<sup>2</sup> Příspěvek vznikl s institucionální podporou VŠE v Praze, IP 100040.

## 1 Případ Apple na půli cesty

Na konci roku 2016 jsme v článku „*Případ Apple: Evropská komise kousla do jablka. Nebude nakonec příliš kyselý?*“<sup>3</sup> psali o kauze, která tehdy významně rozvířila zažité úvahy o principech zdanění mezinárodních příjmů. Struktura daňového plánování známá jako *Double Irish Dutch Sandwich*, kterou společnost Apple využívala, byla postupně omezována nově přijatými pravidly v rámci projektu BEPS, což odpovídalo globálnímu vývoji v oblasti boje proti takové formě daňové optimalizace, a podobná omezení byla do určité míry očekávána. Překvapením však byla aplikace pravidel poskytování veřejné podpory v rámci EU, kdy Evropská komise napadla závazné posouzení v oblasti rozdělení zdanitelných zisků, které irská daňová správa poskytla společnosti Apple. Strukturu *Double Irish Dutch Sandwich* podrobně popisujeme v již uvedeném článku. Uvedli jsme i úvahy v souvislosti s rozhodnutím Evropské komise, dožadující se neoprávněnosti udělení veřejné podpory Irsku vůči společnosti Apple. Rozhodnutí Evropské komise tehdy přineslo několik zásadních otázek týkajících se zejména aplikace pravidel tržního odstupu s ohledem na národní úpravu (či její absenci) v kombinaci s mezinárodními principy a vznik selektivní výhody dané individuálním závazným posouzením.

Od té doby se kauza posunula dále. Irsko se proti rozhodnutí Komise v listopadu 2016 odvolalo<sup>4</sup>, stejně jako společnost Apple v prosinci 2016<sup>5</sup>. Tribunál Soudního dvora EU rozhodnutí Komise v červenci 2020 zrušil<sup>6</sup>, proti čemuž se podle svého prohlášení Komise dále odvolá<sup>7</sup>. Víme teď tedy o celé kauze a zejména o otázkách, které přinesla, více?

Připomeňme, že podle článku 107 Smlouvy o fungování EU nesmějí členské státy poskytnout podporu v jakékoli formě, která narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby. V kauze Apple byla v srpnu 2016 napadnuta dvě závazná posouzení vydaná irskou daňovou správou v letech 1991 a 2007, která určila metodu interní alokace zisku mimo Irsko a pro zdanění v rámci Irska u dvou dceřiných společností – Apple Sales International a Apple Operations Europe. Obě společnosti měly v rámci skupiny s Apple Inc. uzavřeny dohody o sdílení nákladů (tzv. *cost sharing agreements*) ohledně nákladů na technologický výzkum a vývoj produktů skupiny Apple. Společnost Apple Sales International měla navíc s Apple Inc. i marketingovou smlouvu, na základě které rovněž docházelo k alokaci souvisejících nákladů. Obě společnosti v minulosti založily irské pobočky. Při určování výše zdanitelných zisků v Irsku tedy bylo posuzováno i rozdělení mezi irské pobočky a jejich vedení (*head offices*).

Evropská komise v roce 2016 rozhodla, že Apple má irské daňové správě vrátit 13 miliard eur a související úroky za období 2003–2014. Podle Komise nebylo rozdělení aktiv, funkcí a rizik na *head offices* daných společností správně

posouzeno, jelikož tyto *head offices* neměly žádnou fyzickou přítomnost ani vlastní zaměstnance, a nemohly tak efektivně spravovat nehmotná aktiva, jichž se sdílení nákladů týkalo. To podle Komise dokládaly i zápisy z porad vedení, kde těmto záležitostem nebyla věnována odpovídající pozornost. Veškeré související zdanitelné zisky tak podle Komise měly být připsány irským pobočkám, a tedy být zdanitelné v Irsku. Takovým rozdělením zisků bylo podle Komise porušeno pravidlo tržního odstupu a skupině Apple tak byla poskytnuta selektivní výhoda. Komise dále uvádí, že i v případě, že by vyčlenění části zisků na *head offices* bylo shledáno jako správné, by použité alokační metody nebyly v souladu s pravidlem tržního odstupu, a tedy i v tom případě námitka poskytnutí selektivní výhody přetrvává.

### 1.1 Irská vláda i Apple se odvolaly...

Irská daňová správa většinu z uvedené částky vůči daným společností zajistila, nicméně ještě v listopadu 2016 se irská vláda proti rozhodnutí Evropské komise odvolala k Soudnímu dvoru EU s tím, že irské daňové předpisy nebyly porušeny, daňové záležitosti patří do výlučného působení členských států, a svým rozhodnutím tak Komise neoprávněně zasáhla do suverenity Irska. Následovalo i odvolání předmětných společností Apple.

Irsko i Apple se v rámci svých odvolání dožadovaly zrušení rozhodnutí Komise. Ve svých odvoláních Apple a Irsko podrobně argumentují, že Komise chybně aplikovala obecná pravidla stanovení převodních cen podle metodiky OECD v době, kdy tato pravidla nebyla podle irské legislativy používána, a chybně tedy aplikovala i pravidlo tržního odstupu. Rozdělení zisků obě strany obhajovaly s tím, že produkty a služby společnosti jsou vyvinuty mimo Irsko a tam také náleží velká část zdanitelných zisků společností. V argumentaci rovněž Irsko a Apple zpochybnily volbu referenční skupiny pro posouzení vzniku výhody a její selektivitu.

### 1.2 ... a Tribunál EU jim dal za pravdu

Tribunál ve svém rozhodnutí uvedl, že Komise dostatečně neprokázala, že Apple obdržel od Irska selektivní ekonomickou výhodu, a tudíž ani veřejnou podporu. Komise jako primární argument uvedla, že veřejná podpora spočívala v tom, že irská daňová správa nepřiradila licence na duševní vlastnictví skupiny Apple, a tím i veškerý příjem skupiny Apple získaný odjinud než z amerického kontinentu společností Apple Sales International a Apple Operations Europe se sídlem v Irsku. Tuto argumentaci Tribunál odmítl. Komise podle Tribunálu nedoložila, že by použitá metoda alokace zisků na tyto dvě irské pobočky a mimo Irsko byla nesprávně použita. Podle Tribunálu měla Komise doložit, že příjem, o kterém Komise tvrdí, že měl být přiřazen dvěma výše uvedeným pobočkám, odpovídal hodnotě aktivit provozovaných těmito pobočkami.

<sup>3</sup> JAREŠ, M., TEPPEROVÁ, J. Případ Apple: Evropská komise kousla do jablka. Nebude nakonec příliš kyselý? *Bulletin KDP*. 2016, (4).

<sup>4</sup> Case T-778/16.

<sup>5</sup> Case T-892/16.

<sup>6</sup> Judgment of the General Court (Seventh Chamber, Extended Composition) from 15 July 2020, in Cases T-778/16 and T-892/16.

<sup>7</sup> European Commission. *Statement by EVP Margrethe Vestager: Apple State aid case* [online]. Zář 2020 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement\\_20\\_1746](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/statement_20_1746).

Tribunál odmítl i sekundární argumentaci Komise, že napařená závazná posouzení vydaná irskou daňovou správou firmě Apple obsahovala závažné metodické chyby a že se jednalo o selektivní rozhodnutí.

Rozhodnutí Komise tedy Tribunál zrušil. Evropská komise se proti rozhodnutí odvolala, případ bude nyní rozhodovat Soudní dvůr Evropské unie. Na konečný výsledek si tak budeme muset nejspíš ještě několik dalších let počkat.

## 2 Změny ve zdanění digitální ekonomiky

### 2.1 Digitální ekonomika sloužila jako příklad agresivního daňového plánování...

Ohledně minulosti tedy stále ještě panuje nejistota, pojďme se podívat, jak by se mohla situace vyvíjet v budoucnu.

Od finanční a hospodářské krize před více než deseti lety to byly digitální firmy jako Apple, Facebook, Google či Microsoft, které nejčastěji sloužily politikům a novinářům jako příklad agresivního daňového plánování. Není náhoda, že projekt BEPS, na kterém OECD začalo pracovat v roce 2013, obsahoval jako první z patnácti akcí snahu o zamezení daňové optimalizace nadnárodních digitálních firem.<sup>8</sup> Jediným výrazným konstatováním v rámci této akce však bylo, že nelze stanovit speciální pravidla jen pro digitální ekonomiku. Digitální ekonomiku není možné vyčlenit, jelikož ekonomika jako celek se výrazně digitalizuje. Ostatních čtrnáct akcí projektu BEPS tedy mělo zamezit agresivnímu daňovému plánování i v případě digitálních firem.

### 2.2 ... i když ve skutečnosti jde o alokaci práv ke zdanění

Krátce po zahájení prací na projektu BEPS se totiž ukázalo, že v případě digitální ekonomiky nejde pouze o daňovou optimalizaci, ale zejména o alokaci práv na zdanění. Lapidárně řečeno, řada států, jako např. Francie, měla pocit, že digitální firmy, které jsou z velké většiny americké, platí ve Francii málo na daních.

Výše odvedené daně ve Francii je přitom ovlivněna dvěma faktory: za prvé konstrukcí pojmu stálá provozovna a za druhé velkým náskokem Ameriky v oblasti digitálních služeb před Evropou.

Koncept stálé provozovny vznikl před více než sto lety a s ohledem na tehdejší stav ekonomiky předpokládá nějakou fyzickou, pevnou, stálou přítomnost nerezidentní společnosti v zemi zdroje pro to, aby zemi zdroje mohly být přiřazeny zdanitelné příjmy. Tato definice však neodpovídá fungování digitální ekonomiky, kde nic fyzického, stálého a pevného není k podnikání v zemi zdroje potřeba. Z jednoho místa lze poskytovat služby po celém světě.

Náskok Ameriky před Evropou v oblasti digitálních služeb je enormní. Mnohem více digitálních firem je z Ameriky než z Evropy, a pokud evropské firmy chtějí cílit na své evropské zákazníky v digitálním prostoru, využívají k tomu digitální platformy amerických firem. Kdyby byl vývoj v oblasti poskytování digitálních služeb mezi Amerikou a Evropou vyrovnaný, tedy částky placené za reklamu evropskými firmami americkým digitálním firmám byly obdobné jako částky placené americkými firmami evropským digitálním firmám, zřejmě by zdanění digitální ekonomiky nebylo tak politicky významné téma.

### 2.3 Snaha Francie a Evropské unie prosadit zdanění digitálních firem...

Tyto dva rysy ovlivňující zdanění digitální ekonomiky se francouzská vláda pokusila podchytit, aby odůvodnila opodstatněnost dodatečného zdanění nadnárodních digitálních firem v Evropě. V lednu 2013 vydala zprávu o zdaňování digitální ekonomiky.<sup>9</sup> Ve zprávě Francie argumentovala, že pokud uživatel poskytuje svá data např. na sociální síti Facebook, umožňuje to správci sítě lépe zacílit reklamu, čili uživatel správci sítě poskytuje určitou ekonomickou hodnotu, resp. pro něj „pracuje zdarma“. Obdobně když uživatel používá vyhledávací program Google, poskytuje správci programu o sobě data, která správce programu využívá k lepšímu zacílení reklamy. Čili opět – podle zprávy uživatel pro firmu Google „pracuje zdarma“. Zpráva tedy dochází k závěru, že uživatelé poskytují firmám hodnotu, přičemž taková „přítomnost“ zahraniční společnosti přes uživatele služeb není v současném konceptu stálé provozovny zachycena. Pojem stálé provozovny by proto měl být změněn, přičemž „[c]ílem této úpravy musí být, aby pojem stálé provozovny bral lépe v úvahu fenomén „práce zdarma““. Uživatelé by představovali pro digitální firmu stálou provozovnu a dávali by tak svým vládám (státu zdroje) oprávnění digitální firmu zdanit.

Další argumentace ve prospěch zdanění digitálních firem v zemích uživatelů vycházela z politické proklamace projektu BEPS, že „hodnota má být zdaněna tam, kde je vytvářena“. Stejná argumentace jako ta uvedená v předchozím odstavci pak vedla k tomu, že jelikož zisk digitálních firem plyne ze zapojení uživatelů (pokud by Facebook nepoužívali žádní uživatelé, měl by nulovou hodnotu), mají být digitální firmy zdaněny v zemi svých uživatelů.

V roce jejího vydání se zprávě francouzské vlády nedostalo větší pozornosti (závěrečná zpráva Akce 1 projektu BEPS ji vůbec nezmiňuje). Evropská komise nicméně pracovala na systému zdanění digitálních služeb v Evropské unii, a když v roce 2018 publikovala balíček Spravedlivé zdanění digitální ekonomiky<sup>10</sup>, který obsahoval i směrnici o dani z digitálních služeb, vypůjčila si část argumentace výše uvedené francouzské zprávy z roku 2013: „Když podnik získá od uživatelů údaje, představuje to pro něj vytvoření

<sup>8</sup> OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* [online]. Říjen 2015 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>.

<sup>9</sup> Ministère de l'Économie et des Finances. *Ministère du Redressement productif: Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique* [online]. Leden 2013 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: [https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique\\_2013.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf).

<sup>10</sup> European Commission. *Fair Taxation of the Digital Economy* [online]. Březen 2018 [2020-11-05]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en).

hodnoty.<sup>11</sup> Tento návrh však nebyl v Evropské unii přijat. Některé členské státy včetně České republiky začaly zavádět daň podle návrhu Komise i bez schválení směrnice. Dodnes však není jasná odpověď na otázku, zda daň z digitálních služeb není v rozporu s uzavřenými smlouvami o zamezení dvojímu zdanění.<sup>12</sup>

## 2.4 ... vyvolala reakci americké vlády...

Vzhledem k tomu, že daň z digitálních služeb by dopadla převážně na americké firmy, na sebe reakce ze strany USA nenechala dlouho čekat. Americká vláda zahájila v únoru 2020 vyšetřování, zda daň z digitálních služeb nepředstavuje vůči americkým firmám diskriminační opatření,<sup>13</sup> na což by vláda USA zareagovala protiopatřeními, např. ve formě zvýšených cel na určité komodity.

## 2.5 ... ale také přiměla státy o celé problematice vyjednávat

Současné se však vláda USA zavázala pracovat s ostatními státy na změně způsobu zdaňování nadnárodních firem, jejímž cílem je přesun části základu daně do států uživatelů digitálních služeb, resp. konečných zákazníků. Tato změna se zpracovává na půdě OECD. Podle původních dohod měl být první návrh k dispozici do konce roku 2020, ale lze očekávat, že k tomu dojde později. Poslední verzi dokumentů OECD představilo 12. 10. 2020 a současně k nim zahájilo veřejnou konzultaci, která potrvá do 14. 12. 2020.<sup>14</sup>

## 2.6 OECD představilo poměrně složitou změnu systému zdaňování nadnárodních firem...

Návrh předložený OECD spočívá v zavedení dvou pilířů. Ačkoliv v názvu celého projektu se stále objevuje pojem digitální ekonomiky, zejména kvůli postoji USA mají nová pravidla dopadnout nejen na digitální firmy, ale i na ostatní firmy, které vyrábějí zboží pro konečné spotřebitele. Vyloučeny mají být finanční služby, těžební průmysl, zemědělství, stavební průmysl a mezinárodní letecká a námořní přeprava. Stále však platí, že vyloučeny budou malé firmy s celosvětovým obratem pod 750 mil. eur (cca 20 mld. Kč).

Vlastní změna alokace práv ke zdanění je obsahem Pilíře 1.<sup>15</sup> Ten se skládá ze tří prvků. Takzvaná částka A představuje část základu daně, kterou bude mít právo zdanit stát, kde se

nacházejí uživatelé digitálních služeb a koneční zákazníci v případě spotřebitelského zboží. Vypočítá se tak, že určitá část zisku se označí jako tzv. reziduální zisk, který se však nebude počítat na základě ekonomické analýzy definující přiměřený zisk, ale stanoví se paušálně, např. jako 10 % tržeb (žádné konkrétní hodnoty zatím nejsou v návrzích obsaženy). Určitá část takto vypočteného reziduálního zisku, např. 20 %, se pak rozdělí mezi státy uživatelů, resp. konečných zákazníků podle poměru tržeb pocházejících z těchto států. Takto vypočtené částky odvedou těmto státům společnosti z dané skupiny určené podle vykonávaných aktivit, výše svého reziduálního zisku či vztahů k ekonomice tohoto státu. Společnosti, které odvedou daně do států uživatelů, resp. konečných zákazníků, pak o to sníží svoji vlastní daňovou povinnost ve státě rezidence, ať už metodou osvobození, či zápočtu daně.

Částka B představuje zjednodušení výpočtu výnosu ze standardních marketingových a distribučních aktivit. Cílem je, aby byla konzistentní se stávajícími pravidly stanovení transferových cen a současně aby došlo ke zvýšení daňové jistoty a omezení daňových sporů.

Posledním prvkem jsou pravidla k posílení daňové jistoty. Vzhledem k tomu, že se výpočet a platba částky A bude týkat více států, mohly by mezi nimi snadno vzniknout spory. OECD proto navrhuje, že v případě, kdy nebude stačit kontrola výpočtu částky A daňovou správou státu sídla mateřské společnosti, bude vytvořen panel daňových správ, kde budou zastoupeny jak státy, jimž bude částka A zaplácena, tak státy, od nichž bude částka A pocházet. Ty by pak měly dojít k vzájemně akceptovanému výsledku. S taktovým výsledkem však nemusí nadnárodní společnost souhlasit a může i tak dojít k právnímu sporu.

Jako Pilíř 2<sup>16</sup> pak OECD navrhuje zavedení pravidel, která *de facto* zajistí celosvětové minimální zdanění. Dle návrhu je prvotním pravidlem „income inclusion rule“ (IIR), což jsou vlastně obdobná pravidla jako pravidla pro zdanění zahraničních ovládaných společností, ale vztahují se na všechny příjmy ovládaných společností, nikoli jen pasivní. Mateřská společnost by podle těchto pravidel dodanila zisk svých dceřiných zahraničních společností, pokud by v zemi rezidence dceřiné společnosti podléhal nízké efektivní sazbě daně. Pilíř 2 obsahuje i další pravidla doplňující IIR, jako je např. „undertaxed payment rule“ (UTPR), které se uplatní,

<sup>11</sup> European Commission. *Proposal of a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, COM(2018) 148 final* [online]. 2018 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf).

<sup>12</sup> Digitální daní a otázkou slučitelnosti se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění se v *Bulletinu KDP* věnovaly články: BORŮVKOVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. Dočasné řešení EU pro zdanění digitálních společností. *Bulletin KDP*. 2019 (2); KRYL, S., NESROVNAL, J. Je možnost zavedení digitální daně něčím omezena? *Bulletin KDP*. 2019, (2).

<sup>13</sup> Úřad obchodního zástupce Spojených států zahájil vyšetřování daně z digitálních služeb podle části 301 amerického zákona o obchodu z r. 1974. (Office of the US Trade Representative. *USTR Initiates Section 301 Investigations of Digital Tax Services* [online]. Únor 2020 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2020/june/ustr-initiates-section-301-investigations-digital-services-taxes>.)

<sup>14</sup> OECD. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS invites public input on the Reports on Pillar One and Pillar Two Blueprints* [online]. Říjen 2020 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-invites-public-input-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>.

<sup>15</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint* [online]. Říjen 2020 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>.

<sup>16</sup> Tamtéž.



pokud např. stát rezidence globální mateřské společnosti neaplikuje IIR anebo uplatňuje příliš nízkou sazbu daně, tedy např. v případě korporátní daňové inverze (přenesení sídla globální mateřské společnosti do státu s nízkou sazbou daně).

## 2.7 ... i když jen s relativně malými dopady

I na základě takto stručného popisu navržených pravidel lze očekávat, že celá změna přinese značný nárůst administrativních nákladů na straně poplatníků i daňových správ. S tím je bohužel v kontrastu poměrně malý očekávaný dopad na výši daňových výnosů v jednotlivých státech.

OECD totiž současně publikovalo i ekonomické zhodnocení obou návrhů<sup>17</sup>, z kterého plyne, že celkový dopad pravidel podle Pilíře 1 a Pilíře 2 by mohl zvýšit globální výnosy daně z příjmů právnických osob o 1,9% až 3,2%. Pro ilustraci: 3,2% z výnosu daně z příjmů právnických osob v České republice představuje méně než 6 mld. Kč.

Skutečné dopady však bude možno odhadnout, až budou odsouhlaseny dosud chybějící parametry nového systému, které určí, který stát kolik získá či ztratí, což je čistě politická debata.

## 3 Závěr: budoucnost nejasná

I když kauza Apple ještě dlouho nebude definitivně rozhodnuta, lze se domnívat, že argumentace Evropské komise nakonec neuspěje a minulost zůstane minulostí. Jak se bude zdanění nadnárodních digitálních společností, resp. nadnárodních společností obecně vyvíjet v budoucnu, je však mnohem méně jasné. Poslední vývoj ukazuje, že místo technické práce na odstraňování příležitostí, které mohou nadnárodní firmy využít k daňové optimalizaci, nás čeká politická diskuze, kdo získá jak velký kus daňového koláče.

### INZERCE



#### TABULKY A INFORMACE PRO DANĚ A PODNIKÁNÍ 2020

V praktickém kapesním formátu najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících. Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

V publikaci naleznete např.:

- sazby a postupy výpočtů potřebné ke správnému stanovení výše daňové povinnosti ze všech daňových oblastí
- termíny, které je třeba dodržet
- daňové odpisy
- sazby cestovních náhrad
- vyměřovací základy pro pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení
- přehled dávek nemocenského pojištění a státní sociální podpory
- adresy úřadů v evropských zemích příslušných k vracení vstupní DPH
- přehled judikatury Evropského soudního dvora z daňové oblasti
- sazby daní v Evropské unii a dalších vybraných státech

**Cena publikace je 299 Kč, 432 stran, kapesní formát, brožovaná vazba**

**Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.**

Publikaci je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno nebo na [www.wolterskluwer.cz](http://www.wolterskluwer.cz), e-mail [obchod@wolterskluwer.cz](mailto:obchod@wolterskluwer.cz), tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer ČR, a. s., U nákladového nádraží 10, 130 00 Praha 3.

<sup>17</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment* [online]. Říjen 2020 [cit. 2020-11-05]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>. Výpočet vychází z předpokladu, že reziduální zisk bude definován jako zisk vyšší než 10 % tržeb a že mezi státy uživatelů, resp. konečných zákazníků bude rozdělováno 20 % reziduálního zisku.



# Hybridní nesoulady v kontextu zákona o daních z příjmů

Ing. Monika Bušovská, Ph.D.  
Ministerstvo financí ČR<sup>1</sup>



V současné době je v oblasti daně z příjmů právnických osob cílem většiny států světa boj s agresivním daňovým plánováním. Z toho důvodu nejen orgány Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“), ale i Evropské unie (dále jen „EU“) vyvíjejí činnosti, které vedou ke vzniku nových doporučení, pravidel a větší elektronizaci daňových správ.

Mezi taková doporučení patří i opatření 2: Neutralizace efektů hybridních uspořádání projektu Eroze daňových základů a přesouvání zisků (Base Erosion And Profit Shifting) od OECD, které se zabývá neutralizací efektů tzv. hybridních nesouladů. Jinými slovy se jedná o **neutralizaci daňových dopadů**, které vznikají využitím toho, že **legislativou dvou či více států posuzují jednu skutečnost odlišným způsobem**, čímž dochází k čerpání různých daňových „výhod“.

Tento postoj převzala Evropská unie a prostřednictvím směrnice Rady (EU) ze dne 29. 5. 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi, došlo k jeho implementaci i do českého právního řádu.

Opatření proti hybridním nesouladům nyní obsahuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“), a to v ustanovení **§ 23h s názvem Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace**. Tento paragraf se úmyslně vyhýbá pojmu „hybridní nesoulad“, protože v opačném případě by musel obsahovat množství definic stejně jako výše uvedená směrnice. Přejícné ustanovení k zákonu č. 80/2019 Sb. v bodě 13 pak uvádí, že se pravidla § 23h ZDP použijí už ve **zdaňovacích obdobích započatých ode dne 1. 1. 2020**.

Důležité je také upozornit, že pravidla proti hybridním nesouladům se týkají jen a pouze **přidružených osob**, přičemž **přidruženými osobami** se pro účely ust. § 23h ZDP rozumějí:

- kapitálově spojené osoby, u kterých hranice podílu na základním kapitálu, hlasovacích právech nebo zisku druhé osoby dosahuje alespoň 50 %,
- osoby (právnícké i fyzické), pokud má jedna osoba právo na alespoň 50 % podílu na zisku druhé osoby,
- jinak spojené osoby a

- poplatník daně z příjmů právnických osob a jeho stálá provozovna.

Obecně pojem „**rozdílná právní kvalifikace**“ v zákoně o daních z příjmů zahrnuje situace, kdy je totožná skutečnost vyhodnocena dvěma právními systémy různých jurisdikcí odlišně. Evropská směrnice pamatuje na množství takových skutečností, avšak v kontextu české legislativy je nepravděpodobné, že by v současné době nastaly jiné hybridní nesoulady, resp. důsledky rozdílné právní kvalifikace než ty, které vyplývají z **hybridních subjektů (hybridních entit), hybridních finančních nástrojů a importovaných hybridních nesouladů**. V zákoně byl však obecný pojem použit záměrně.

## 1 Dvojí uplatnění výdaje

Příkladem **nesouladů z hybridních subjektů (hybridních entit)** je rozdílný pohled legislativy dvou zemí na daňovou transparentnost subjektu. Entita je považována z pohledu právního řádu jedné jurisdikce za daňově transparentní (tzn. není v této zemi zdaněna a předpokládá se, že dojde ke zdanění v zemi druhé, tedy v zemi společníka), nicméně z pohledu druhé jurisdikce se jedná o daňově netransparentní entitu (tzn. entita je z pohledu druhé země zdaňována na úrovni první země jako netransparentní entita a sama entitu nezdaní). Důsledkem takového jednání pak subjekt nepodléhá dani ani v jedné ze zmíněných jurisdikcí, čemuž mají pravidla proti hybridním nesouladům zabránit.

Z pohledu České republiky, tedy pohledem zákona č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém, se na každý subjekt, který je právníkou osobou, hledí prostřednictvím právního řádu, podle něhož vznikl. To znamená, že pokud byla entita založena v zemi svého vzniku jako daňově transparentní, pak na ni hledí Česká republika jako na daňově transparentní a naopak. Z pozice českého právního řádu tak hybridní nesoulad vlivem hybridního subjektu vzniknout nemůže. Problém ale nastává, pokud zahraniční jurisdikce nepřejímá status společnosti založené mimo její jurisdikci a považuje například českou netransparentní entitu za transparentní a podle toho s ní i daňově zachází.

V tuto chvíli už se nabízí aplikace **ust. § 23h odst. 1 ZDP**. Toto ustanovení obecně hovoří o tom, že u přidružených osob

<sup>1</sup> Autorka působí na Ministerstvu financí, kde se mimo jiné podílela na implementaci směrnice ATAD II do českého právního řádu, a přednáší pro veřejné i soukromé instituce. Názory prezentované v tomto článku jsou přičitatelné výlučně autorce a nejde o oficiální stanovisko institucí, ve kterých působí.

nelze vlivem rozdílné právní kvalifikace uplatnit jeden výdaj nebo jinou položku snižující výsledek hospodaření v základu daně obou těchto osob.

Pojmem „výdaj“ se u právnických osob, které vedou účetnictví, rozumí v České republice náklad dle účetních předpisů (viz § 21h ZDP) – tj. náklad, který je součástí výsledku hospodaření na řádku 10 daňového přiznání, tedy i náklady, o kterých je účtováno na účtech časového rozlišení (například úroky). Pojem „jiná položka snižující výsledek hospodaření“ zahrnuje zejména mimoúčetní úpravy vycházející z ust. § 23 odst. 3 písm. b) a c) a ust. § 38fa ZDP. Nejedná se o položky snižující základ daně dle § 20 ZDP ani o daňovou ztrátu dle § 34 či slevy na dani dle § 35 ZDP.

Ustanovení § 23h ZDP je rozděleno na dvě části. **Písmeno a)** uvádí, že na uplatnění výdaje má **primárně nárok země, ve které výdaj vznikl**. Pokud tedy výdaj, který je vlivem hybridního nesouladu uplatněn u obou přidružených osob, vzniká mimo Českou republiku, pak je nutné v České republice omezit vliv tohoto výdaje na základ daně. Hodnota takového omezení se rovná rozdílu vícenásobně uplatněného výdaje a odpovídajícího příjmu, který byl rovněž uplatněn jak v základu daně mimo Českou republiku, tak v České republice.

**Obrázek č. 1 Primární pravidlo proti dvojímu uplatnění výdaje v základu daně**



Pod **písmenem b)** § 23h odst. 1 ZDP je pak analogicky uvedeno pravidlo omezení dvojího uplatnění výdaje, pokud výdaj vzniká v České republice. V tomto případě se primárně hledí na zahraniční jurisdikci, zda aplikuje, či neaplikuje omezení uznatelnosti výdaje v základu daně přidružených osob ve své jurisdikci. Pravidlo uvádí, že pokud takový výdaj vzniká u přidružené osoby v České republice a zahraniční jurisdikce nezamezí uplatnění tohoto výdaje v základu daně u své přidružené osoby, u které vznikl, pak používá česká legislativa defenzivní pravidlo a zabrání uplatnění výdaje v základu daně přidružené osoby v České republice. Hodnota omezení se opět rovná rozdílu mezi dvakrát uplatněným výdajem a odpovídajícím dvakrát zahrnutým příjmem.

**Obrázek č. 2 Sekundární pravidlo proti dvojímu uplatnění výdaje v základu daně**



#### Příklad č. 1

Česká přidružená osoba vykazuje v účetnictví náklad 200 a odpovídající výnos 200. Subjekt je ale hybridní

entitou, a ačkoliv se jedná o českou netransparentní entitu, zahraničí ji považuje za transparentní. Výnosy a náklady uplatňuje v základu daně jak česká entita, tak i její přidružená osoba v zahraničí z pozice společníka. Z daňového pohledu viz dále.

| Česká republika                  |     | Zahraničí                        |     |
|----------------------------------|-----|----------------------------------|-----|
| Zdanitelné „odpovídající“ příjmy | 180 | Zdanitelné „odpovídající“ příjmy | 120 |
| Daňově uznatelné výdaje          | 150 | Daňově uznatelné výdaje          | 160 |
| Základ daně / ztráta             | +30 | Základ daně / ztráta             | -40 |

Dvakrát uplatněný výdaj v základu daně = 150 (v ČR i v zahraničí)

Vícenásobně zahrnutý odpovídající příjem = 120 (v ČR i v zahraničí)

Hybridní nesoulad vznikl ve výši  $150 - 120 = 30$

Zemí zdroje výdaje je v tomto případě Česká republika a při splnění níže uvedených předpokladů by mohlo být použito ust. § 23h odst. 1 písm. b) ZDP, podle něž má primární právo na výdaj česká přidružená osoba. Pokud ovšem zahraniční přidružená osoba nezamezí uplatnění výdaje v základu daně, pak to musí udělat česká přidružená osoba, a to v hodnotě 30, přičemž je nutné tuto výši dostatečně správci daně prokázat.

V tomto kontextu může docházet u transparentních entit i k přesunům ztrát z běžného období, kdy se do hry dostávají i **smlouvy o zamezení dvojímu zdanění**. Zde platí, že pokud by u hybridní entity byla generována ztráta a smlouva o zamezení dvojímu zdanění (např. metodou vynětí) by zabráňovala jejímu transferu do druhé země, pak nedochází ke dvojímu uplatnění výdaje a ust. § 23h odst. 1 ZDP se aplikovat nebude.

#### Příklad č. 2

Existují dvě entity, ČRco a Zahraničíco. Zahraničíco je mateřskou společností ČRco a současně jejím jediným vlastníkem. ČRco se nachází na území České republiky a je netransparentní entitou. Jurisdikce společnosti Zahraničíco ale klasifikuje ČRco jako transparentní subjekt a dochází ke vzniku hybridního subjektu (hybridní entity).

Na území České republiky je netransparentní subjekt zdaněn standardně, přičemž v tomto zdaňovacím období byla generována ztráta. Zahraniční jurisdikce bude ČRco jako transparentní subjekt zdaňovat na úrovni společníka, tedy Zahraničíco, který si příjmy i výdaje uplatní v základu daně podle svých pravidel. Dochází tedy k přesunu ztráty (dvojímu uplatnění výdaje) vlivem hybridního subjektu v obou jurisdikcích. V tomto případě není uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění a Zahraničíco nezamezí uplatnění dvojího výdaje.



Pokud to shrneme, tak to, zda se jedná o situaci, na niž se vztahují pravidla § 23h ZDP, obecně záleží na splnění následujících **předpokladů**:

- 1) Je nutné zkoumat, zda v daném případě figurují tzv. **přidružené osoby**, které vyhovují definici ust. § 23h odst. 5 ZDP. V tomto případě se jedná o mateřskou společnost, jež vlastní 100% dceřině společnosti, a tyto osoby danou definici naplňují.
- 2) Jedná se o **hybridní nesoulad**? V tomto případě se jedná o tzv. hybridní subjekt a Česká republika je „zemí zdroje“ výdaje, který je uplatňován v základu daně obou přidružených osob.
- 3) Je uzavřena **smlouva o zamezení dvojímu zdanění**, která by mohla hybridní nesoulad určitým způsobem omezit? Není tím míněno, že takováto smlouva obsahuje článek proti hybridním nesouladům, ale že např. metoda proti dvojímu zdanění omezí import hybridního nesouladu do druhé jurisdikce. V tomto případě není smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřena.
- 4) Posledním krokem je kontrola, zda **zahraniční jurisdikce uplatňuje pravidla** proti hybridním nesouladům, či nikoliv. V tomto kroku nemusí legislativa dané země obsahovat vyložene pravidla proti hybridním nesouladům, ale je například uvedeno, že daná položka nesnižuje základ daně. V tomto případě legislativa zahraniční jurisdikce pravidla proti hybridním nesouladům neobsahuje a ani neaplikuje.

V kontextu výše uvedených předpokladů bude u přidružených osob aplikováno ust. § 23h odst. 1 písm. b) ZDP. Hodnota, o kterou bude ČRco v České republice zvyšovat základ daně, bude rovna částce 4 (generovaná ztráta, a tedy dvakrát uplatněný výdaj je v tomto případě 4), přičemž důkazní břemeno nese v plné míře poplatník.

## 2 Uplatnění výdaje bez zahrnutí odpovídajícího příjmu

Nesoulad plynoucí z **hybridních finančních nástrojů** na druhou stranu představuje situaci, kdy finanční nástroj a na jeho základě i výdaj či příjem z něj plynoucí má ve dvou jurisdikcích odlišnou právní kvalifikaci, a tedy i odlišný daňový režim. Nejčastěji se z pohledu jednoho právního řádu jedná o finanční nástroj kvalifikovaný jako dluhový, ze kterého plyne úrok snižující základ daně, zatímco z pohledu jiného právního řádu se jedná o kapitálový nástroj, ze kterého plyne podíl na zisku, který následně není zohledněn jako zdanitelný příjem (osvobozený, není předmětem daně apod.). **Finanční nástroj** v kontextu hybridních nesouladů definuje zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů.

Přesně na tyto situace se zaměřuje ust. § 23h odst. 2 ZDP, který stanoví, že primární nárok na „nezdanění příjmu“ má ta

přidružená osoba, které příjem plyne. Zjednodušeně řečeno **písmeno a)** uvádí, že pokud je státem zdroje výdaje plynoucího ze závazku Česká republika, pak musí česká přidružená osoba o tento výdaj upravit základ daně, a to v hodnotě rozdílu výdaje a odpovídajícího zahrnutého příjmu.

**Obrázek č. 3 Primární pravidlo proti uplatnění výdaje bez zahrnutí**



Na druhou stranu obsahuje ust. § 23h odst. 2 písm. b) ZDP opět defenzivní pravidlo, podle kterého pokud pravidlo obdobné našemu ust. § 23h odst. 2 písm. a) neuplatňuje zahraničí, pak česká přidružená osoba ztrácí nárok na nezahrnutí příjmu do základu daně a musí jej v základu daně zohlednit. Částka se opět rovná hodnotě rozdílu mezi hodnotou výdaje plynoucího ze závazku a odpovídajícím zahrnutým příjmem.

**Obrázek č. 4 Sekundární pravidlo proti uplatnění výdaje bez zahrnutí**



**Zahrnutím do základu daně** se pak rozumí, že se položka objeví v základu daně z příjmů právnických osob, resp. výsledku hospodaření, aniž se uvažuje speciální režim druhého státu nebo rozdíl v daňových sazbách. Jinými slovy, pokud položka ovlivní základ daně, považuje se za „zahrnutou“ do základu daně, i pokud bude následně sazba daně nulová.

U hybridních nesouladů plynoucích z finančních nástrojů se nabízí také otázka, jak systém funguje v kontextu **dividendové směrnice** (směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států), tedy v kontextu ustanovení § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP. Zde je nutné vycházet ze skutečnosti, že právní úprava hybridních nesouladů je vůči dividendové směrnici úpravou speciální. To znamená, že v případě mateřských a dceřiných společností, které této směrnici podléhají, se aplikují ust. § 19 odst. 1 písm. zi), resp. § 19 odst. 9 a 10 ZDP a u ostatních přidružených osob je aplikováno pravidlo § 23h ZDP.

### Příklad č. 3

V České republice vzniká na základě dluhového finančního nástroje u přidružené osoby výdaj (úrok v hodnotě 200), který poplatník uplatní v základu daně. Tento finanční nástroj ale představuje pro jinou přidruženou osobu v zahraničí kapitálový finanční nástroj a z něj plynoucí výnos je pro daň z příjmů právnických

**osob částečně osvobozeným příjmem (pozn.: nejedná se o mateřskou a dceřinou společnost).**

| Česká republika                  |     | Zahraničí                        |     |
|----------------------------------|-----|----------------------------------|-----|
| Zdanitelné „odpovídající“ příjmy | –   | „Odpovídající“ příjem            | 200 |
| Daňově uznatelný výdaj           | 200 | –                                | –   |
| –                                | –   | Osvobozený „odpovídající“ příjem | 60  |
| –                                | –   | Zdanitelný „odpovídající“ příjem | 140 |

Opět je nutné zkoumat splnění předpokladů, tedy zda se jedná o přidružené osoby, zda se jedná o hybridní nesoulad, zda je uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, která by mohla hybridní nesoulad omezit, atd.

V tomto případě bylo dosaženo závěru, že hybridní nesoulad je nutné omezit zákonem o daních z příjmů a v případě, kdy je zemí zdroje výdaje Česká republika, bude aplikováno pravidlo ust. § 23h odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. V České republice dojde ke zvýšení výsledku hospodaření, a to o částku 60, která nebyla zahrnuta do základu daně z příjmů právnických osob v zahraničí z důvodu osvobození.

#### Příklad č. 4

**V zahraničí vzniká na základě dluhového finančního nástroje u přidružené osoby výdaj (úrok v hodnotě 200), který poplatník uplatní v základu daně. Tento finanční nástroj ale představuje pro jinou přidruženou osobu v České republice kapitálový finanční nástroj a z něj plynoucí výnos je pro daň z příjmů právnických osob osvobozeným příjmem (pozn.: nejedná se o mateřskou a dceřinou společnost).**

| Zahraničí                |     | Česká republika                  |     |
|--------------------------|-----|----------------------------------|-----|
| Výdaj                    | 200 | „Odpovídající“ příjem            | 200 |
| Daňově uznatelný výdaj   | 140 | Osvobozený „odpovídající“ příjem | 200 |
| Daňově neuznatelný výdaj | 60  | –                                | –   |

V tomto případě bylo po splnění všech předpokladů opět dosaženo závěru, že hybridní nesoulad je nutné omezit zákonem o daních z příjmů. Zemí zdroje výdaje není u tohoto hybridního nesouladu Česká republika a bude aplikováno pravidlo z ust. § 23h odst. 2 písm. b) ZDP.

Zahraniční jurisdikce v tomto případě zamezila uplatnění výdaje plynoucího z hybridního nesouladu jen částečně, a Česká republika tak ztrácí nárok celý příjem osvobodit

od zdanění. Česká přidružená osoba tak zvyšuje výsledek hospodaření o částku 140. Je to částka, která snížila základ daně přidružené osoby v zahraničí a která zároveň u přidružené osoby v České republice nebyla zahrnuta v základu daně (200 osvobozený odpovídající příjem – 60 výdaj uplatněný v základu daně v zahraničí).

Zde by bylo možné namítnout, že zákon o daních z příjmů uvádí navyšování výsledku hospodaření „o částku, odpovídající nezahrnutému příjmu“, ovšem legislativně-technická novela obsažená ve sněmovním tisku 910/0, část č. 1/10 VI. n. z., kterým se mění některé zákony v oblasti daní – EU, potvrzuje současný výklad.

### 3 Časový rámeček

V tomto kontextu je také důležitý třetí odstavec ustanovení § 23h ZDP, který řeší časové nesoulady daňových systémů. Tento odstavec uvádí, kdy je příjem považován za tzv. **zahrnutý do základu daně**. Písmeno a) stanoví, že pokud nebyl příjem do základu daně poplatníka zahrnut nejpozději do 12 měsíců od konce zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, ve kterém výdaj vznikl, pak se na něj nehledí jako na příjem, který je do základu daně z příjmů právnických osob zahrnutý. Pokud tedy není příjem zahrnut do základu daně nejpozději v tomto období, pak je nutné vyvodit patřičné důsledky vyplývající z pravidel uvedených výše.

Druhým okamžikem, kdy se na příjem hledí jako na zahrnutý do základu a který se týká pouze finančních nástrojů, je dle ust. § 23h odst. 3 písm. b) ZDP chvíle, kdy lze přiměřeně očekávat, že tento příjem bude zahrnut v některém budoucím zdaňovacím období. Zde ovšem pozor, protože se musí jednat o podmínky finančního nástroje, které odpovídají podmínkám, jež by spolu sjednaly osoby, které nejsou přidruženými osobami (je zde tedy důležitý jakýsi „tržní odstup“ a objektivita takovýchto podmínek).

### 4 Importované hybridní nesoulady

Ustanovení § 23h ZDP se v odstavci 4 týká tzv. **importovaných hybridních nesouladů**. Název je to komplikovanější, a co se za ním skrývá, objasníme na příkladu. Obecně se importovaný hybridní nesoulad objevuje nejčastěji v uspořádání přidružených osob (nejčastěji ve skupině spojených osob) a jedná se o situaci, kdy se u jedné přidružené osoby většinou akumulují položky snižující základ daně (úroky ze zápůjčky, licenční poplatky, nájmy, náklady za služby apod.). Tyto položky se následně projeví v transakci mezi jinými přidruženými osobami v zahraničí a současně se naplní podmínky hybridního nesouladu, kdy dochází ke dvojímu uplatnění výdaje v základu daně přidružených osob nebo k uplatnění výdaje bez odpovídajícího zahrnutí příjmu do základu daně přidružených osob – viz výše.

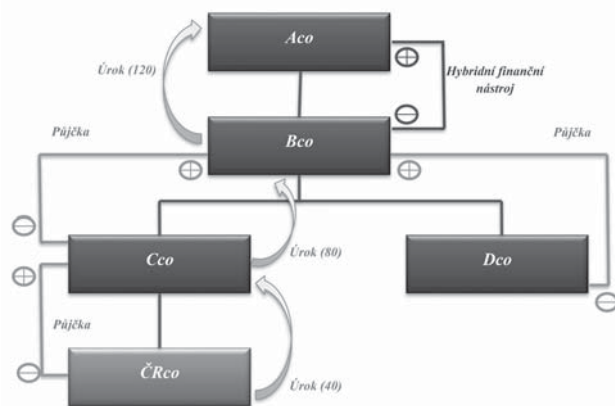
#### Příklad č. 5

**Osoby Aco, Bco, Cco, ČRco jsou osoby přidružené a jedná se současně o spojené osoby, které si mezi**



sebou poskytují zápůjčky. Každá osoba je v jiné jurisdikci. Bco získá zápůjčku od Aco a poskytne zápůjčku subjektu Cco, který poskytne zápůjčku subjektu ČRco. Bco poskytne zápůjčku i subjektu Dco, nicméně ten není členem skupiny a ani osobou přidruženou. Osoby Bco, Cco, Dco i ČRco uplatňují z dluhových finančních nástrojů úroky v základu daně.

Mezi Aco a Bco je ale finanční nástroj, který země B klasifikuje jako dluhový, avšak jurisdikce A jej klasifikuje jako kapitálový. Na úrovni zemí A a B tak vzniká hybridní nesoulad ve formě hybridního finančního nástroje (abstrahujeme od skutečnosti, zda jsou země členy Evropské unie, či nikoliv).



V zemi B snižuje poplatník Bco základ daně o úrok ve výši 120 z dluhového finančního nástroje. Aco eviduje v příjmech 120 (dividenda) z kapitálového finančního nástroje, ale příjem zde není předmětem daně, a je tak příjmem nezahrnutým do základu daně Aco. Vzniká hybridní nesoulad, jehož prostřednictvím dochází k uplatnění výdaje v základu daně Bco bez zahrnutí příjmu v základu daně Aco. Ani jedna ze zemí A a B neuplatňuje a jejich legislativa ani neobsahuje pravidla pro omezení hybridních nesouladů.

V zemi C uplatní poplatník Cco v základu daně 80 v podobě úroku ze zápůjčky od Bco.

Poplatník ČRco uplatní z titulu zápůjčky od Cco v nákladech úroky v hodnotě 40 a snižuje o ně základ daně. Hodnota úroku (40) je stejně jako úroky (80) od Cco zdrojem

hybridního nesouladu mezi zeměmi A a B (120). Česká republika je v tomto uspořádání jedinou jurisdikcí s pravidly proti hybridním nesouladům. Opět jsou naplněny předpoklady nutné k uplatnění ust. § 23h ZDP. Ustanovení § 23h odst. 4 ZDP pak uvádí dvě možnosti, které mohou nastat.

- 1) Pokud země **C nemá pravidla proti hybridním nesouladům**, pak ust. § 23h odst. 4 ZDP rozezná importovaný hybridní nesoulad, který má zdroj i v České republice. ČRco zvyšuje základ daně o částku 40, a to z důvodu, že úrok (40) je zdrojem hybridního nesouladu v jiné části uskupení spojených osob, a protože v ostatních zemích, ve kterých skupina působí a ze kterých se hybridní nesoulad šíří dál, legislativa neobsahuje pravidla proti hybridním nesouladům, která by tomuto „nesouladu“ alespoň částečně zamezila.
- 2) Za předpokladu, že **legislativa země C pravidla proti těmto hybridním nesouladům uplatňuje**, pak Cco zamezí exportu hybridního nesouladu do zemí B a A v částce např. 80 [40 od ČRco a 40 (80 – 40 od ČRco) od Cco] a Česká republika neuplatní svá pravidla proti hybridním nesouladům obsažená v ustanovení § 23h odst. 4 ZDP, neboť importovanému hybridnímu nesouladu bylo zamezeno na jiné úrovni skupiny (přidružených osob), a to u Cco.

Poplatník Dco ze země D není členem skupiny a ani přidruženou osobou, proto se jej tato pravidla netýkají, přestože mu Bco poskytlo také zápůjčku.

Nutno podotknout, že tato pravidla se vztahují i na situace, do kterých vstoupí poplatník i s odstupem času. Důležité je také, že důsledky rozdílné právní kvalifikace jsou řešeny pouze v kontextu daně z příjmů právnických osob a **nevztahují se na alternativní daně**. Vždy záleží na lokální legislativě, kterou daň považuje za daň z příjmů právnických osob nebo zda vůbec nějaká existuje.

Cílem těchto pravidel je omezit dvojí nezdanění způsobené rozdílnou právní kvalifikací a tím zamezit agresivnímu daňovému plánování. Jaký budou mít ale úspěch, prověří opět až praxe a čas.



# Praktický pohled (daňového poradce) na vybrané aspekty implementace tzv. směrnice DAC6 v ČR a v zahraničí

**Ing. Mgr. Tereza Petrášová**  
daňový poradce č. 4676

**Mgr. Catherine Slavíčková**  
daňový poradce č. 5140



Do českého právního řádu byla implementována šestá novela směrnice EU o správní spolupráci při správě daní, která zavádí novou povinnost oznamovat finančním úřadům přeshraniční transakce naplňující zákonem stanovené podmínky. Jejím deklarovaným cílem je, aby správce daně získal lepší přehled o využívání daňových předpisů a agresivním daňovém plánování. Při prvních pokusech o praktickou aplikaci tohoto předpisu jsme však narazily na řadu výkladových nejasností. Rozhodly jsme se proto v tomto článku shrnout své dosavadní poznatky na základě dostupných výkladů a úvahy k některým klíčovým aspektům této nové regulace, a to k pojmům „přeshraniční“ a „uspořádání“.

## 1 Úvod

Na základě tzv. směrnice DAC6<sup>1</sup> je v členských státech EU, včetně České republiky,<sup>2</sup> zavedena povinnost oznamovat finančním úřadům přeshraniční uspořádání, která splňují charakteristický znak.<sup>3</sup> Směrnice byla na půdě EU schválena 25. 6. 2018 (toto datum je poměrně významné, neboť

oznamovací povinnost dopadá i na tzv. historická uspořádání, u nichž byl první krok realizován od tohoto data).

Start oznamovací povinnosti a následné výměny informací byl původně plánován v rámci EU od 1. 7. 2020. Nejen kvůli situaci s pandemií covidu-19 (nutno podotknout, že více států, včetně České republiky, nestihlo implementační lhůtu pro transpozici Směrnice do domácí legislativy) byla na úrovni EU schválena<sup>4</sup> možnost pro členské státy počátek oznamovací povinnosti posunout. Česká republika a další státy této možnosti využily a nařízením vlády byly v České republice lhůty pro oznamování odloženy na začátek roku 2021.<sup>5</sup>

Směrnice svým pojetím a způsobem implementace v jednotlivých jurisdikcích otevírá velké množství otázek, a to napříč všemi členskými státy EU.<sup>6</sup> Dle preambule Směrnice má být „hlavním cílem této směrnice o poskytování informací [daňovým správám jednotlivých členských států – pozn. autorek] o přeshraničních uspořádáních, která jsou potenciálně agresivním daňovým plánováním, zajištění řádného fungování vnitřního trhu“.<sup>7</sup> Prostředkem, který k tomu má sloužit, je

<sup>1</sup> Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. 5. 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat. Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 2. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (v textu označovaná také jako „Směrnice“).

<sup>2</sup> V České republice byla Směrnice transponována prostřednictvím novely zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, která byla součástí implementačního balíčku, resp. sněmovního tisku č. 572, jenž byl 14. 8. 2020 publikován ve Sbírce předpisů jako zákon č. 299/2020 Sb. (v textu také označován jako „Zákon“).

<sup>3</sup> § 14 Zákona.

<sup>4</sup> Směrnice Rady (EU) 2020/876 ze dne 24. 6. 2020, kterou se mění směrnice 2011/16/EU s cílem řešit naléhavou potřebu odkladu některých lhůt pro podávání a výměnu informací v oblasti daní v důsledku pandemie COVID-19.

<sup>5</sup> Související nařízení vlády o mimořádném prodloužení lhůt v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 bylo ve Sbírce předpisů vyhlášeno dne 10. 9. 2020 a nabylo účinnosti ke dni 25. 9. 2020.

<sup>6</sup> Dokonce i JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D., Směrnici nazývá „generátorem předběžných otázek“, neboť zřejmě až budoucí soudní praxe pomůže vyjasnit obsah různých termínů v ní uvedených. Viz TULÁČEK, M. Vybrané otázky automatické výměny informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech podle směrnice DAC 6. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. Wolters Kluwer, 2020, (2), s. 32.

<sup>7</sup> Preambule Směrnice, bod 10, citace z české verze.

automatická výměna informací, v tomto případě na základě povinnosti uložené tzv. zprostředkovatelům<sup>8</sup> informovat daňové orgány o určitých přeshraničních uspořádáních, která by mohla být potenciálně využita pro účely agresivního daňového plánování.<sup>9</sup>

Směrnice dává jednotlivým členským státům obecný rámec (společný soubor pravidel) s tím, že víceméně nedefinuje konkrétní pojmy a příklady oznamovaných uspořádání. Tento přístup je účelný, snahou není agresivní daňové plánování vymezit, ale podchytit ta uspořádání, která mohou (avšak nemusí) být pro takové plánování nástrojem. Na základě této úvahy byly vydefinovány obecné a specifické rysy (v dikci Směrnice se jedná o tzv. charakteristické znaky, v angličtině *hallmarks*), které mají naznačovat, že příslušné uspořádání má potenciál agresivního daňového plánování.<sup>10</sup>

Směrnice ponechává dále členským státům možnost rozšířit povinnosti i nad obecný rámec (např. stanovit rozsah oznamovací povinnosti i na vnitrostátní uspořádání nebo rozšířit okruh daní, na který se tato povinnost vztahuje). Česká republika při transpozici Směrnice zůstala u čisté transpozice Směrnice, tj. povinnost se vztahuje na tzv. **oznamovaná přeshraniční uspořádání**. V důvodové zprávě k implementačnímu balíčku se snaží Ministerstvo financí vymezit, co se má tímto spojením rozumět: „Oznamované přeshraniční uspořádání je záměrně vytvořeným nebo záměrně sděleným popsatelem a dostatečně určitým předpisem určitého chování sestávajícím se z jednoho nebo více kroků, naplňujícím alespoň jeden vymezený charakteristický znak a mající přeshraniční účinky, který byl alespoň v hrubých rysech projevem navenek, bez ohledu na to, zda byl poskytnut za úplatu nebo nikoliv.“<sup>11</sup>

Jelikož se v rámci své daňověporadenské praxe setkáváme s přeshraničními transakcemi na každodenní bázi, již od představení návrhu Směrnice se potýkáme s tím, jak prakticky přistoupit k rámci nové povinnosti a jakým způsobem ho vymezit pro sebe i pro klienty (jinými slovy co se má vlastně oznamovat a na jaké situace v praxi nová povinnost dopadá).

Vzhledem k tomu, že výše uvedené charakteristické znaky, na základě jejichž (pozitivního) testu má být naplněn termín „oznamovaná“, opravdu poskytují jen náznaky (a někdy ještě velmi nejasné nebo zavádějící) a nad rámec zákonné normy<sup>12</sup>

zatím nebyl vydán vysvětlující pokyn, informace nebo obecný dokument, které by alespoň trochu nastavily mantinely pro posouzení konkrétních situací,<sup>13</sup> rozhodly jsme se zkusit začít postupovat přes vymezení dalších klíčových aspektů, a to termínů „uspořádání“ a „přeshraniční“. Následující text shrnuje naše dosavadní poznatky.

## 2 Jak přistupovat k pojmu „přeshraniční“ – teorie a praxe

### 2.1 Přeshraniční prvek v české legislativě

Směrnice samotná uvádí, že termínem „přeshraniční uspořádání“ se rozumí „*uspořádání týkající se buď více než jednoho členského státu, nebo členského státu a třetí země, je-li splněna alespoň jedna z [pěti] podmínek*“,<sup>14</sup> přičemž „*přeshraničním uspořádáním, které se má oznamovat, [se rozumí] jakékoli přeshraniční uspořádání, které obsahuje alespoň jeden z charakteristických znaků uvedených v příloze IV*“.<sup>15</sup>

Jak již bylo výše uvedeno, v rámci transpozice česká legislativa převzala tuto část Směrnice téměř do slova. Odlišné je členění podmínek v rámci příslušného paragrafu:<sup>16</sup>

„(1) Oznamováním přeshraničním uspořádáním je pro účely automatické výměny informací oznamovaných zprostředkovateli přeshraničních uspořádání přeshraniční uspořádání, které naplňuje alespoň jeden charakteristický znak.

(2) Přeshraničním uspořádáním podle odstavce 1 je uspořádání, které se týká více členských států Evropské unie nebo členského státu Evropské unie a státu, který není členským státem Evropské unie, nebo jiné jurisdikce, a

a) alespoň jeden účastník tohoto uspořádání

1. je podroben zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení v jiném státě nebo jurisdikci než jiný účastník tohoto uspořádání,
2. je podroben zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení v alespoň dvou státech nebo jurisdikcích,
3. podniká v jiném státě nebo jurisdikci prostřednictvím stálé provozovny nacházející se v tomto státě nebo jurisdikci a toto podnikání alespoň zčásti probíhá podle tohoto uspořádání, nebo
4. vykonává činnost ve státě nebo jurisdikci, ve které není podroben zdanění z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla nebo místa vedení ani zde nemá stálou provozovnu, nebo

<sup>8</sup> § 14c Zákona.

<sup>9</sup> Pokud nepřechází oznamovací povinnost na samotného uživatele – viz § 14h odst. 2 a 3 Zákona (např. kvůli profesní mlčenlivosti u advokátů, daňových poradců, auditorů aj.).

<sup>10</sup> Preambule Směrnice, bod 9.

<sup>11</sup> Vláda. Důvodová zpráva. In: *Vládní návrh, kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění*. Praha: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2019, sněmovní tisk č. 572, s. 44 (v textu označovaná také jako „Důvodová zpráva“).

<sup>12</sup> Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>13</sup> Dle informace na webu Finanční správy ze dne 19. 10. 2020 ke zveřejnění EPO formuláře pro Oznámení k DAC6 je zpracováván dokument s častými otázkami a odpověďmi, který bude zveřejněn v nejbližší době na internetových stránkách finanční správy v části DAC6. Citováno z webové stránky Finanční správy, dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdani-vani-prime-dane/DAC6/informace-ke-zverejneni-epo-formulare-oznam-dac6-10959>.

<sup>14</sup> Neuvádíme zde úplnou citaci podmínek a)–e) Směrnice, článek 1 písm. b) bod 18, jelikož pro orientaci českého čtenáře je lepší vycházet z podoby/textu českého zákona (poznámka autorky).

<sup>15</sup> Článek 1 písm. b) bod 19 Směrnice.

<sup>16</sup> § 14f Zákona.

b) *toto uspořádání může dopadat na automatickou výměnu informací nebo na identifikaci skutečných majitelů podle zákona upravujícího některá opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu.*“

Dle Důvodové zprávy se v odstavci 2 nejedná o podmínky, které by musely být naplněny kumulativně, stačí tedy splnění jedné z nich. Jak ve Směrnici, tak v Zákoně se v této části používá pojem „účastník uspořádání“. Tento pojem není definován, ale Důvodová zpráva se jej snaží vymezit jako osobu, která bude uspořádání **používat**. Přeshraniční uspořádání je pak takové uspořádání, jež vychází z podstaty (a spoléhá na to), že jeho účastníci – osoby, které jej budou používat – jsou z různých států (nebo v nich vykonávají činnost).<sup>17</sup>

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.,<sup>18</sup> ve svém článku dovozuje, že na „přeshraničnosti“ musí dané schéma nějakým způsobem stavět, využít ji v rámci předepsaného chování (ještě před dosažením konkrétních uživatelů do jednotlivých rolí).<sup>19</sup> Nerozebírá zde nicméně, nakolik má jít o roli aktivní nebo pasivní z pohledu daného účastníka. Stejně tak nelze jasně vyvodit z Důvodové zprávy, nakolik je aktivní nebo pasivní role účastníka v daném uspořádání podstatná pro naplnění podmínky přítomnosti přeshraničního prvku. Řeší se spíše užší vymezení, resp. konkrétnost pojmu uživatel oproti pojmu účastník. Je tedy otázkou, jestli lze dovodit z používání rozdílných pojmů uživatel a účastník i nezbytnou míru aktivity nebo zapojení (v tom smyslu, že účastník může mít v daném uspořádání i pasivnější roli než uživatel).

V rámci hledání odpovědí na své otázky, jak v praxi řešit pojetí aspektu přeshraničnosti, jsme zkoušely zjistit, jak se k této otázce staví další členské státy. Snažily jsme se porovnávat situaci se zeměmi, které příslušný článek Směrnice implementovaly obdobně jako Česká republika. Vzhledem k tomu, že z pohledu zákonné normy většinou došlo k čisté transpozici příslušného ustanovení, bylo potřeba ověřit, zda existují nějaké doplňující výklady nebo pokyny z pohledu lokální daňové správy některého z členských států – případně diskuse či názory ze strany odborné veřejnosti.<sup>20</sup>

## 2.2 Přeshraniční prvek ve výkladu britské daňové správy

Z nám dostupných výkladů zahraničních daňových správ je přeshraniční prvek nejvíce rozebírán<sup>21</sup> ve výkladu britské daňové správy, kde se k tomuto bodu uvádí: „*Při posuzování*

*[otázky], jestli se bude jednat o oznamované přeshraniční uspořádání, je zásadní skutečnost, zda se uspořádání 'týká' více zemí, či nikoliv.*“<sup>22</sup> V anglickém znění je tedy pro posouzení zásadním termínem *concern* (týkat se).

Britská daňová správa dále vyjadřuje názor, že pokud se má uspořádání týkat více zemí, musejí mít tyto země nějaký **materiální význam pro takové uspořádání**. Záleží na okolnostech a situaci – za běžných okolností by byl přeshraniční prvek splněn, pokud na základě příslušného uspořádání vzniknou v dané zemi nějaké daňové dopady. Nicméně v situacích, kdy daňový efekt není primárně přítomen, tomu tak nemusí být.

Jako příklad uvádí situace, kdy společnost (daňový rezident ve státě A) podniká v jiném státě (B) prostřednictvím stálé provozovny. Ve státě B uzavře s obchodním partnerem ze státu B smlouvu prostřednictvím své stálé provozovny, ze které nevyplývají pro další státy žádné dopady. V tomto případě nevidí britská daňová správa, že by pro uspořádání (uzavření smlouvy ve státě B) bylo materiálně významné daňové rezidenství zřizovatele ve státě A.

Stejně tak britská daňová správa nedovozuje naplnění přeshraničního prvku v situaci, kdy dochází k převodu majetku v rámci jednoho státu (A) a zprostředkovatel (např. právník připravující dokumentaci nebo banka poskytující financování) je z jiného státu (B).

Obdobně je nahlíženo na situaci, kdy společnost A (daňový rezident ve státě A) prodává podíl na dceřiné společnosti B (daňový rezident ve státě B), a to společnosti C (která je také daňovým rezidentem ve státě A). Ani v tomto případě nepovažuje britská daňová správa skutečnost, že dceřiná společnost je daňovým rezidentem ve státě B, pro transakci za materiálně zásadní, takže by se z tohoto úhlu pohledu neměla týkat více než jednoho státu a neměla by být oznamována jako přeshraniční uspořádání.<sup>23</sup>

Domníváme se, že výše uvedený přístup k pojetí přeshraničního prvku přes materiální význam přítomnosti relevantních jurisdikcí v rámci daného uspořádání může víceméně korespondovat s pojetím naznačeným v článku JUDr. Michala Tuláčka, Ph.D., (viz výše).

Zde však musíme upozornit na praktický dopad obecného rámce Směrnice a možných různých výkladů jednotlivých členských států. I když z pohledu společnosti A (daňový

<sup>17</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 101.

<sup>18</sup> JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D., je vedoucím oddělení Obecná daňová legislativa na Ministerstvu financí a podílel se na přípravě návrhu legislativy transponující Směrnici.

<sup>19</sup> Parafráze z *Vybraných otázek automatické výměny informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech podle směrnice DAC 6*, viz výše.

<sup>20</sup> Hledání jsme vzhledem ke své jazykové vybavenosti směřovaly spíše k anglicky mluvícím zemím (poznámka autorek).

<sup>21</sup> Pro úplnost je třeba uvést, že Velká Británie a Irsko (a další státy) měly zavedený rámec povinného reportingu určitých situací nebo transakcí již před schválením Směrnice v rámci EU (pozn.: oznamovací povinnost je také často uvedena pod zkratkou MDR – z anglického spojení Mandatory Disclosure Rules).

<sup>22</sup> Sekce IEIM630030 (Meaning of cross-border) a IEIM630040 (Meaning of concerning) in HRMC. *International Exchange of Information Manual* [online]. 25. 4. 2016, aktualizováno 28. 10. 2020. Dostupné z: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-exchange-of-information/ieim630040>.

<sup>23</sup> Všechny zde uvedené příklady jsou převzaty z výše uvedeného výkladu britské daňové správy, překlad do češtiny provedly autorky, případně příklady doplnily o schematické názvy společností a zemí (A, B, C), pokud v původním anglickém znění nebyly uvedeny.

rezident Velké Británie) nebude poslední výše popsaná situace naplňovat přeshraniční prvek, musíme se ještě podívat na druhou stranu. Pokud stát B implementoval Směrnici, musí povinná osoba ve státě B (společnost B nebo její poradce) posoudit situaci také z pohledu příslušné legislativy a výkladu státu B. V případě, že výklad státu B nebude odpovídat výše uvedenému pojetí státu A (zde britské daňové správy), je možné – a v praxi se s tím v různých situacích opravdu setkáváme –, že pro stát B bude přeshraniční prvek splněn a daně uspořádání bude oznamované. Který výklad pak bude více v souladu se Směrnicí? A jak by měly společnosti A, B a C (případně jejich poradci) postupovat, aby splnily svoje zákonné povinnosti?

### 2.3 Přeshraniční prvek ve výkladu irské daňové správy

Irská daňová správa ve svém výkladu nejprve vychází z obecných podmínek pro definici přeshraničního uspořádání, které byly převzaty do irské legislativy ze Směrnice.<sup>24</sup> Ve vztahu ke splnění těchto podmínek pak upřesňuje, že aby se jednalo o přeshraniční oznamované uspořádání, musí mít minimálně jeden z účastníků vztah k některému z členských států EU a alespoň jeden z dalších účastníků uspořádání musí mít vztah k jinému státu (z EU i mimo EU). Vztahem se rozumí, že je buď v příslušném státě daňovým rezidentem, nebo tam vykonává činnost (ať už prostřednictvím stálé provozovny, nebo bez ní).

Z tohoto pohledu výklad irské daňové správy nepřináší žádný posun (jde v podstatě o shrnutí podmínek daných Směrnicí). Dále se ale věnuje vymezení pojmu účastník. Konstatuje přitom, že „[ú]častníky v uspořádání budou takové osoby, které v něm hrají aktivní roli“.<sup>25</sup> Jako příklad **aktivní role** uvádí pozici smluvních stran v případě uzavření smlouvy. Nicméně dále pak upřesňuje, že příslušná osoba nemusí mít v daném uspořádání hlavní roli, a i přesto může být považována za účastníka uspořádání. Jde třeba o situaci, kdy mateřská společnost bude považována za účastníka uspořádání, ačkoliv se jedná o uspořádání, ve kterém figuruje její dceřiná společnost a další strana, nicméně provedení příslušného uspořádání (transakce) podléhá schválení společníkem/akcionářem (či obdobnému schvalovacímu úkonu ze strany mateřské společnosti).

V tomto pojetí je tedy podstatná aktivita, kterou mají ve své roli konkrétní entity v daném uspořádání. Za aktivní roli může být ve výkladu irské daňové správy považován v rámci příslušného uspořádání i schvalovací úkon či rozhodnutí společníka/akcionáře.

Pojďme se v tomto duchu vrátit k prvnímu příkladu, který uváděla ve svém výkladu britská daňová správa (společnost ze státu A podniká v jiném státě B prostřednictvím stálé provozovny), a zkusme zde aplikovat výklad irské daňové správy.<sup>26</sup> Konkrétně tedy britská společnost A podniká v Irsku prostřednictvím stálé provozovny. Uzavře v Irsku s obchodním partnerem prostřednictvím své stálé provozovny lokální smlouvu. Dostáváme se zde do rozdílného pohledu na jednu situaci: Z pohledu britské daňové správy by se o přeshraniční uspořádání jednat nemělo, nicméně nebude skrze optiku irské daňové správy role zřizovatele (britské společnosti A) z titulu schválení/podpisu příslušné smlouvy dostatečně aktivní na to, aby zde přeshraniční prvek naplněn byl? Jak by měla společnost A správně postupovat? A jak by měla postupovat její stálá provozovna a irský obchodní partner?

### 2.4 Přeshraniční prvek ve výkladu nizozemské daňové správy

Ve výkladu publikovaném **nizozemskou daňovou správou** nacházíme (opět po vymezení obecných podmínek transponovaných ze Směrnice) konkrétní příklad, kde je uvedeno splnění přeshraničního prvku u vnitrostátní fúze dvou sesterských nizozemských společností, které vlastní zahraniční mateřská společnost. Co se týká definice účastníka, výklad nizozemské daňové správy pouze zmiňuje, že tento pojem není vymezen, a bude tak záležet na okolnostech situace (stejně krátké a obecné konstatování je uvedeno i u vymezení pojmu „přeshraniční“).<sup>27</sup>

Z uvedeného příkladu by šlo dovozovat, že přístup nizozemské daňové správy při posuzování naplnění přeshraničního prvku může vycházet z aktivní role, která je přisuzována mateřské společnosti v rámci schvalovacího procesu uspořádání (fúze) – viz irské pojetí výše. Vzhledem ke stručnému výkladu k této části je to z našeho pohledu spíše sledování určitého trendu než jasný závěr. Vede nás to ale k další otázce – podle nás jedné z nejzásadnějších: Nemůže vést tento přístup k výkladu, že přeshraniční prvek je splněn automaticky pouze na základě existence vztahu lokální dceřiná společnost – zahraniční mateřská společnost, když z lokálního uspořádání, které uskuteční a jehož uživatelem je dceřiná společnost, nepřímo může benefitovat díky kapitálovému propojení a budoucí výplatě podílu na zisku zahraniční mateřská společnost? Tento výklad nám přijde poněkud extrémní – zejména pokud si představíme téměř plošný dopad na všechny společnosti, které mají zahraničního vlastníka, a musely by tak začít prověřovat veškeré svoje transakce. Jasná odpověď na tuto otázku zatím nepadla.<sup>28</sup>

<sup>24</sup> Podmínky a)–e) Směrnice, čl. 1 písm. b) bod 18, viz výše.

<sup>25</sup> The Office of the Revenue Commissioners. *Tax and Duty Manual Part 33-03-03* [online]. 3. 7. 2020, kapitola 2.2, s. 5. Dostupné z: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-03.pdf>. Překlad do češtiny provedly autorky.

<sup>26</sup> Poznámka autorek: Vzhledem ke snaze o vymezení přeshraničního prvku abstrahujeme úvahy o splnění charakteristických znaků.

<sup>27</sup> Dutch State Secretary for Finance. *Guidance on cross-border arrangements subject to mandatory disclosure* [online]. 24. 7. 2020, č. 11382, Stcrt. 2020, 3499, kapitola 2. Dostupné v nizozemštině nebo jako neoficiální anglický překlad Deloitte Nizozemsko. Dostupné z: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2020-34991.html>.

<sup>28</sup> Tento dotaz byl součástí připomínek předložených Komorou daňových poradců ČR (bod 17) v rámci připomínkového řízení k návrhu Zákona (implementačnímu balíčku, sněmovní tisk 572). V rámci vypořádání připomínek bylo uvedeno, že v Důvodové zprávě byl uveden příklad přeshraničního uspořádání. Finální verze Důvodové zprávy nicméně žádný takový příklad u příslušného ustanovení neobsahuje.



Z výše uvedených situací nám (bohužel) vychází závěr, že žádný jasný výklad přeshraničního prvku není k dispozici, natož aby byl akceptovatelný v rámci všech členských států. Ani u států, kde již existuje nějaký výklad k lokální implementaci Směrnice, nemusí být náhled na to, v čem spočívá a kdy je přeshraniční prvek naplněn, shodný. Podívejme se, jestli výklad pojmu „uspořádání“ přináší jasnější odpověď na základní otázku, co se vlastně má dle nové povinnosti oznamovat.

### 3 Co všechno může v praxi spadnout pod pojem „uspořádání“?

#### 3.1 Definice uspořádání

Jak uvádí důvodová zpráva k implementačnímu balíčku, Směrnice pojem „uspořádání“ nevymezuje a nevymezuje jej ani závěrečná zpráva z roku 2015 k opatření č. 12. Zavedení pravidel pro povinné poskytování informací, projektu Eroze základu daně a vyvádění zisků (BEPS), vydaná Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD).<sup>29</sup>

Tato závěrečná zpráva hovoří o tom, že definice uspořádání by měla být dostatečně široká a robustní, aby zachytila jakékoliv schéma, plán nebo dohodu, všechny kroky a transakce, které tvoří součást uspořádání, a všechny osoby, které jsou začleněny nebo dotčeny tímto uspořádáním.<sup>30</sup>

Důvodová zpráva z výše uvedeného dovozuje, že „pojem uspořádání zahrnuje jakoukoli smlouvu, dohodu, domluvený postup, transakci nebo řadu transakcí a zahrnuje všechny kroky a transakce, prostřednictvím kterých jsou taková uspořádání uskutečňována. K naplnění definice má postačovat existence konkrétního plánu pro dosažení určitého cíle, který v sobě zahrnuje již konkrétní právní strukturu.“<sup>31</sup> Může se tedy jednat například „o doporučení, návod, stanovisko či jinou odbornou písemnost, kterou pro klienta na objednávku sestavil odborný poradce“.<sup>32</sup>

Z výše uvedeného je patrné, že snahou je pokrýt co nejširší spektrum situací tak, aby byly na novou legislativu, tedy na splnění charakteristických znaků, testovány. Nicméně to v praxi přináší určité obtíže, a to zejména v případě charakteristických znaků, které jsou obecného charakteru.<sup>33</sup>

Většina členských států implementovala do lokálního zákona Směrnici bez větších textových úprav, resp. bez konkrétní definice pojmu „uspořádání“. Některé daňové správy však alespoň vymezily v prováděcích předpisech příklady situací, které jako uspořádání (ne)chápu, resp. které pod novou oznamovací povinností (ne)spadají. V dalším textu se pokusíme nastínit některá vodítka, která lokální předpisy pro definici pojmu uspořádání přinášejí.

#### 3.2 Typizované uspořádání a uspořádání na míru

Zákon v § 14e definuje dva druhy uspořádání, a to uspořádání typizované a uspořádání na míru.

Typizovaným uspořádáním je „takové uspořádání, které je navrženo, nabízeno na trhu, připraveno k zavedení nebo zprístupněno tak, že je možné jej bez podstatných úprav zavést u uživatele uspořádání“. Jako příklad uvádí Důvodová zpráva krabicový software, tedy takovou situaci, kdy není třeba zásadních úprav pro uživatele k tomu, aby jej mohl použít.<sup>34</sup>

Znamená to tedy, že pokud má poradce/advokát (resp. zprostředkovatel) připravený vzor dokumentace, například šablonu rozhodnutí valné hromady o výplatě dividend (ať už českým, nebo zahraničním společníkům), bude muset takovou dokumentaci hlásit jako typizované uspořádání? Na základě aplikace svých odborných znalostí by totiž mohl dojít k závěru, že právě taková šablona může být využita pro přeshraniční výplatu dividendy, která může za určitých podmínek požívat osvobození dle principů ze směrnice EU o mateřských a dceřiných společnostech<sup>35</sup> a případně tak naplnit charakteristický znak C.4 Vícenásobné osvobození od dvojího zdanění.

Domníváme se, že záměrem nové úpravy nebylo, aby byla oznamována existence takové dokumentace, pokud tato sama nepředpokládá získání daňové výhody<sup>36</sup>, resp. nevede k jejímu získání při splnění přeshraničního aspektu. Pokud se jedná pouze o podpůrnou dokumentaci, ze které samotná daňová výhoda neplyne (jako například z výše zmínovaného vzoru rozhodnutí valné hromady), pak by se o typizované uspořádání jednat nemělo.

Z těchto důvodů máme za to, že ke splnění podmínek typizovaného uspořádání dojde pouze v případě, že by měl poradce

<sup>29</sup> OECD. *Mandatory Disclosure Rules: Action 12 – 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/beps/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>.

<sup>30</sup> Bod 243 tamtéž.

<sup>31</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 42.

<sup>32</sup> Tamtéž.

<sup>33</sup> V rámci legislativního procesu neproběhlo k vymezení charakteristických znaků připomínkové řízení, resp. v rámci standardního připomínkového řízení k Zákonu bylo u všech připomínek týkajících se charakteristických znaků uvedeno, že budou zohledněny při přípravě vyhlášky (ve které měly být charakteristické znaky původně vymezeny a která měla mít vlastní legislativní proces včetně doprovodných materiálů a odůvodnění), ve které bude text jednotlivých ustanovení precizován a v odůvodnění vysvětlen. Vzhledem k tomu, že přehled charakteristických znaků byl nakonec doplněn do Zákona, nedošlo nakonec k vypořádání žádné z připomínek k nejasnému vymezení charakteristických znaků ani k odůvodnění či bližšímu vymezení konkrétních situací.

<sup>34</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 100.

<sup>35</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. 11. 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

<sup>36</sup> V souladu s § 1 odst. 4 Zákona se nová úprava vztahuje pouze na daň z příjmů, což bylo potvrzeno v rámci vypořádání připomínek předložených Komorou daňových poradců ČR k návrhu Zákona (implementačnímu balíčku, sněmovní tisk 572) v bodě 9.

(zprostředkovatel) připraven nějaký vzor řešení, který je záměrně vytvořen s cílem získat daňovou výhodu, a taková daňová výhoda může být klientem (uživatel) získána pouhým využitím, aplikací tohoto typizovaného uspořádání bez nějakých netriviálních úprav.<sup>37</sup>

Jak potvrzuje Důvodová zpráva, fenomén typizovaných uspořádání je typický spíše pro zahraničí, nicméně ani v prostudovaných doplňujících výkladech zahraničních daňových správ nejsou takové příklady časté.<sup>38</sup> Výklady jsou v takovém případě spíše negativním výčtem, jenž upřesňuje, kdy se o typizované uspořádání nejedná.

Nizozemská daňová správa například komentovala situaci nizozemského daňového rezidenta, který poskytuje standardizované zajišťovací nástroje. Tyto nástroje jsou často využívány a nastavovány na základě tržních standardů. Nicméně v okamžiku, kdy se například měnový zajišťovací nástroj rozhodne využít některý z klientů tohoto poskytovatele (uživatel), musí být obecná forma tohoto produktu (vždy) adaptována na jeho konkrétní situaci. Takový měnový zajišťovací nástroj tím pádem není typizovaným uspořádáním.<sup>39</sup>

S ohledem na výše uvedené lze tedy předpokládat, že vyšší míru pozornosti bude nutné věnovat uspořádáním individuálním, tedy připraveným na míru konkrétnímu daňovému poplatníkovi (uživateli). Při jejich definici Zákon pouze uvádí, že uspořádání na míru jsou „*taková uspořádání, která nejsou typizovaným uspořádáním*“.<sup>40</sup>

To ale v praxi znamená, že se může jednat v podstatě o jakoukoliv situaci, kterou může daňový poplatník a/nebo jeho poradce v rámci své činnosti řešit.

V souladu s Důvodovou zprávou se však domníváme, že v tomto musí mít účastník/zprostředkovatel aktivní roli. Mělo by se tedy jednat o záměrné jednání, spolupráci na cíleně vytvořeném schématu. Pokud se tedy například daňový poradce bude přímo podílet na přípravě nějaké restrukturalizace s přeshraničním prvkem tak, aby z ní pro uživatele plynula daňová výhoda, měl by takové schéma testovat, zda naplňuje podmínky nové oznamovací povinnosti. Pokud navíc daňová rada obsahuje nějakou posloupnost kroků, může se jednat o tzv. uspořádání složené.

### 3.3 Složené uspořádání

Dle § 14d Zákona se na „*posloupnost uspořádání hledí jako na jediné uspořádání. Na uspořádání sestávající se z více kroků nebo částí se pro účely automatické výměny informací hledí jako na jediné uspořádání*“.

Důvodová zpráva dále specifikuje, že se jedná o „*uspořádání, která mají členitou strukturu a jsou tvořena posloupností dílčích uspořádání nebo je lze rozdělit na jednotlivé kroky*“.<sup>41</sup> Ale jak potom takové složené uspořádání na jednotlivé charakteristické znaky testovat?

Rozumíme, že cílem tohoto ustanovení bylo povinné osobě uložit co možná nejširší oznamovací povinnost, tedy aby v rámci případného oznámení byly popsány veškeré souvislosti daného schématu, a proto byla zavedena právní fikce jediného uspořádání. Jenže co když v rámci složeného uspořádání některé kroky splňují podmínky určitého charakteristického znaku, ale jako celek uspořádání nesplňuje charakteristický znak žádný? Znamená to, že když charakteristický znak nesplňuje celé uspořádání, nejsou podmínky pro oznamování splněny?

Pokud například v rámci rozšíření podnikatelské činnosti mezinárodní skupiny společností dojde k založení několika nových společností v různých jurisdikcích, nakoupení portfolia participací i k postoupení licence / know-how / výrobního postupu z jedné jurisdikce do druhé, budou pravděpodobně základní výše zmíněné parametry pojmu přeshraniční uspořádání splněny.

Nicméně pokud jsou dané úkony motivovány novými obchodními příležitostmi, vidinou nového businessu a koupě podílů, stejně tak jako postoupení práv duševního vlastnictví budou provedeny za tržní úplaty a tato bude řádně zdaněna v souladu s právními předpisy dotčených jurisdikcí, bude se jednat o uspořádání oznamované?

Při posuzování uspořádání jako celku se nejspíše bude jednat o složené uspořádání, nicméně je jeho cílem dosažení daňové výhody? Splňuje jako celek některý z charakteristických znaků? Nebo stačí, aby převáděná práva duševního vlastnictví splňovala parametry charakteristického znaku E.2 *Využití těžko ocenitelných nehmotných aktiv*, který nepředpokládá test hlavního přínosu<sup>42</sup>, a už bude složené uspořádání oznamované, bez ohledu na to, zda z něj nějaká daňová výhoda plyne?

Jak závěrečná zpráva z roku 2015 k opatření BEPS č. 12<sup>43</sup>, tak Směrnice deklarují, že mezinárodní výměna informací by se měla týkat schémat, kde bylo využito v jednotlivých zemích daňových výhod a tyto výhody byly nakombinovány tak, aby bylo dosaženo maximální daňové úspory. Není tedy právě využití/získání daňové úspory kritériem, na základě kterého bude možné odlišovat uspořádání oznamovaná od těch neoznamovaných?

<sup>37</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 100, uvádí, že veřejně nabízené uspořádání, které však pro své zavedení u uživatele vyžaduje provedení netriviálních úprav, není typizovaným uspořádáním.

<sup>38</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 100.

<sup>39</sup> Dutch State Secretary for Finance. *Guidance on cross-border arrangements subject to mandatory disclosure* [online]. 24. 7. 2020, č. 11382, Stcrt. 2020, 3499, kapitola 2. Dostupné v nizozemštině nebo jako neoficiální anglický překlad Deloitte Nizozemsko. Dostupné z: <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2020-34991.html>.

<sup>40</sup> § 14e odst. 2 Zákona.

<sup>41</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 100.

<sup>42</sup> Dle oddílu I přílohy č. 3 Zákona některé obecné a specifické charakteristické znaky předpokládají pro své splnění i splnění tzv. testu hlavního přínosu. Test hlavního přínosu je splněn, pokud je získání daňové výhody hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, u nichž lze s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti přiměřeně očekávat, že z uspořádání vyplynou.

<sup>43</sup> OECD. *Mandatory Disclosure Rules: Action 12 – 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Dostupné také z: <http://www.oecd.org/tax/beps/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>.

### 3.4 Aspekt (agresivního) daňového plánování

Směrnice ve svém úvodu stanoví, že struktury, které mají být na základě této nové legislativy sledovány, „*sestavují obvykle z uspořádání, která zasahují do různých jurisdikcí a přesouvají zdanitelné zisky do příznivějších daňových režimů, nebo mají za účinek snížení celkové daňové povinnosti daňového poplatníka*“.<sup>44</sup>

Jednotlivá ustanovení, která byla v rámci Zákona na základě Směrnice v České republice implementována, však dopadají na daleko širší spektrum situací než pouze na ty daňově motivované. Úvodní ustanovení novely Zákona uvádí, že se „*při automatické výměně informací poskytují informace týkající se přeshraničního uspořádání naplňujícího charakteristický znak*“.<sup>45</sup> Podmínka pro plnění oznamovací povinnosti pouze u těch uspořádání, která přinášejí daňovou výhodu, je zmíněna pouze v Důvodové zprávě.<sup>46</sup>

Navíc v komentáři k pojmu „uspořádání“ Důvodová zpráva uvádí, že při jeho posuzování není podstatné, zda má dopad pouze do oblasti daní; uspořádání mohou být strukturována tak, aby se jimi dosáhlo řady různých cílů, a to jak z obchodního hlediska, tak z hlediska daní.<sup>47</sup>

Jak se tedy postavit k testování jednotlivých situací, resp. uspořádání? Téměř každá operace, kterou daňový subjekt v rámci své obchodní činnosti udělá, má nějaké daňové dopady, např. nákup a prodej zboží či služeb, financování, výplata dividend apod. A právě v těchto situacích mohou být využity i některé z daňových výhod, které daňová legislativa běžně umožňuje.

Důvodová zpráva používá při komentáři k uspořádání i formulaci, že se mají oznamovat „legální daňové triky“, které musejí být *ad hoc* posouzeny s ohledem na to, o jak konkrétní předpis chování se jedná.<sup>48</sup> Znamená to tedy, že se poplatníci mají po zavedení této nové oznamovací povinnosti zdráhat využívat např. osvobození dividend, licenčních poplatků nebo třeba daňové odpočty či žádat o investiční pobídky, jakmile by byl zároveň na jejich úrovni splněn i přeshraniční aspekt takové transakce? Vždyť primárním cílem těchto režimů byla právě podpora podnikání a fungování jednotného vnitřního trhu v rámci EU, nehledě na to, že daňoví poplatníci (uživatelé) již většinu těchto informací finančním úřadům reportují, ať již v rámci svého daňového přiznání, případně formou oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí, nebo při podání žádostí o osvobození úroků či licenčních poplatků.

Přestože cílem nové regulace je monitoring situací, ve kterých může docházet ke zneužívání daňového systému<sup>49</sup>, je v této souvislosti vhodné zmínit, že skutečnost, že přeshraniční uspořádání naplní některý z charakteristických znaků a dojde k jeho oznámení správci daně, sama o sobě neznamená, že je toto uspořádání používáno k vyhýbání se daňovým povinnostem, a vůči jeho uživateli nebudou pouze na základě informací uvedených v oznámení o tomto uspořádání uplatňovány žádné sankce.<sup>50</sup>

## 4 Závěr

Naše analýza dostupných výkladů a pojetí bohužel nepřinesla jednoznačné odpovědi na to, jak by se v praxi mělo k výkladu pojmů „uspořádání“ a „přeshraniční“ přistupovat, a to ani v České republice, ani v ostatních členských státech EU. Je zřejmé, že snahou nové úpravy je pokrytí co nejširšího množství situací, nicméně bez nastavení alespoň nějakých konkrétních mantinelů je uchopitelnost a praktická aplikace tohoto nového předpisu pro povinné osoby více než obtížná. Lze tedy očekávat, že bude trvat nějakou dobu, než správní (a zřejmě i soudní) praxe vymezí jasnější rámec této nové povinnosti.

České společnosti jsou v mnoha případech součástí nadnárodních skupiny anebo mají zahraničního vlastníka. I ryze české subjekty mají spoustu přeshraničních vztahů. Jasně vymezení oznamovaných přeshraničních uspořádání (nebo alespoň negativní vymezení situací, které by pod oznamovací povinnost spadat neměly) je z našeho pohledu zásadní, pokud nemá nová povinnost povinné osoby administrativně zcela zahltit. V praxi to budou nejčastěji právě daňoví poplatníci (nebo řekněme uživatelé), na koho nová oznamovací povinnost v České republice dopadne. A z jejich pohledu není reálné izolovaně zkoumat každou transakci, zda se jedná o uspořádání a zda je naplněna „přeshraničnost“, a váhat nad tím, zda a který rys naznačuje, že může jít o oznamované uspořádání. Pokud nedojde k bližšímu vymezení situací, které by měly být oznamovány (ať už jednotně na úrovni EU, nebo alespoň lokálně v rámci přístupu české daňové správy), je pravděpodobné, že oznámení, jakož ani výměna informací mezi státy s různým pohledem na konkrétní situace nebudou plnit svoji zamýšlenou funkci.<sup>51</sup> Nebudou plnit cíl, se kterým byla Směrnice politickými představiteli členských států přijata, a půjde jen o další zvýšení administrativní zátěže daňových poplatníků s poměrně malým efektem.

<sup>44</sup> Preambule Směrnice, bod 2.

<sup>45</sup> § 14 Zákona.

<sup>46</sup> Důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 572, s. 42, kde je uvedeno, že „*uspořádání musí být cíleně vytvořeno jako uspořádání, tedy jako nástroj k získání daňové výhody*“.

<sup>47</sup> Tamtéž, s. 43.

<sup>48</sup> Tamtéž, s. 42.

<sup>49</sup> Tamtéž, s. 44.

<sup>50</sup> Tamtéž, s. 101.

<sup>51</sup> Tento názor prezentovalo ve svém vyjádření k návrhu Směrnice předloženém Evropské komisi 25. 7. 2017 i CFE (Confédération Fiscale Européenne – Evropské sdružení daňových poradců). Viz *Opinion Statement PAC 3/2017 on the European Commission Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation COM/2016/025 final – 2016/010 (CNS)*. Dostupné online přes databázi IBFD.

# „Lockdown“, covid-19 a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.  
odd. Mezinárodní zdaňování – MF ČR



Z důvodu vynuceného útlu ekonomiky přijímají státy po celém světě již od jara rozličné stimulační balíčky (nejen) v oblasti daní a veřejných financí na podporu podnikání, udržení zaměstnanosti, zajištění potřebné likvidity pro podniky, řešení náhlých výpadků příjmů domácností apod. Pro mnoho oblastí lidské činnosti vyvstala v souvislosti s výskytem koronaviru SARS-CoV-2 a související pandemií nemoci covid-19 potřeba zabývat se problémy a otázkami, které nebylo dosud nutné řešit či se jim alespoň ani z daleka nedostávalo takové pozornosti. Ani oblast mezinárodního zdaňování příjmů tohoto nezůstala ušetřena.

Záměrem článku je nastínit (nejen z pohledu právního řádu ČR) vybrané případy se zaměřením na problematiku provádění mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Jako spojující prvek a jakýsi spouštěč souvisejících debat lze vysledovat výrazné omezení (někdy až reálné znemožnění) volného pohybu osob a z toho plynoucí nemožnost vykonávání činnosti v místě, kde by byla bývala za „normálních“ (předkrizových) okolností vykonávána.<sup>1</sup>

Článek se zaměřuje na problematiku rezidenství pro daňové účely, stálých provozoven a příjmů ze závislé činnosti. Zmíněny jsou iniciativy z pera OECD, bilaterální dohody i rozličné pokyny věnující se této problematice jako určitý fenomén poslední doby. Zajímavé bude podrobit tyto dokumenty analýze jak z hlediska věcné podstaty, tak i jejich právní relevance.

## 1 Rezidenství pro účely daní z příjmů

Ve většině zemí, včetně ČR, jsou poplatníci příjmových daní rozlišováni na daňové rezidenty a nerezidenty. Rezidenti mají v dané zemi daňovou povinnost ze svých

celosvětových příjmů a daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na jejich příjmy ze zdrojů na území toho kterého státu. Pro určení rezidenství je určujícím domácí právo s přihlédnutím k tzv. tie-breaker pravidlům (nejčastěji v čl. 4 smluv o zamezení dvojímu zdanění) za účelem určení jediného státu, kde je osoba rezidentem, v případech, kdy jsou naplněny domácí podmínky obou smluvních států.

Pro určení rezidenství konkrétní právnické osoby, resp. **osoby jiné než fyzické**, obsahuje domácí právo typicky kritéria sídla (place of incorporation) či místa skutečného vedení (place of effective management, central management and control atd.). Řada mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění obsahuje jako rozhodné kritérium (v případě naplnění rezidenství v obou smluvních státech) místo skutečného/hlavního vedení.<sup>2</sup> Při určování místa skutečného/hlavního vedení je třeba brát v úvahu řadu skutečností, nicméně v principu se vychází ze skutečnosti, kde se v době rozhodování nacházejí konkrétní osoby k tomu příslušné.

Důsledkem „lockdownu“, tj. cestovních (a jiných) omezení, může být skutečnost, že vrcholoví manažeři společností jsou nuceni trávit čas v místech, kde by se za normálních okolností nenacházeli, a řídit z nich společnosti. Otázkou je, jaký dopad mohou mít a mají takovéto vynucené změny na rezidenství konkrétních osob.

Pravděpodobnost změny rezidenství osob jiných než fyzických pouze z tohoto důvodu není vysoká. Hlavním argumentem je předpoklad, že v případech vynuceného pobytu relevantních osob půjde o změnu pouze dočasnou, kterou nebude možno charakterizovat jako vznik nového „usual“ či „ordinary“ místa skutečného vedení podniku.<sup>3</sup>

V kontextu osob jiných než fyzických může navíc přinést závažné problémy situace dvojího rezidenství, kdy příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění obsahuje „tie-breaker“

<sup>1</sup> Tento článek byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „Vývoj finančněprávní a trestněprávní regulace pod vlivem normotvorby Evropské unie“, realizovaného v letech 2020–2022 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy, SVV 260 493/2020. Názory prezentované v článku jsou osobními názory autora.

<sup>2</sup> Včetně OECD modelových smluv o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmů a kapitálu (kromě poslední verze modelové smlouvy z roku 2017). Tento dokument bude v článku označován jako „Modelová smlouva OECD“.

<sup>3</sup> OECD. *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the covid-19 Crisis* [online]. 2020. Dostupné z: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/#contactinfo-d7e261>. OECD dochází ke stejnému závěru jak při uvažování znění čl. 4 Modelové smlouvy OECD, jak zní ve verzi 2017, tak i předchozího znění tohoto ustanovení.



pravidlo ve znění čl. 4 odst. 3 aktuální Modelové smlouvy OECD<sup>4</sup>, které již nestanoví jasné rozhodné kritérium pro určení daňového rezidentství, ale stanoví, že příslušné úřady smluvních jurisdikcí se budou snažit určit vzájemnou dohodu jurisdikci, kde je poplatník rezidentem. Není zde tedy ani explicitní povinnost dohody dosáhnout. Bez dohody nemá poplatník v principu nárok na žádnou výhodu z dané smlouvy. Paradoxně tak mohou nová a „moderní“ pravidla být v určitých ohledech spíše na škodu.

Pro určení rezidentství **fyzických osob** je často používáno kritérium délky pobytu na daném území. Relativně krátká doba přítomnosti pravděpodobně nepovede ke změně rezidence, neboť v kontextu „tie-breaker“ pravidel smluv o zamezení dvojímu zdanění si lze těžko představit, že by tímto došlo k pozbytí tzv. stálého bytu, ke změně střediska životních zájmů apod. Ostatně ani kritérium obvyklého zdržování se nelze posuzovat pouze optikou toho, ve kterém ze států strávila osoba větší počet dní v daném zdaňovacím období.<sup>5</sup>

Na rozdíl od ostatních osob v případě dvojího rezidentství u osob fyzických v podstatě reálně nehrozí, že by nebyl určen jeden jediný stát rezidence poplatníka.<sup>6</sup> Vždy je samozřejmě určující konkrétní znění příslušné daňové smlouvy a domácích předpisů.

Sekretariát OECD ve své analýze<sup>7</sup> připouští konsekvence nastalé situace pro určování (a případné změny) daňového rezidentství jak ve světle domácích pravidel, tak pro účely smluv o zamezení dvojímu zdanění. Závěrem OECD však je, že je velmi nepravděpodobné, že by situace způsobená onemocněním covid-19 zapříčinila změnu rezidence v kontextu smluv o zamezení dvojímu zdanění; to platí za předpokladu dočasnosti změn na nezbytně nutnou dobu.

V neposlední řadě je dobré připomenout, že případná změna rezidentství osob s sebou nemusí nést pouze změnu země, kde bude poplatník podléhat neomezené daňové povinnosti (nechme stranou teritoriální systémy zdaňování příjmů), ale může být doprovázena i zdaněním při odchodu, tzv. exit tax atd.

Jako příklady zemí, které k problematice rezidentství vydaly různé dokumenty informující poplatníky, jak budou k posuzování rezidentství v současné mimořádné situaci přistupovat,

lze uvést např. Irsko<sup>8</sup>, Singapur<sup>9</sup> či Kanadu<sup>10</sup>. Společným prvkem takovýchto dokumentů je obecně jakási deklarace tolerantnějšího přístupu k otázkám rezidentství, tj. např. k posuzování místa vedení podniku v situaci, kdy jsou manažeři nuceni trávit čas v místě, kde by za „normálních“ okolností nebyli či by byli jen krátkodobě, a pracovat z něj. Podstatou takovýchto dokumentů bývá vyjádření pro poplatníky, že za splnění více či méně konkrétních podmínek bude pro účely rezidentství osob<sup>11</sup> ignorováno místo jejich dočasného, byť reálného výskytu, jedná-li se o důsledek omezení cestování.

## 2 Stálá provozovna

Druhou oblastí, která rozhodně stojí za zmínku, je problematika „rizika“ vzniku a existence stálé provozovny v důsledku omezování pohybu. Je jisté důležité se souvisejícími problémy a nejasnostmi zabývat, nicméně dle názoru autora je (obdobně jako u dále popsané problematiky příjmů přeshraničních pracovníků) dobré zamyslet se před přijímáním opatření motivovaných do jisté míry emocemi spíše než pouhými fakty nad tím, jaké problémy jsou skutečně relevantní a vyžadují aktivní zásah (např. ze strany zákonodárce). Ze strany podniků byl (zcela logicky) zaznamenatelný zvýšený zájem o tuto problematiku zejména v jarních měsících. Níže jsou přiblíženy tři vybrané otázky související s problematikou stálých provozoven.

Podniky mohou být znejistěné, zda jim z důvodu pobytu jejich zaměstnanců (typicky) v zemi jejich rezidence, a tedy výkonu práce z místa, z něž práce za „normálních“ okolností vykonávána nebyla (**home office**), v zemi rezidence zaměstnance nevznikne stálá provozovna a s tím nové oznamovací a odvodové povinnosti.

Řada zemí vydala pokyny či vyjádřila svoji pozici i k problematice vztahu mezi omezeními způsobenými pandemií onemocnění covid-19 a pravidly pro vznik stálé provozovny.<sup>12</sup> Podstatou těchto dokumentů bývá deklarace, že pro účely splnění podmínek vzniku stálé provozovny bude daná země dobu strávenou na jejím území jako neplánovaný důsledek cestovních omezení ignorovat.

OECD uvádí, že pravděpodobnost vzniku stálé provozovny v důsledku nastalé výjimečné a dočasné změny<sup>13</sup> je nízká,

<sup>4</sup> Modelová smlouva OECD (verze 2017). Toto nové pravidlo může být implementováno např. prostřednictvím mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k boji proti snižování daňového základu a přesouvání zisků ve vztahu k daňovým smlouvám, tzv. MLI. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. ČR však prostřednictvím MLI toto ustanovení do žádné ze svých smluv o zamezení dvojímu zdanění neimplementuje.

<sup>5</sup> Blíže k obsahu pojmu obvyklého zdržování se v kontextu smluv o zamezení dvojímu zdanění např. odst. 19 a 19.1 komentáře k čl. 4 Modelové smlouvy OECD (verze 2017).

<sup>6</sup> Čl. 4 odst. 2 Modelové smlouvy OECD.

<sup>7</sup> OECD. *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the covid-19 Crisis*. 2020.

<sup>8</sup> Dostupné z: <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/ebrief/2020/no-0462020.aspx>.

<sup>9</sup> Dostupné z: <https://www.iras.gov.sg/irashome/COVID-19-Support-Measures-and-Tax-Guidance/Tax-Guidance/For-Businesses/Tax-Residence-Status-of-a-Company-and-Permanent-Establishment/>.

<sup>10</sup> Dostupné z: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/covid-19-update/guidance-international-income-tax-issues.html>.

<sup>11</sup> Jak fyzických osob samotných pro určení jejich rezidentství, tak i zaměstnanců a členů orgánů společností pro účely rezidence těchto společností či posuzování vzniku stálých provozoven zahraničních entit.

<sup>12</sup> Například Singapur (dostupné z: <https://www.iras.gov.sg/irashome/covid-19-Support-Measures-and-Tax-Guidance/Tax-Guidance/For-Businesses/Tax-Residence-Status-of-a-Company-and-Permanent-Establishment/>) či Kanada (dostupné z: [https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/covid-19-update/guidance-international-income-tax-issues.html#h\\_ii](https://www.canada.ca/en/revenue-agency/campaigns/covid-19-update/guidance-international-income-tax-issues.html#h_ii)).

nicméně vyloučit tuto možnost nejde. Hlavními argumenty pro toto tvrzení jsou jakási „vyšší moc“, a ne vůle zaměstnavatele, s tím související nedostatek stálosti a kontinuity či fakt, že zaměstnavatel nemá přístup do domácnosti<sup>14</sup>, z níž je práce vykonávána, a „kontrolu“ nad ní.<sup>15</sup> Argument, že prostor není k dispozici (at the disposal) zaměstnavateli, je z pohledu autora dosti problematický, jelikož komentář k Modelové smlouvě OECD nastiňuje i situace, kdy práce z domova může ke vzniku stálé provozovny vést, jinými slovy prostor je za určitých okolností chápán tak, že může být klasifikován jako k dispozici (at the disposal) zaměstnavateli. Hranice ovšem není vůbec jasná. Z pohledu autora však rozhodně není správné, resp. šlo by o velmi slabé tvrzení, argumentovat pouze tím, že v případě práce z domova nemůže podniknout stálá provozovna z důvodu, že prostor není k dispozici zaměstnavateli. To by pak „home office“ nemohl nikdy zapříčinit vznik stálé provozovny, a tudíž by existoval prostor pro obcházení pravidel.<sup>16</sup>

Vyvstává rovněž otázka, zda aktivity, které na území státu (ČR) vykonává (po přechodnou dobu) zaměstnanec (ze svého domova) pro svého zaměstnavatele, českého daňového nerezidenta, mohou zapříčinit vznik stálé provozovny z titulu tzv. **závislého zástupce**. Jak smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, tak domácí předpisy<sup>17</sup> vyžadují určitý stupeň „obvyklosti“ vykonávání příslušných činností. Je-li pobyt zaměstnance na území určitého státu čistě přechodného charakteru a nezbytně nutnou dobu a způsobený výlučně omezením pohybu osobu, je nepravděpodobné, že by v tomto kontextu vznikla zahraničnímu zaměstnavateli stálá provozovna z titulu závislého zástupce.

Jiným důsledkem současné krize může být dočasné přerušení řady **stavebních či montážních projektů**. Jaký vliv má přerušení stavby na počítání doby trvání takovéto stavby (obecně místo provádění stavební-montážních projektů, dále jen „stavenišť“) a tím následně na naplnění podmínek vzniku stálé provozovny z tohoto titulu? Pro zodpovězení tohoto dotazu je potřeba (a stačí) aplikovat existující pravidla, která vedou k závěru, že takovéto přerušení ve většině případů nepovede k přerušení existence „staveniště“. Jako příklady přerušení prací, která nemají za následek zánik „staveniště“, uvádí komentář k Modelové smlouvě OECD dočasná přerušení (temporary interruptions), jakými jsou např. sezónní přerušení, přerušení vyvolané nedostatkem materiálu či problémy s pracovní silou.<sup>18</sup>

Z pohledu ČR je klíčové zdůraznit fakt, že co se týká vzniku stálé provozovny, právě díky existenci smluv o zamezení

dvojímu zdanění a pravidlům v nich standardně používaným stálá provozovna zahraničnímu zaměstnavateli v ČR z titulu „home office“ zaměstnance ve většině případů nevznikne, neboť smlouvy obsahují výjimky ze vzniku stálé provozovny pro činnosti tzv. přípravného nebo pomocného charakteru.<sup>19</sup> Tento argument se neobjevuje často, nicméně z pohledu autora je relevantním a řeší spoustu situací, kterých se zaměstnavatelé obávají.

### 3 Příjmy ze závislé činnosti

Mezi poměrně rozšířené patří mezistátní dohody ohledně příjmů za závislé činnosti a aplikace příslušného ustanovení smluv o zamezení dvojímu zdanění.<sup>20</sup> Dohody logicky nejsou totožné, nicméně oblastí, kterou upravují nejčastěji, je problematika počítání dnů strávených v jedné ze smluvních zemí pro účely správné aplikace článku daňových smluv upravujícího možnosti zdaňování příjmů ze závislé činnosti. Nosnou myšlenkou je dohoda na fikci, že (typicky po různými způsoby definovanou dobu) se budou dny přeshraničních pracovníků (rezidentů jednoho smluvního státu pracujících za „normálních“ okolností ve druhém smluvním státě) strávené nedobrovolně ve státě jejich rezidence počítat, jako by byly stráveny ve státě, kde by závislá činnost byla vykonávána, pokud by neexistovala omezení pohybu osob (přímo vázaná na pandemii nemoci covid-19). Zaměstnanci využitím tohoto režimu vlastně souhlasí s tím, že budou zdaněni stejně, jako by tomu bylo v případě, kdyby žádná omezení nebyla.

První otázkou zasluhující pozornost je, zda instituce, resp. osoby (typicky příslušné úřady ve smyslu smluv o zamezení dvojímu zdanění), které dohody uzavírají, jsou k tomuto vůbec oprávněny. Záleží samozřejmě na textu konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a vnitrostátním právu, nicméně dle názoru autora se jeví jako správné a rozumné, že ČR žádnou takovouto dohodu neuzavřela.

Existující dohody ve světě jsou postaveny jako dohody mezi příslušnými úřady na základě čl. 25 odst. 3 Modelové smlouvy OECD, resp. na základě článku konkrétní smlouvy, který obsahem odpovídá tomuto modelovému ustanovení. Z pohledu autora jsou pravidla čl. 15 mezinárodních daňových smluv jasná a úplná a omezení pohybu osob jejich validitu nijak nesnižuje. To, že existující pravidla nevedou k výsledku, který by si někdo přál, není přesvědčivým argumentem pro tvrzení, že existují objektivní obtíže nebo pochybnosti vznikající při výkladu nebo provádění smlouvy, a tedy k využití čl. 25 odst. 3 Modelové smlouvy OECD. Copak dávají

<sup>13</sup> V kontextu aktuálního vývoje je otázkou, zda (a případně v jaké části případů) se z dočasné výjimečné situace stane nový standard.

<sup>14</sup> K tomuto blíže čl. 18 komentáře k čl. 5 Modelové smlouvy OECD.

<sup>15</sup> OECD. *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*. 2020.

<sup>16</sup> Příkladem mohou být situace, kdy zaměstnavatel svému zaměstnanci žádné místo k výkonu práce neposkytne, resp. zaměstnanci v podstatě nezbyvá nic jiného než pracovat z domova.

<sup>17</sup> Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

<sup>18</sup> Čl. 55 komentáře k čl. 5 Modelové smlouvy OECD (verze 2017).

<sup>19</sup> Na rozdíl od § 22 odst. 2 ZDP, kde žádná takováto podmínka uvedena není.

<sup>20</sup> Například již jednou aktualizovaná dohoda mezi Německem a Nizozemskem, dostupná z: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Niederlande/2020-04-08-DBA-Niederlande-Konsultationsvereinbarung.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2020-04-08-DBA-Niederlande-Konsultationsvereinbarung.html), [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Niederlande/2020-10-29-DBA-Niederlande-Verlaengerung-Konsultationsvereinbarung.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2020-10-29-DBA-Niederlande-Verlaengerung-Konsultationsvereinbarung.html).

daňové smlouvy smluvním stranám možnost odsouhlasit si pouhou „dohodu“ postup, který je (celkem evidentně) v rozporu s ustanoveními samotné smlouvy? Toto platí i pro všechny ostatní oblasti, které mají popsané dohody ambici upravovat a které se týkají smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Z pohledu autora by takováto dohoda uzavřená mezi ČR a některým z jejích smluvních partnerů (v úvahu logicky připadají především sousední státy) nemohla být reálně (přínejmenším ze strany ČR) aplikována jednoduše proto, že by odporovala samotnému znění existující smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a rovněž že české domácí právo takovýto režim neumožňuje.

Případná aplikace fikce by ve svém důsledku mohla vést i k přímo absurdnímu závěru. Představme si situaci, kdy český daňový rezident pracuje v Německu pro německého zaměstnavatele. Daň z příjmů je v takovémto případě odváděna v Německu a v ČR je následně vylučováno mezinárodní právní dvojí zdanění, v tomto případě na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s Německem<sup>21</sup> metodou vynětí.

V momentě, kdy český daňový rezident začne pracovat pro jakéhokoli zahraničního zaměstnavatele (např. z Německa) na území ČR v režimu „home office“, platí daň jen a pouze v ČR. Jinými slovy, zaměstnanci pracující v zemích, kde jsou daňovými rezidenty, platí daň ze mzdy pouze v zemi, kde jsou rezidenty, a smlouva o zamezení dvojímu zdanění se tak *de facto* ani neuplatní, resp. nijak tento stav neovlivní (byť ho potvrzuje). Je to logické, neboť takovíto zaměstnanci nepobírají žádné příjmy ze zdrojů v zahraničí. Země zaměstnavatele žádné právo na daň ze mzdy v takovéto situaci nemá. Stát rezidence poplatníka má v principu právo na daň ze mzdy vždy, jen jde o to, zda je toto právo omezené, tj. musí vyloučit dvojí zdanění, nebo neomezené, tj. tento stát má výlučné právo na daň.

Z pohledu ČR je správná úvaha, že nelze uplatňovat fikci, v důsledku níž byt' osoba reálně vykonává činnost na území ČR, pro účely zdaňování příjmů je na ni pohlíženo, jako by tuto činnost vykonávala např. v Německu (a opačně). Vznikaly by tak absurdní situace, kdy by si ČR nárokovala možnost zdaňovat příjmy německých daňových rezidentů, kterých dosahují za práci pro české zaměstnavatele vykonávanou na území Německa. Zdroj příjmů je v ČR v případech příjmů ze závislé činnosti nerezidentů ČR pouze za situace, kdy je práce reálně na území ČR vykonávána.<sup>22</sup> Aplikace výše uvedené fikce by vedla k velmi zvláštnímu závěru, že by stát rezidence vylučoval dvojí zdanění u svého vlastního rezidenta ve vztahu k příjmům, které tento pobírá ze zdrojů na území tohoto státu.

Tato konstrukce tedy logicky vede až k úvahám, zda by Německo umožnilo vyloučit dvojí zdanění metodou vynětí

v případě poplatníka (německého daňového rezidenta) pracujícího v Německu pro českého zaměstnavatele (za „normálních“ okolností by práce byla vykonávána na území ČR). Pokud ano, reálně by nastalo dvojí nezdanění, pokud ne, rovněž by nebylo dosaženo zamýšleného výsledku a byl by pravděpodobně aplikován stávající režim, jak jej stanoví smlouva o zamezení dvojímu zdanění s Německem.

Tímto příkladem chce autor ilustrovat, jak opatření, které se na první pohled jeví smysluplně a potřebně, může při promýšlení do všech možných důsledků vést ke zcela nezamýšleným, až absurdním situacím. Zároveň je nutné zdůraznit, že ani bez existence jakékoliv dohody upravující zdaňování příjmů ze závislé činnosti přeshraničních pracovníků nehrozí dvojí zdanění téhož příjmu (samozřejmě za předpokladu existence smlouvy o zamezení dvojímu zdanění či vnitrostátních pravidel vylučujících dvojí zdanění). Reálný dopad omezení pohybu tak spočívá pouze v tom, že odměna za práci bude zdaňována pouze v zemi rezidence poplatníka, tj. v místě, odkud práci při omezení pohybu zaměstnanec vykonává. Proč je takovým problémem postupovat dle existujících pravidel, a v případě zaměstnance pracujícího z domova (ze země své rezidence) pro zahraničního zaměstnavatele tak uvalovat daň z příjmů výlučně v zemi rezidence poplatníka?

Jediná „komplikace“ může nastat v situaci, kdy se zahraniční zaměstnavatel dostane v zemi rezidence poplatníka do pozice plátce daně, ve které předtím nebyl. Toto však nastane z pohledu ČR jen tehdy, pokud zaměstnavateli vznikne v zemi rezidence jeho zaměstnance stálá provozovna či pokud by zde svého zaměstnance zaměstnával déle než 183 dní.

Teoreticky přichází v úvahu i opačná situace, tj. kdy zaměstnanec dosud benefituje z režimu, resp. jeho příjem je zdaňován výlučně v zemi rezidence, jelikož jsou splněny podmínky ekvivalentu čl. 15 odst. 2 Modelové smlouvy OECD. V kontextu pravidla 183 dní hovoří Modelová smlouva OECD o pouhé fyzické přítomnosti v zemi zdroje příjmu. Komentář k Modelové smlouvě OECD jasně stanoví, že se počítají i dny nemoci s výjimkou případů, kdy tato „nemoc“ brání osobě v opuštění země a opuštěním země (nebytí nemocí) by osoba byla oprávněna k využití režimu zdanění pouze v zemi rezidence,<sup>23</sup> tj. byly by splněny podmínky čl. 15 odst. 2 Modelové smlouvy OECD.

Další situací, která mohla/může nastat, jsou různé podpůrné programy pro zaměstnance, kdy je jim vyplácena „mzda“ i v situaci, kdy reálně žádnou práci nevykonávají, jelikož to z nějakého důvodu není (dočasně) možné. OECD takového platby připodobňuje k odstupnému (termination payments). Na základě tohoto předpokladu pak OECD využívá ustanovení komentáře k Modelové smlouvě<sup>24</sup>, které platby přiřazuje k zemi, kde by zaměstnanec býval pracoval, pokud by pracoval.<sup>25</sup> Ve většině případů bude touto zemí ta, kde osoba pracovala před nástupem krize.

<sup>21</sup> Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, publikována ve Sbírce zákonů pod č. 18/1984.

<sup>22</sup> § 22 odst. 1 písm. b) ZDP.

<sup>23</sup> Odst. 5 komentáře k čl. 15 Modelové smlouvy OECD.

<sup>24</sup> Odst. 2.6 komentáře k čl. 15 Modelové smlouvy OECD.

<sup>25</sup> OECD. *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*. 2020.

## 4 Závěr

Byť lze pochopit záměr a úmysl zemí přistupujících k výše popsaným dohodám, pokynům a různým (prozatím stále) dočasným, občas dosti inovativním výkladovým závěrům, není z pohledu autora možné „pouhými“ pokyny, výkladovými dokumenty či dohodami mezi příslušnými úřady měnit pravidla, která přímo plynou z prováděných mezinárodních smluv či zákonů. Ustanovení v nich obsažená je, alespoň v kontextu právního řádu ČR, možné měnit opět pouze mezinárodní smlouvou či protokolem k ní, resp. zákonem. Žádná z prováděných smluv o zamezení dvojímu zdanění nedává příslušným úřadům ČR možnost vzájemně se dohodnout na postupech, které by byly v rozporu s textem a smyslem jejich příslušných ustanovení.

Z pohledu autora není tedy možné „domluvit se“ se smluvním státem na tolerování aplikace pravidel, která jsou v rozporu s existujícím a vymahatelným právním rámcem. Jakkoliv může být zdůvodnění potřeby výše popsaných dohod či jiných výkladových dokumentů bohužel, stále je nutné pohybovat se

v rámci pravidel a v kontextu ČR lze konstatovat, že např. Ministerstvo financí, resp. ministryně financí nedisponují pravomocí sami o sobě takovéto dohody uzavírat. To, že ČR touto cestou nešla, se vzhledem k výše uvedenému jeví jako správný a odpovědný přístup.

Na tomto místě je dobré připomenout, že každou situaci je třeba posuzovat jednotlivě s ohledem na všechny relevantní podrobnosti a specifika daného případu. Není vyloučeno, že z opatření, která byla na jaře či stále ještě jsou<sup>26</sup> plánována jako krátkodobá a čistě přechodného charakteru, se stane v řadě situací nová norma (např. práce v režimu „home office“).

Problémy, či dokonce spory týkající se legitimacy v tomto článku uvedených instrumentů reagujících na omezení pohybu osob lze očekávat jen těžko<sup>27</sup>, neboť poplatníkům je v zemích, které se touto cestou rozhodly jít, v podstatě dáno na výběr, zda budou postupovat striktně dle existujících právních instrumentů, či využijí režim daný novými dohodami a výkladovými dokumenty. Samotní poplatníci tak o nic nepřicházejí, naopak jim *de facto* přibývá druhá možnost, jak mohou ve svých situacích postupovat.

### INZERCE



#### SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2020

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2019.

**Cena publikace je 490 Kč vč. DPH + poštovné.**

Sborník je možné objednat na [www.kdp-cr.cz](http://www.kdp-cr.cz), e-mail [publikace@kdp-cr.cz](mailto:publikace@kdp-cr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

<sup>26</sup> V říjnu 2020 byla dohoda uzavřena např. mezi Švýcarskem a Lichtenštejnskem. Rakousko s Německem uzavřelo rovněž v říjnu novou verzi dohody, jejíž působnost je mj. ponovu rozšířena i na příjmy státních zaměstnanců (čl. 19 smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi Německem a Rakouskem).

<sup>27</sup> Což je jistě dobře z pohledu poplatníků, nicméně trochu škoda z „akademického“ pohledu na věc.



# Efektivita systému DPH

**Ing. Hana Zídková, Ph.D.**  
daňový poradce č. 3160,  
katedra veřejných financí, FFÚ,  
VŠE v Praze



Daň z přidané hodnoty je významným zdrojem veřejných rozpočtů všech členských států EU. Není tedy překvapivé, že Evropská komise spolu s členskými státy věnuje pozornost jejímu výběru. Poslední zpráva o mezeře DPH,<sup>1</sup> vydaná v září 2020, odhaduje ztracené příjmy z DPH v roce 2018 na 140 mld. eur v celé EU. Relativně vyjádřeno je to zhruba 11 % z celkové teoretické daňové povinnosti, která je odhadována mimo jiné z údajů o konečné spotřebě obyvatel i institucí. Lze říct, že mezera DPH<sup>2</sup> reprezentuje vývoj daňových úniků v EU, přestože obsahuje i jiné položky (například daň nezaplacenou kvůli insolvenční). Proto je jedním z hlavních cílů Evropské komise v oblasti DPH najít způsob, jak proti daňovým únikům účinně bojovat.<sup>3</sup>

## 1 Problémy systému DPH a jejich řešení

Daňové úniky jsou běžným jevem při výběru jakékoliv daně. Velkým problémem systému DPH jsou však karuselové podvody. Někteří autoři odhadují, že tvoří cca čtvrtinu mezery DPH,<sup>4</sup> ale existují i vyšší odhady. Česká republika například v žádosti o výjimku umožňující tzv. plošný reverse charge odhadla, že karuselové podvody se na mezeře DPH v ČR v roce 2016 podílely ze dvou třetin.<sup>5</sup> Princip těchto podvodů spočívá ve zneužití v současnosti platného přechodného systému osvobození mezinárodních dodávek zboží v rámci EU.<sup>6</sup> Jednou z uvažovaných variant řešení problému těchto úniků je zavedení tzv. definitivního systému zdanění mezinárodních dodávek zboží. V tomto systému by byl plně zachován

tzv. systém dělených plateb, kdy z každé uskutečněné transakce (včetně dodávky zboží přes hranice) odvádí daň dodavatel a tuto daň jako svůj nárok na odpočet uplatňuje odběratel.<sup>7</sup>

Dělené platby jsou považovány za jednu z výhod systému DPH, protože v sobě zahrnují implicitní kontrolu. Pokud chce určitý plátcе uplatnit nárok na odpočet daně zaplacené svému dodavateli v ceně nakoupeného zboží nebo služeb, musí za tím účelem podat daňové přiznání a v něm odvést daň na výstupu ze svých uskutečněných plnění. Toto však nemusí udělat tzv. chybějící obchodník v karuselovém obchodu, protože při svém nákupu zboží přes hranice nezaplatil žádnou DPH na vstupu svému dodavateli (systém dělených plateb byl porušen v okamžiku dodávky do jiného členského státu). Myšlenka definitivního systému je tedy logická v tom, že i přeshraniční transakce budou zdaněny a podvodníci nebudou mít prostor pro karuselové podvody. I kdyby chybějící obchodník zmizel, stát by byl okraden jen o daň z jeho marže, protože podvodník by sice neodvedl daň na výstupu z dodaného zboží, ale zároveň ani neuplatnil odpočet daně z nakoupeného zboží. Oponenti tohoto systému však upozorňují na vyšší administrativu s ním spojenou. Finanční správy členských států by si musely přeposílat vybranou daň z přeshraničních dodávek.

Opačnou alternativou řešení karuselových podvodů je zavedení plošného reverse charge. Ten v podstatě ruší systém dělených plateb (i když zachovává vykazování daně na vstupu a na výstupu v daňovém přiznání) v průběhu výrobního a distribučního řetězce. Tím předchází situaci, kdy dodavatel má odvést daň na výstupu, ale neudělá to, a jeho odběratel si přesto nárokuje odpočet této daně.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> PONIATOWSKI, G. et al. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report* [online]. 2020. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf).

<sup>2</sup> Mezera DPH porovnává skutečně vybranou daň s teoretickou daňovou povinností, která by měla být správci daně odvedena na základě platných sazeb a osvobození.

<sup>3</sup> Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu institucionální podpory IP 100040 na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze.

<sup>4</sup> FEARING, A. et al. *Implementing the “destination principle” to intra-EU B2B supplies of goods: feasibility and economic evaluation study: final report*. Luxembourg: Publications Office, 2015.

<sup>5</sup> European Commission. *Generalized reverse charge mechanism. European Commission Staff Working Document Impact Assessment* [online]. 2016. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016SC0457>.

<sup>6</sup> Princip karuselového podvodu je popsán například v článku „Principy daně z přidané hodnoty“ v *Bulletinu KDP* 1/2019, ale i v řadě dalších.

<sup>7</sup> Podrobně je tento mechanismus popsán například v článku R. Hrušové „Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise“ v *Bulletinu KDP* 4/2018.

<sup>8</sup> Blíže se o této metodě výběru DPH dočtete v článku „Plošný reverse charge“ M. Hrdinkové a H. Štulajterové v *Bulletinu KDP* 4/2018.

Je zřejmé, že obě navrhované varianty přistupují zcela opačně k děleným platbám. Definitivní systém je používá v celém řetězci tím, že je nově zavádí na přeshraniční dodávky. Reverse charge naopak dělené platby v celém řetězci ruší. V této souvislosti je užitečné zamyslet se nad tím, jak moc jsou vlastně dělené platby výhodné. Na první pohled je totiž zřejmé, že „přeposílání“ peněz mezi plátcí daně a finanční správou nemusí být efektivní. I když nejde o skutečné platby, ale jen vykazování daně na výstupu dodavatelem a nárokování odpočtu odběratelem v daňovém přiznání, vyžaduje tato praxe kontrolu všech těchto částek ze strany správce daně.

## 2 Efektivita výběru DPH

Existuje více způsobů, jak vypočítat efektivitu výběru daně. Jedním z nich je například odhad administrativních nákladů správce daně vynaložených na výběr jedné koruny.<sup>9</sup> Takový přístup je dost pracný, protože je třeba zjistit průměrné mzdové náklady a odhadnout počet hodin, které zaměstnanci finančního úřadu tráví jednotlivými činnostmi směřujícími k vybrání daně. Dále je třeba zahrnout i náklady na technické vybavení atd. Do nákladů na výběr daně by měly být zahrnuty nejen náklady správců daně, ale také daňových subjektů. Tyto tzv. compliance costs jsou většinou zjišťovány dotazníkovým šetřením mezi podnikateli.

Jinými ukazateli efektivity výběru DPH jsou tzv. C-efficiency ratio a mezeře DPH. C-efficiency je hrubý ukazatel posuzující jednak odchylky od ideálního systému DPH a jednak výši daně uniklé finančním úřadům kvůli daňovým podvodům nebo třeba insolvencím. Jde o poměr skutečného inkasa DPH a teoretické ideální daně, která by mohla být vybrána z konečné spotřeby domácností a institucí nemajících nárok na odpočet.<sup>10</sup> O mezeře DPH už byla řeč, ta porovnává teoretickou daň (nikoliv ideální, nýbrž odpovídající uplatňovaným sazbám a osvobozením) se skutečným inkasem.

Jak bylo již naznačeno výše, dalším možným přístupem při hodnocení výběru DPH je zjistit, kolikrát musí být zkontrolována každá koruna DPH vybraná do veřejných rozpočtů. Víme, že systém DPH používá metodu dělených plateb založenou na tom, že v řetězci plátců, od výroby přes distribuci a obchod až ke konečným spotřebitelům, je odváděna daň každým plátcem DPH jen z jeho přidané hodnoty. To je zajištěno tím, že každý plátec odvádí daň na výstupu ze svých prodejů a zároveň může od této daně odečíst DPH zaplacenou v cenách svých vstupů. Správce daně musí prověřit, že plátec správně odvedl daň na výstupu ze svého plnění. Zároveň musí tu samou částku zkontrolovat u dalšího článku v řetězci (tedy u odběratele daného plátce), zda ji správně odečetl jako svůj

nárok na odpočet. Je zřejmé, že počet nutných kontrol bude záležet na tom, kolika články řetězce daně zboží nebo služba projdou, než se dostanou ke konečnému spotřebiteli.<sup>11</sup> Ten již nebude uplatňovat nárok na odpočet a výběr daně v tom okamžiku skončí. Počet nezbytných kontrol je možné odhadovat anebo lze využít existující data nashromážděná z odevzdaných daňových přiznání a zveřejňovaná v daňových statistikách.

## 3 Data a způsob výpočtu

Finanční správa zveřejňuje kumulativní základ daně za zdanitelná plnění na výstupu ve všech daňových přiznáních podle sazby. Lze tedy dopočítat celkovou daň odvedenou na výstupu ve všech přiznáních za daný rok (vynásobením údaje o základu daně příslušnou sazbou)<sup>12</sup>. V tabulce níže je tato částka označena jako *Celková DPH na výstupu*. Celková daň vykázaná v přiznáních však pochopitelně nezůstala státu, ale byla z větší části vrácena ve formě nároku na odpočet. To se stalo ve všech případech, kdy byla odvedena z plnění uskutečněného pro jiného plátce (který má plný nebo alespoň částečný nárok na odpočet). Státu nakonec náleží pouze DPH z hodnoty transakcí uskutečněných směrem ke konečným spotřebitelům, neplátcům DPH, nebo firmám či institucím s omezeným nárokem na odpočet (např. veřejnoprávním subjektům nebo finančním institucím).

Tu částku, kterou vybere stát, známe, jde o *inkaso DPH*, zveřejňované na webových stránkách finanční správy. Pokud tedy odečteme od *celkové daně na výstupu* částku *inkasa DPH* v daném roce, získáme údaj o DPH odvedené z transakcí mezi plátcí, která jen „protekla“ daňovými přiznáními. Tato DPH je označena v tabulce jako *průtoková DPH* a musela být zkontrolována správcem daně dvakrát – jednou jako daň na výstupu u dodavatele a podruhé jako daň na vstupu u jeho odběratele. Kromě toho musela být zkontrolována i daň odvedená z hodnoty transakcí vůči konečným spotřebitelům a dalším subjektům neuplatňujícím odpočet. Tato částka, označená v tabulce jako *Inkaso DPH*, byla zkontrolována už jen jednou, protože nebyla nárokována jako odpočet, takže druhá kontrola odpadla. Počet potřebných kontrol každé vybrané koruny lze tedy vypočítat následovně:

$$\text{počet kontrol} = \frac{\text{průtoková DPH} \times 2 + \text{inkaso}}{\text{inkaso}}$$

Hodnoty vypočtené podle uvedeného vzorce za roky 2005 až 2017 v níže uvedené tabulce jsou převzaty z článku, který vznikl z bakalářské práce studenta VŠE. V tomto článku byl ukazatel počtu nutných kontrol nazván C-coefficient (collection coefficient)<sup>13</sup>.

<sup>9</sup> BARBONE, L., BIRD, R. M., VÁSQUEZ-CARO, J. *The Costs of VAT: A Review of the Literature* [online]. 2012. Dostupné z: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/isppw1222.pdf>.

<sup>10</sup> KEEN, M. *The Anatomy of VAT* [online]. International Monetary Fund, 2013. Dostupné z: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/The-Anatomy-of-the-VAT-40543>.

<sup>11</sup> Případně k neplátcí DPH nebo subjektu, který nemá nárok na odpočet kvůli své osvobozené nebo veřejnoprávní činnosti, každopádně na konec řetězce při výběru DPH.

<sup>12</sup> Od roku 2015 existují dvě snížené sazby daně, ale základ je v přiznáních stále vykazován v jednom řádku, proto nelze jednoduše násobit sazbou. Pro výpočet byly získány přímo od finanční správy údaje o odvedené dani na výstupu.

<sup>13</sup> ZÍDKOVÁ, H., VRÁNA, T. *IS VAT ADMINISTRATION SYSTEM EFFICIENT? The case of the Czech Republic*. Central European Public Administration Review – CEPAR. Výjde v listopadu 2020.

**Tabulka č. 1 Počet kontrol jedné vybrané koruny na DPH pro Českou republiku v letech 2005 až 2018**

| Rok  | Celková DPH na výstupu<br>(v mil. Kč) | Inkaso DPH<br>(v mil. Kč) | „Průtoková“ DPH<br>(v mil. Kč) | Počet kontrol<br>jedné vybrané Kč |
|------|---------------------------------------|---------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|
| 2005 | 1.182.051                             | 204.941                   | 977.110                        | 10,54                             |
| 2006 | 1.313.412                             | 217.394                   | 1.096.018                      | 11,08                             |
| 2007 | 1.462.928                             | 235.844                   | 1.227.084                      | 11,41                             |
| 2008 | 1.600.753                             | 254.939                   | 1.345.814                      | 11,56                             |
| 2009 | 1.420.331                             | 253.464                   | 1.166.867                      | 10,21                             |
| 2010 | 1.573.219                             | 269.582                   | 1.303.637                      | 10,67                             |
| 2011 | 1.597.524                             | 275.188                   | 1.322.336                      | 10,61                             |
| 2012 | 1.537.185                             | 278.052                   | 1.259.133                      | 10,06                             |
| 2013 | 1.576.543                             | 308.300                   | 1.268.243                      | 9,23                              |
| 2014 | 1.655.127                             | 322.662                   | 1.332.465                      | 9,26                              |
| 2015 | 1.632.473                             | 331.604                   | 1.300.869                      | 8,85                              |
| 2016 | 1.558.538                             | 349.460                   | 1.209.078                      | 7,92                              |
| 2017 | 1.586.810                             | 381.435                   | 1.205.375                      | 7,32                              |
| 2018 | 1.698.770                             | 413.013                   | 1.285.757                      | 7,23                              |

*Zdroj: ZÍDKOVÁ, H., VRÁNA, T. IS VAT ADMINISTRATION SYSTEM EFFICIENT? The case of the Czech Republic. Central European Public Administration Review – CEPAR. Vyjde v listopadu 2020.*

Z tabulky je vidět, že ukazatel počtu kontrol se postupně snižuje. Nejvyšší byl v roce 2008, kdy dosáhl hodnoty 11,56, a každá vybraná koruna musela být tedy správcem daně kontrolována skoro dvanáctkrát. Nejlepší výsledek byl v roce 2017, ve kterém musel finanční úřad zkontrolovat každou inkasovanou korunu DPH jen přibližně sedmkrát. Výsledek je tedy optimistický, protože efektivita výběru DPH se postupně zlepšuje. Čemu za to vděčíme?

Z logiky věci vyplývá, že by to mohlo být méně plátců v řetězci. To by ovšem teoreticky vypovídalo o koncentraci více stupňů výroby a distribuce do menšího počtu firem. Taková monopolizace odvětví nebo celé ekonomiky by určitě nebyla žádoucí. Pravděpodobně ani neprobíhá, spíše jde o snížení počtu fiktivních (karuselových) transakcí v řetězci například díky zavedení kontrolního hlášení a dalších nástrojů proti daňovým únikům. To se projeví snížením celkové DPH na výstupu vykazované v daňových přiznáních a zároveň zvýšením inkasa daně, protože nejsou vráceny odpočty podvodníkům.

Důležitým nástrojem zaměřeným na boj s karuselovými podvody je také specifický reverse charge uplatňovaný na zboží a služby nejvíce náchylné ke kolotočovým podvodům. Specifický reverse charge má navíc, kromě výše zmíněného efektu odstranění podvodných transakcí z řetězce, přímý efekt na potřebu kontrol transakcí v řetězci. Dá se totiž

předpokládat, že není třeba kontrolovat transakce, u kterých je odvod daně na výstupu a související nárok na odpočet vykazován jedním plátcem. Nemůže tam dojít k situaci, že dodavatel daň na výstupu neodvede, a odběratel si ji přesto nárokuje. Proto transakce podléhající reverse charge ani nevstupují do popsaného výpočtu a v průběhu sledovaných let těchto transakcí přibývalo, jak byl specifický reverse charge zaváděn na více a více položek.

## 4 Závěr

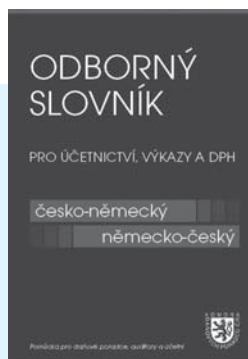
Pokud tedy budeme hodnotit efektivitu výběru DPH prostřednictvím počtu nutných kontrol jedné inkasované koruny do veřejných rozpočtů, dojdeme k závěru, že lepším řešením karuselových podvodů je určitě plošný reverse charge. Definitivní systém by totiž jen prohloubil neefektivitu systému tím, že by přibýly kontroly odvedené daně na výstupu z dodávek zboží do jiných členských států<sup>14</sup> a samozřejmě i kontroly souvisejících nároků na odpočet u pořizovatelů tohoto zboží. Tím by se počet kontrol bezpochyby zvýšil. Dá se i zjistit o kolik, pokud se podíváme do obchodní bilance České republiky s ostatními zeměmi EU a zjistíme z nich, jaké objemy DPH na výstupu z dodávek do EU a DPH na vstupu z pořízení zboží z jiných členských států by bylo nutné kontrolovat.

<sup>14</sup> Ty jsou v současném režimu pro dodavatele zboží osvobozeny od DPH a pořizovatel zboží v druhém členském státě pak odvádí z daně dodávky daň na výstupu, kterou zároveň nárokuje.

Naopak při zavedení plošného reverse charge na všechno zboží by byly zrušeny dělené platby v celém řetězci a daň by se efektivně odváděla až při dodání konečnému spotřebiteli, případně neplátcí DPH.<sup>15</sup> Bylo by tedy nutné kontrolovat jen poslední článek řetězce, jehož odvedená daň již není nárokována a reprezentuje inkaso daně. Z logiky výpočtu vyplývá, že v tomto článku představený ukazatel počtu kontrol potřebných k výběru jedné koruny DPH by se při zavedení plošného reverse charge rovnal jedné.

Samozřejmě že popsany způsob hodnocení efektivity systému DPH není jediný a existuje řada dalších aspektů výběru daně, které by měly být brány v úvahu. Ukazatel počtu kontrol však může být jedním z nich. Vzhledem k tomu, že se dá celkem snadno vypočítat z dostupných dat, mohl by být v diskusi o efektivním výběru DPH užitečný.

## INZERCE



### ODBORNÝ SLOVNÍK PRO ÚČETNICTVÍ, VÝKAZY A DPH ČESKO-NĚMECKÝ A NĚMECKO-ČESKÝ

Pomůcka pro daňové poradce, auditory a účetní

*Autorka: Magda Stehnová*

Cílem tohoto slovníku je na více než 170 stranách usnadnit komunikaci s německy mluvícími klienty a zároveň odbourat zažitá předsudky doslovných, umělých – a tedy pro německy hovořící osoby nesrozumitelných – překladů odborných termínů.

Termíny, jež slovník nabízí, nejsou doslovným přepisem výrazů do cizího jazyka, ale překladem obsahu. I tento způsob překladu má svá úskalí, oblasti účetnictví a daní jsou v českých a německých zákonech definovány odlišně, jejich základní obsah je však v obou státech většinou shodný. Jeden příklad z mnoha: Maximální pořizovací cena drobného majetku i výše, do které lze tento majetek účtovat do nákladů, je v ČR i SRN odlišná, základní charakteristika drobného majetku – majetek, který lze dle rozhodnutí účetní jednotky zaúčtovat do nákladů či vykázat jako majetek – je však v obou státech totožná. Německý termín geringwertige Wirtschaftsgüter je tedy pro německého mluvčího srozumitelný, protože si pod tímto výrazem dokáže představit, o jaký typ majetku se jedná.

**Cena publikace je 415 Kč vč. DPH + poštovné. Zvýhodněná cena pro daňové poradce a auditory 350 Kč vč. DPH**

Sborník je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

<sup>15</sup> Obecněji řečeno jakémukoliv subjektu, který nemá nárok na odpočet.



# Nové bilanční testy pro rozdělení zisku

**doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.**  
daňová poradkyně č. 332  
partner TPA Group,  
docentka na VŠE v Praze



Předpokládám, že každý již slyšel o velké novele zákona o obchodních korporacích<sup>1</sup> (dále jen „novela ZOK“), která byla přijata zákonem č. 33/2020 Sb. a nabude účinnosti dnem 1. 1. 2021. Možná pod smrtí proticovidových opatření poněkud zapadla, ale přináší celou řadu významných změn do života obchodních korporací. V tomto článku se zaměřím úzce na jediné téma a tím jsou tzv. bilanční testy, které musejí být splněny, aby valná hromada kapitálové korporace mohla rozhodnout o rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů. Přesněji tedy rozebereme vybraná ustanovení z § 34, § 35 a § 40 novely ZOK, kde jsou vymezeny obecné předpoklady nejen pro vznik práva na podíl na zisku, ale nově i na jiných vlastních zdrojích pro všechny obchodní korporace. Tento text je zaměřen jen na rozbor pravidel z pohledu akciových společností a společností s ručením omezeným. Právě rozšíření testů na společnost s ručením omezeným je možno chápat jako významnou změnu zasahující do života těchto korporací. Protože budeme rozebírat bilanční testy pro rozdělení vlastního kapitálu, pojďme si tedy nejprve důkladně projít, jaké položky ve vlastním kapitálu kapitálové korporace můžeme najít.<sup>2</sup>

## 1 Struktura vlastního kapitálu v členění dle položek rozvahy

Podle přílohy č. 1 k vyhl. č. 500/2000 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 „vyhl. č. 500/2002 Sb.“), jsou položky vlastního kapitálu v účetní závěrce označeny a uspořádány takto:

### A. Vlastní kapitál

#### A.I. Základní kapitál

- A.I.1. Základní kapitál
- A.I.2. Vlastní podíly (–)
- A.I.3. Změny základního kapitálu

#### A.II. Ážio a kapitálové fondy

- A.II.1. Ážio
- A.II.2. Kapitálové fondy

- A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy
- A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/–)
- A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)
- A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/–)
- A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/–)

### A.III. Fondy ze zisku

- A.III.1. Ostatní rezervní fondy
- A.III.2. Statutární a ostatní fondy

### A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/–)

- A.IV.1. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/–)
- A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/–)

### A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/–)

### A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (–)

Dále se podíváme, co která položka může obsahovat.

Položka „A.I.1. Základní kapitál“ obsahuje základní kapitál obchodní korporace, který byl zapsán do obchodního rejstříku. Následující položka, „A.I.2. Vlastní podíly (–)“, slouží k vykázání vlastních akcií nabytých akciovou společností nebo vlastních podílů ve společnosti s ručením omezeným, pokud s. r. o. získá svůj vlastní podíl (např. při fúzi).

Položka „A.I.3. Změny základního kapitálu“ slouží k zachycení změn základního kapitálu před jejich zapsáním do obchodního rejstříku. Teprve po zapsání změny výše základního kapitálu do obchodního rejstříku se tato změna promítne do položky A.I.1.

Další částí vlastního kapitálu je skupina položek „A.II. Ážio a kapitálové fondy“. Ážio (položka A.II.1.) vzniká pouze při tvorbě a splácení základního kapitálu peněžitými i nepeněžitými vklady. Do kapitálových fondů patří ostatní kapitálové fondy a oceňovací rozdíly vznikající v důsledku přecenění aktiv a závazků na reálnou hodnotu. Do ostatních kapitálových fondů (položka A.II.2.1.) se v současnosti promítají zejména příplatky společníků mimo základní kapitál. Zvýšení ostatních kapitálových fondů může vzniknout též zaúčtováním

<sup>1</sup> Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), dále jen „ZOK“ či „zákon o obchodních korporacích“.

<sup>2</sup> Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů institucionální podpory IP 100040 Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

inventurního přebytku na neodpisovaném hmotném majetku (přbytek pozemků nebo uměleckých děl), v minulosti se do ostatních kapitálových fondů účtovaly i přijaté dary u právnických osob.

Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (položka A.II.2.2.) při svém prvotním zaúčtování vytvářejí tzv. fondy z přecenění. Tyto fondy jsou účelově vázány k původní položce přeceněného aktiva a trvají po celou dobu existence přeceněné položky v účetnictví, např. pokud jde o přecenění majetkových podílů metodou ekvivalence nebo o přecenění realizovatelných cenných papírů a derivátů na reálnou hodnotu dle § 27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“).

Dále v části A.II.2. najdeme oceňovací rozdíly vznikající jako důsledek přeměn obchodních korporací (A.II.2.3.). Tyto „fondy z přecenění“ mohou být použity k převodu do jiných položek vlastního kapitálu dle rozhodnutí valné hromady obchodní korporace schvalující projekt přeměny, např. z nich může být vytvořen nebo zvýšen základní kapitál nástupnické společnosti. S přeměnami souvisejí i další položky A.II.2.4. a A.II.2.5., vznik a náplň těchto položek rozebírají účetní předpisy – vyhláška č. 500/2002 Sb. a ČÚS č. 11 – Operace s obchodním závodem, v podrobnostech odkazují na odbornou literaturu<sup>3</sup>.

Třetí částí vlastního kapitálu (A.III.) jsou fondy ze zisku. O jejich vytvoření rozhoduje valná hromada anebo jejich tvorba může být zakotvena ve stanovách společnosti. Položka „A.III.1. Ostatní rezervní fondy“ obsahuje nejčastěji původní zákonný rezervní fond, který byl tvořen do konce roku 2013 dle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, povinné akciovými společnostmi a společnostmi s ručením omezeným. Některé korporace si tento rezervní fond ponechaly, a dle stanov či společenské smlouvy tak mohou od 1. 1. 2014 pokračovat v jeho tvorbě. V této položce bychom našli také rezervní fond na vlastní akcie, pokud by Ministerstvo financí změnilo závaznou strukturu výkazů ve vyhláškách a vlastní akcie by byly vykazovány v aktivech rozvahy, jak uvádí § 316 ZOK (v současnosti jsou vykazovány jako položka snižující vlastní kapitál, viz výše položka A.I.2., proto povinnost tvořit rezervní fond na vlastní akcie odpadá). V položce A.III.1. může být vykazován také rezervní fond při nabytí akcií mateřské společnosti (ovládající osoby) (viz § 318 ZOK ve vazbě na § 316 ZOK), dále pak rezervní fond vytvořený povinně při finanční asistenci [viz § 311 písm. f)] a rezervní fondy vytvořené při snížení základního kapitálu dle § 544 odst. 1 písm. b) a odst. 3 ZOK.

V položce „A.III.2. Statutární a ostatní fondy“ se vykazují fondy, jejichž tvorbu si společnost sama stanovila prostřednictvím stanov nebo společenské smlouvy. Je zde zpravidla vykazován sociální fond nebo fond kulturních a sociálních potřeb pro zaměstnance.

Čtvrtá část vlastního kapitálu se nazývá „A.IV. Výsledek hospodaření minulých let“. Obsahuje řádek pro nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazenou ztrátu minulých let a jiný výsledek hospodaření minulých let. Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let představuje položku, kde se kumulují nerozdělené výsledky hospodaření všech minulých let.

Položka „A.IV.2. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ byla zavedena od 1. 1. 2013 a její obsah je upraven § 15a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Slouží k zachycení rozdílů ze změn účetních metod, části odložené daně při jejím prvním zaúčtování a pro zachycení dopadů oprav účetních chyb minulých let, které vznikly v důsledku neúčtování nebo chybného účtování o nákladech či výnosech v předcházejících účetních obdobích<sup>4</sup>.

Položka „A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“ navazuje na výkaz zisků a ztrát a představuje výsledek hospodaření po zdanění. Valná hromada společnosti při schvalování účetní závěrky musí také rozhodnout o rozdělení tohoto výsledku hospodaření.

Výsledek hospodaření skončeného účetního období se vykazuje v rozvaze v položce „A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“, tato hodnota je stejná jako výše zisku po zdanění ve výkazu zisků a ztrát. Tento zisk se první den účetního období zaúčtuje na účet ve skupině 43 – Výsledek hospodaření, ve kterém „čeká“ na své rozdělení na základě rozhodnutí příslušného orgánu. Tento účet nemá své zobrazení v rozvaze v položkách vlastního kapitálu (dříve rozebírané skupiny A.I. až A.VI.), proto nesmí mít ke konci účetního období žádný zůstatek. Pokud tedy nebude do konce účetního období schváleno rozdělení zisku, musí být provedeno přeúčtování výše zisku na účet ve skupině 42, tedy na účet 428-Nerozdělený zisk minulých let. Stejný postup platí i pro vykázanou ztrátu. Pokud nebude rozhodnuto o jejím vyrovnání např. čerpáním rezervního fondu či snížením základního kapitálu, přeúčtuje se na účty ve skupině 42, tedy na účet 429-Neuhrazená ztráta minulých let. Skupina 42 nese ve směrné účtové osnově ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. souhrnný název Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření a každá korporace si ve svém účtovém rozvrhu stanoví syntetické či analytické účty pro zobrazení potřebných situací (existence rezervního fondu, vzniklá a neuhrazená ztráta atd.). Výše uvedená čísla účtů odpovídají dříve platným číslům účtů, která jsou v praxi zaužívaná. Tento postup je popsán v Českém účetním standardu č. 018, odstavec 3.1.11.

Šestou a poslední část vlastního kapitálu představuje položka „A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku“. Tato položka byla zavedena do rozvahy ve vazbě na zákon o obchodních korporacích, který připustil možnost vyplácet zálohy na podíly na zisku, a podrobně jsme se jí na stránkách našeho *Bulletinu* již věnovali.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> SKÁLOVÁ, J. *Účetní a daňové souvislosti přeměn kapitálových korporací*. Wolters Kluwer, 2019, s. 72–78.

<sup>4</sup> SKÁLOVÁ, J. Jiný výsledek hospodaření minulých let – novinka v účetní závěrce. *Obchodněprávní revue*. 2013, 5(10), s. 273–277.

<sup>5</sup> SKÁLOVÁ, J. Účetní zobrazení záloh na podíly na zisku. *Bulletin KDP ČR*. 2014, (1), s. 43–47.

## 2 První bilanční test pro výplatu podílu na zisku

První bilanční test je uveden v § 34 odst. 2 ZOK, pro přesnost citujeme: „Částka k rozdělení nesmí v kapitálové společnosti nebo družstvu překročit součet výsledku hospodaření posledního skončeného účetního období, výsledku hospodaření minulých let a ostatních fondů, které může kapitálová společnost nebo družstvo použít podle svého uvážení, snížený o přídele do rezervních a jiných fondů v souladu se zákonem a společenskou smlouvou. Rozhodnutí nejvyššího orgánu učiněné v rozporu s větou první nemá právní účinky. K rozdělení nelze použít fondy, jejichž vznik, změnu nebo zánik upravuje právní předpis nebo společenská smlouva způsobem, který jejich rozdělení nepřipouští.“

V první větě je nově upravena celková částka, která může být rozdělena mezi společníky (členy), popřípadě třetí osoby, pokud jejich účast na rozdělování zisku nebo jiných vlastních zdrojů připouští zakladatelské právní jednání. Limitace částky k rozdělení slouží především k ochraně věřitelů kapitálových společností. Zákon o obchodních korporacích po novele již nerozlišuje, zda jde o rozdělení zisku, nebo jiných vlastních zdrojů, a limit je stanoven pouze pro celkovou distribuci vlastních zdrojů, které podléhají režimu § 34 a § 40, a to bez ohledu na to, zda jde o podíl pro společníky, nebo třetí osoby.

Podle důvodové zprávy k novele ZOK je cílem nové úpravy částky k rozdělení zpřesnění transpozice čl. 53 odst. 3 směrnice EU 2017/1132. V důvodové zprávě k novele ZOK se k tomu uvádí: „Transpozice je ve stávající úpravě nepřesná. V první řadě musí uvedené pravidlo dopadat nejen na rozdělení zisku, ale i na rozdělení jiných vlastních zdrojů. Proto se navrhuje upravit formulaci tak, aby zahrnovala „částku k rozdělení“, bez ohledu na to, zda je rozdělován zisk či jiné vlastní zdroje.“

Ještě před novelou ZOK dospěla praxe i odborná literatura k závěru, že do limitů podle § 161 odst. 4 a § 350 odst. 2 ve znění před novelou ZOK je třeba zahrnovat i fondy ze zisku<sup>6</sup>. Nové tedy je to, že do distribuovatelné částky se započítávají i jiné vlastní zdroje (ážio, ostatní kapitálové fondy), nejen ty, které mají původ v zisku společnosti s výjimkou základního kapitálu.

Maximální částka k rozdělení podle § 34 odst. 2 se určí tak, že se nejprve sečte výsledek hospodaření běžného účetního období, který je buď plusový (zisk), nebo minusový (ztráta), tedy položka A.V. z pasiv rozvahy, s hospodářským výsledkem minulých let, který zahrnuje nerozdělený zisk minulých let nebo neuhrazenou ztrátu minulých let a jiný výsledek hospodaření minulých let (buď kladný, nebo záporný), tedy s položkou A.IV. pasiv rozvahy, a ostatní fondy, ať jsou vytvořené ze zisku, nebo jde o ážio a kapitálové fondy, avšak nikoliv o všechny, ale jen ty, které může kapitálová společnost nebo družstvo použít dle svého uvážení. Disponibilní zdroje nemusejí odpovídat součtu položek vlastního kapitálu A.II. a A.III., pasiv rozvahy, protože tam mohou být vykázány i fondy, které společnost nemůže rozdělit. Příkladem

mohou být oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků nebo sociální fond, který je určen na úhradu některých plnění pro zaměstnance a jeho použití je stanoveno v kolektivní smlouvě nebo ve vnitropodnikové směrnici.

Položka vlastního kapitálu A.II.2.2. s názvem Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků není ve své podstatě disponibilním zdrojem vlastního kapitálu (fondem), ale účetním zobrazením přecenění některých aktiv či dluhů do vlastního kapitálu tak, jak je tento postup používán moderním účetnictvím. Český zákon o účetnictví v § 27 ukládá, aby určité položky aktiv či dluhů byly k datu závěrky přeceněny na reálnou hodnotu (cenné papíry, deriváty, pohledávky určené k obchodování). Postup zaúčtování přecenění na reálnou hodnotu je pak stanoven vyhláškou č. 500/2002 Sb., a to buď do výsledku hospodaření, nebo do vlastního kapitálu. Příkladem, kdy se přecenění na reálnou hodnotu účtuje do vlastního kapitálu, může být přecenění realizovatelných cenných papírů na reálnou hodnotu.

Zjednodušený příklad: Korporace nakoupila akcie jiné korporace za 100 a zařídila je do kategorie realizovatelných cenných papírů, které jsou povinně dle zákona o účetnictví přeceňovány na reálnou hodnotu. K datu závěrky je jejich reálná hodnota (stanovená metodami dle zákona o účetnictví) 150, vzrostla oproti pořizovací ceně o 50. Korporace tedy zaúčtuje nárůst hodnoty aktiva (cenných papírů o 50) a nárůst vlastního kapitálu o 50 právě do položky A.II.2.2., nikoliv tedy do výsledku hospodaření. Hodnota 50 v položce A.II.2.2. představuje zhodnocení cenných papírů, které dosud nebyly prodány, tedy tento zisk se nepromítl do výkazu zisků a ztrát a do disponibilního zisku k rozdělení. Tato hodnota tak představuje položku ve vlastním kapitálu, která není disponibilním zdrojem určeným k rozdělení. Její zrušení, odúčtování, nastane při změně reálné hodnoty cenných papírů (pokles) nebo při prodeji těchto cenných papírů. Po prodeji cenných papírů bude položka zrušena proti hodnotě přeceněného aktiva, prodané aktivum bude zúčtováno do nákladů a prodejní cena bude výnosem. Zisk z prodeje bude vykázán jako součást celkového výsledku hospodaření a po zdanění bude možno tento zisk rozdělit společníkům. Obdobně by se zobrazil pokles hodnoty cenných papírů. Pokud by reálná hodnota cenných papírů k datu závěrky byla jen 60, zaúčtuje korporace snížení hodnoty aktiva o 40 a současně snížení vlastního kapitálu do položky A.II.2.2. o 40. Tato „ztráta“ nebyla dosud potvrzena prodejem cenných papírů, není tedy součástí výkazu zisků a ztrát, ale již snižuje možnosti distribuce vytvořeného zisku (viz dále a komentář k § 40 odst. 1 k druhému bilančnímu testu).

### Příklad č. 1

#### Nemožnost rozdělení zisku

**Představenstvo akciové společnosti vyhodnocuje údaje z řádné účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2020 s cílem připravit návrh na rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů. Rozvaha v oblasti vlastního kapitálu obsahuje tyto položky:**

<sup>6</sup> KANCL. Stanovisko č. 25 z roku 2014 a dále DĚDIČ, J., LASÁK, J. Vybrané otázky rozdělování zisku, jiných vlastních zdrojů a poskytování záloh na dividendy v akciové společnosti po rekodifikaci. *Bulletin KDP ČR*. 2014, (1).

| Pasiva    |                                                      | V mil. Kč |
|-----------|------------------------------------------------------|-----------|
| A.II.     | Ážio a kapitálové fondy                              | 80        |
| A.II.2.2. | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků      | 80        |
| A.IV.     | Výsledek hospodaření minulých let                    | 50        |
| A.IV.1.   | Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let | 50        |
| A.V.      | Výsledek hospodaření běžného účetního období         | -100      |

Společnost za rok 2020 vykázala ztrátu ve výši 100, z minulých let eviduje nerozdělené zisky ve výši 50. Na položce A.II.2.2. jsou zaevidovány oceňovací rozdíly z přecenění cenných papírů a derivátů ve výši 80. Při těchto číslech není možno rozdělit ze společnosti žádný zisk, protože částka k rozdělení jako součet výsledku hospodaření posledního skončeného účetního období (-100) a výsledku hospodaření minulých let (50) je záporná. Částku fondů z přecenění není možno započítat ani rozdělit mezi společníky.

#### Příklad č. 2

**Výplata společníkům, i když společnost vykáže za rok 2020 ztrátu**

**Představenstvo akciové společnosti vyhodnocuje údaje z řádné účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2020 s cílem připravit návrh na rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů. Rozvaha v oblasti vlastního kapitálu obsahuje tyto položky:**

| Položka   | Název                                                | Mil. Kč |
|-----------|------------------------------------------------------|---------|
| A.II.     | Ážio a kapitálové fondy                              | 200     |
| A.II.2.1. | Ostatní kapitálové fondy                             | 200     |
| A.IV.     | Výsledek hospodaření minulých let                    | 80      |
| A.IV.1.   | Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let | 80      |
| A.V.      | Výsledek hospodaření běžného účetního období         | -150    |

Přestože a. s. vykázala k 31. 12. 2020 účetní ztrátu ve výši 150 mil. Kč (položka rozvahy A.V.), maximální možná částka k rozdělení je podle výše uvedených údajů ve výši 130 (tedy součet disponibilního nerozděleného zisku a ostatních kapitálových fondů minus vzniklá ztráta). Představenstvo může navrhnout valné hromadě vyrovnat účetní ztrátu buď z nerozděleného zisku minulých let, nebo z ostatních kapitálových fondů. Poté může navrhnout výplatu buď zbylého nerozděleného zisku, nebo ostatních kapitálových fondů, vždy však musí specifikovat, jaký zdroj bude vyplácen, což je důležité pro správné stanovení zdanění srážkovou daní.

### 3 Druhý bilanční test na celkový vlastní kapitál

Druhý bilanční test je upraven v § 40 odst. 1 ZOK, pro přesnost citujeme: „*Kapitálová společnost nebo družstvo nesmí rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje, pokud se ke dni skončení posledního účetního období vlastní kapitál vyplývající z řádné nebo mimořádné účetní závěrky nebo vlastní kapitál po tomto rozdělení sníží pod výši upsaného základního kapitálu zvýšeného o fondy, které nelze podle zákona nebo společenské smlouvy rozdělit. Rozhodnutí nejvyššího orgánu učiněné v rozporu s tím nemá právní účinky.*“

Jak již bylo uvedeno výše, tento test se nově uplatní i pro společnost s ručením omezeným. Důvodová zpráva pro tuto změnu uvádí následující argumenty: „*Není důvodné, aby tímto požadavkem nebyla vázána i společnost s ručením omezeným a družstvo. Je naopak žádoucí, aby základní kapitál a nedělitelné fondy plnily svoji funkci i v těchto obchodních korporacích. Tuto funkci nemohou plnit, pokud je umožněno rozdělovat ostatní složky vlastního kapitálu zcela bez ohledu na zachování celkové minimální hodnoty vlastního kapitálu. Lze si představit společnost s ručením omezeným vykazující základní kapitál ve výši 1 mil. Kč, neuhrazené ztráty z minulých let ve výši 2 mil. Kč a oceňovací rozdíl z přeměny ve výši 5 mil. Kč. Za současného stavu může tato společnost rozdělit mezi společníky celý oceňovací rozdíl z přeměny i přes to, že její vlastní kapitál bude po tomto rozdělení záporný. Třetím stranám se nadále může prezentovat jako společnost dobrovolně udržující vysoký základní kapitál ve výši 1 mil. Kč, byť tento ve skutečnosti nepostačuje ani na krytí utrpených ztrát. To je nežádoucí. Nově bude moci rozdělit oceňovací rozdíl z přeměny maximálně ve výši 3 mil. Kč tak, aby vlastní kapitál nepoklesl pod výši kapitálu základního. Totéž bude platit pro rozdělení zisku. Pokud bude mít společnost s ručením omezeným základní kapitál ve výši 1 mil. Kč, nerozdělený zisk z minulých let ve výši 2 mil. Kč a záporný oceňovací rozdíl z přeměny ve výši -5 mil. Kč, nebude moci nerozdělený zisk z minulých let rozdělit mezi společníky.*“

Základem výpočtu druhého bilančního testu je částka vlastního kapitálu vykázaná v podkladové účetní závěrce (řádné či mimořádné). V tomto případě se vykazuje celý vlastní kapitál, včetně základního kapitálu. Od částky vlastního kapitálu vykázané v položce rozvahy „A. Vlastní kapitál“ se musí odečíst částka zisku a ostatních disponibilních vlastních zdrojů, jež by měla být dle návrhu pro rozhodnutí nejvyššího orgánu rozdělena mezi společníky a/nebo jiné osoby (např. tichého společníka či jiné osoby). Dále se sečte částka upsaného základního kapitálu s částkou zahrnutou ve fondech (ze zisku nebo jiných), které nelze podle zákona nebo společenské smlouvy rozdělit.

Upsaným základním kapitálem se v tomto ustanovení rozumí u kapitálových společností základní kapitál zvýšený o výši převzatých vkladů podle § 223 (v případě zvýšení základního kapitálu společností s ručením omezeným) nebo částku jmenovitých či účetních hodnot upsaných akcií podle § 474 a násl. (v případě zvýšení základního kapitálu akciové společnosti), i když účinky zvýšení základního kapitálu ještě nenastaly, tedy zvýšení základního kapitálu nebylo ještě



zapsáno do obchodního rejstříku. Zapsaný základní kapitál se vykazuje v rozvaze na řádku A.I.1., základní kapitál upsaný dosud nezapsaný v obchodním rejstříku v řádku A.I.3.

V dalším kroku se porovná částka zjištěná úpravou vlastního kapitálu s částkou zjištěnou úpravou upsaného základního kapitálu. Pokud je rozdíl těchto částek záporný, nelze zisk a vlastní zdroje vůbec rozdělovat. Je-li tento rozdíl kladný, je možné zisk a jiné vlastní zdroje kapitálové společnosti či družstva rozdělovat, ale jen do výše, do které se budou obě částky rovnat.

V řadě běžných situací budou oba testy dávat shodný výsledek (jak ukazuje následující příklad č. 3). Existence obou testů v zákoně o obchodních korporacích má však svůj význam právě pro možnost vykazování záporných položek ve vlastním kapitálu, které pak zabrání možné výplatě jiných kladných položek vlastního kapitálu (viz příklad č. 4).

### Příklad č. 3

#### Shodné výsledky obou testů

Kapitálová korporace vykazuje ve své řádné účetní závěrce za skončené účetní období níže uvedené údaje:

| Řádek     | Popis položky                                | Částka |
|-----------|----------------------------------------------|--------|
| A.        | Vlastní kapitál                              | 720    |
| A.I.      | Základní kapitál                             | 500    |
| A.I.1.    | Základní kapitál                             | 500    |
| A.II.     | Ážio a kapitálové fondy                      | 170    |
| A.II.1.   | Ážio                                         | 50     |
| A.II.2.   | Kapitálové fondy                             | 120    |
| A.II.2.1. | Ostatní kapitálové fondy                     | 120    |
| A.III.    | Fondy ze zisku                               | 30     |
| A.III.1.  | Ostatní rezervní fondy                       | 30     |
| A.IV.     | Výsledek hospodaření minulých let            | 100    |
| A.IV.1.   | Nerozdělený zisk minulých let                | 100    |
| A.V.      | Výsledek hospodaření běžného účetního období | -80    |

Poznámky k údajům:

Položka A.II.2. vykazuje příplatky vložené v minulosti společnosti.

Položka A.III.1. vykazuje rezervní fond tvořený dle starých pravidel obchodního zákoníku výhradně přídělů z čistého zisku a stanovy společnosti neurčují, že jej lze použít výhradně za účelem úhrady ztráty.

Položka A.V. vykazuje účetní ztrátu za skončené účetní období.

### 1. Výsledky prvního bilančního testu (dle § 34 odst. 2)

Společnost může rozdělit součet výsledku hospodaření posledního skončeného účetního období (-80), výsledku hospodaření minulých let (100) a ostatních fondů, které může kapitálová společnost nebo družstvo použít podle svého uvážení (30 + 170).

Výpočet rozdělitelných vlastních zdrojů:  $-80 + 100 + 200 = 220$

Částka k rozdělení tedy může být maximálně ve výši 220.

### 2. Výsledky druhého bilančního testu (§ 40 odst. 1)

Pokud budeme podle druhého testu počítat s celou výplatou částky 220, pak celkový vlastní kapitál vyplývající z účetní závěrky činí 720. Po jeho snížení o výplatu 220 bude činit 500. Upsaný základní kapitál činí také 500, takže druhý bilanční test nebrání výplatě částky 220. Pokud bychom vyplátili maximální dovolenou částku, pak se bude vlastní kapitál rovnat základnímu kapitálu.

### Příklad č. 4

#### Druhý bilanční test zabrání výplatě podílu na zisku

Pokud se ve společnosti vyskytnou ve vlastním kapitálu nabyté vlastní akcie nebo záporná hodnota přecenění některých aktiv či závazků do vlastního kapitálu, může dojít k tomu, že druhý bilanční test zabrání rozdělování zisku, které první bilanční test povolil. Obě tyto situace jsem pro názornost zobrazila v tomto příkladu.

Akciová společnost vykazuje ve své řádné účetní závěrce za skončené účetní období níže uvedené údaje:

| Řádek     | Popis položky                                   | Částka |
|-----------|-------------------------------------------------|--------|
| A.        | Vlastní kapitál                                 | 600    |
| A.I.      | Základní kapitál                                | 550    |
| A.I.1.    | Základní kapitál                                | 500    |
| A.I.2.    | Vlastní podíly                                  | -150   |
| A.I.3.    | Změny základního kapitálu                       | 200    |
| A.II.     | Ážio a kapitálové fondy                         | -120   |
| A.II.2.   | Kapitálové fondy                                | -120   |
| A.II.2.2. | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků | -120   |
| A.III.    | Fondy ze zisku                                  | 20     |
| A.III.2.  | Statutární a ostatní fondy                      | 20     |
| A.IV.     | Výsledek hospodaření minulých let               | 50     |
| A.IV.1.   | Nerozdělený zisk minulých let                   | 50     |
| A.V.      | Výsledek hospodaření běžného účetního období    | 100    |

Poznámky k údajům:

Položka A.I.2. vykazuje nakoupené vlastní akcie oceněné pořizovací cenou.

Položka A.I.3. vykazuje upsaný základní kapitál, který nebyl dosud zapsán do obchodního rejstříku.

Položka A.II.2.2. vykazuje dopad přecenění realizovatelných cenných papírů do vlastního kapitálu, jedná se o ztrátu, která v budoucnu ovlivní výsledek hospodaření, až budou např. cenné papíry prodány.

Položka A.III.2. vykazuje sociální fond, který je určen na krytí potřeb zaměstnanců. Jeho čerpání se řídí kolektivní smlouvou, tento fond není k dispozici pro rozdělení vlastníkům.

## 1. Výsledky prvního bilančního testu (dle § 34 odst. 2)

Částka k rozdělení nesmí v kapitálové společnosti nebo družstvu překročit součet výsledku hospodaření posledního skončeného účetního období (100), výsledku hospodaření minulých let (50) a ostatních fondů, které může kapitálová společnost nebo družstvo použít podle svého uvážení (v příkladu nejsou žádné).

Výpočet:  $100 + 50 = 150$

Dle prvního bilančního testu může společnost rozdělit částku 150 jako podíl na zisku.

## 2. Výsledky druhého bilančního testu (§ 40 odst. 1)

Vlastní kapitál zjištěný z řádné účetní závěrky (600) po snížení o vyplácenou částku nesmí být nižší než upsaný základní kapitál ( $500 + 200$ ) zvýšený o fondy, které nelze podle zákona nebo společenské smlouvy rozdělit (sociální fond 20). Z toho plyne situace, kdy je celkový vlastní kapitál ještě před jakýmkoliv rozdělením zisku nižší, než stanovuje druhý bilanční test (600 versus 720). Nelze tedy rozdělit žádný podíl na zisku.

## 4 Třetí bilanční test na vykazované výsledky vývoje

Třetí bilanční test byl nově přesunut ze zákona o účetnictví (§ 28) do § 40 odst. 2 ZOK. Pro přesnost opět citujeme: „Jsou-li v aktivech rozvahy vykazovány náklady na vývoj, nesmí kapitálová společnost nebo družstvo rozdělit zisk nebo jiné vlastní zdroje, pokud není částka k rozdělení podle § 34 odst. 2 alespoň rovna neodepsané části nákladů na vývoj. O částku neodepsaných nákladů na vývoj se snižuje částka k rozdělení podle § 34 odst. 2. Rozhodnutí nejvyššího orgánu učiněné v rozporu s tím nemá právní účinky.“

Vyhláška č. 500/2002 Sb. uváděla jako jednu z položek nehmotných aktiv také „nehmotné výsledky výzkumu

a vývoje“. Na základě směrnice 2013/34/EU došlo ke změně s účinností od 1. 1. 2018 a položka „výzkum“ byla z výčtu dlouhodobého nehmotného majetku v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. vypuštěna a vyhláška obsahuje jen položku „vývoj“. Bohužel tato položka není ve vyhlášce blíže definována.

Protože účetní ani daňové předpisy neobsahují definici výzkumu ani vývoje, přistoupila Národní účetní rada k vytvoření interpretace „I-40 Vykazování nehmotných výsledků výzkumu a vývoje“, která byla zveřejněna v lednu 2020 ([www.nur.cz](http://www.nur.cz)). Zde tedy můžeme najít inspiraci pro stanovení vnitropodnikových pravidel pro možné vykazování nákladů na vývoj v rozvaze v aktivech. Aby mohly být výdaje na vývoj aktivovány do dlouhodobého nehmotného majetku, musejí dle doporučení v interpretaci Národní účetní rady naplňovat všechny níže uvedené podmínky:

- Účetní jednotka je schopna prokázat technickou proveditelnost dokončení nehmotného aktiva.
- Účetní jednotka musí být schopna prokázat záměr a schopnost dokončit a užívat nehmotné aktivum související s vývojem.
- Existuje předpoklad budoucích ekonomických užiteků, které nebudou nižší než vynaložené náklady.
- Účetní jednotka musí být schopna prokázat dostupnost zdrojů pro dokončení nehmotného aktiva.
- Nehmotné aktivum je možné spolehlivě ocenit dle účetních předpisů.

Nehmotné výsledky vývoje se odepisují po dobu své odhadované ekonomické použitelnosti a zároveň podléhají testu na snížení hodnoty prováděnému vždy k datu účetní závěrky.

Zobrazení v aktivech rozvahy (v závazném, oficiálním výkazu rozvahy) nám dodá informace jak o celkové aktivované hodnotě (sloupec brutto) a provedených odpisech (sloupec korekce), tak o neodepsané částce (sloupec netto). Tuto povinnost zakotvuje § 4 odst. 4 vyhlášky č. 500/2002 Sb. tímto ustanovením: „V rozvaze za běžné účetní období se uvádí výše aktiv podle jednotlivých položek neupravená o opravné položky a oprávký (brutto), výše opravných položek a oprávek k nim se vážícím (korekce) a výše aktiv snížená o opravné položky a oprávký (netto).“

### Příklad č. 5

**Vliv vykazovaných nehmotných výsledků vývoje na výplatu podílu na zisku**

**Společnost vykázala ve své rozvaze v aktivech neodepsané výsledky vývoje v částce 20. Zobrazení v rozvaze vypadá takto:**

| Řádek  | Aktiva celkem            | Brutto | Korekce | Netto |
|--------|--------------------------|--------|---------|-------|
| B.I.1. | Nehmotné výsledky vývoje | 25     | -5      | 20    |

**V pasivech pak vykazuje ve vlastním kapitálu nerozdělený zisk ve výši 10 a výsledek hospodaření právě**

skončeného účetního období ve výši 25. Zobrazení v rozvaze na příslušných řádcích:

| Řádek   | Popis položky                                | Částka |
|---------|----------------------------------------------|--------|
| A.I.    | Základní kapitál                             | 50     |
| A.I.1.  | Základní kapitál                             | 50     |
| A.IV.   | Výsledek hospodaření minulých let            | 10     |
| A.IV.1. | Nerozdělený zisk minulých let                | 10     |
| A.V.    | Výsledek hospodaření běžného účetního období | 25     |

#### 1. První bilanční test (dle § 34 odst. 2)

Částka k rozdělení činí součet výsledku hospodaření posledního skončeného účetního období (25) a výsledku hospodaření minulých let (10), tedy celkem 35.

#### 2. Třetí bilanční test (§ 40 odst. 2)

Od hodnoty 35 je nutno odečíst hodnotu neodepsaných výdajů na vývoj ve výši 20. Dle třetího bilančního testu může společnost rozdělit částku 15.

#### 3. Druhý bilanční test (§ 40 odst. 1)

Vlastní kapitál zjištěný z řádné účetní závěrky (85) po snížení o vyplácenou částku (15) nebude nižší než upsaný základní kapitál (50). Je tedy splněn i druhý bilanční test.

Pro účely výplaty podílu na zisku může statutární orgán navrhnout valné hromadě rozdělení výsledku hospodaření běžného období mezi společníky v maximální výši 15. Částka ve výši 10 musí být převedena do nerozděleného zisku, aby v součtu s již zadrženým ziskem 10 (na položce Nerozdělený zisk minulých let) kryla hodnotu neodepsaných výsledků vývoje ve výši 20.

## 5 Závěr

Jak vidno, příprava podkladů pro rozdělení zisku či jiných vlastních zdrojů pro valnou hromadu vyžaduje řadu účetních znalostí. Téma jsme tímto však bohužel ještě nevyčerpali, takže se k němu ještě vrátíme v některém z dalších čísel, a to k řešení otázek týkajících se „životnosti“ podkladové účetní závěrky a možnosti statutárního orgánu odmítnout výplatu, pokud by společností hrozil úpadek.

## INZERCE



### DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 30. 6. 2020 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 7. 2020

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce.

**Cena publikace je 590 Kč vč. DPH + poštovné.**

Publikaci je možné objednat na [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz), e-mail [publikace@kdpcr.cz](mailto:publikace@kdpcr.cz), Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, 602 00 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím dlouhodobé objednávky. V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

# Pravidla pro vysílání pracovníků na služební cesty v rámci EU/EHP

Ing. Ditta Hlaváčková, MBA  
daňová poradkyně, č. osvědčení 3125,  
PROXY, a.s.



Od července 2020 jsou na všechny zaměstnavatele kladeny zcela nové požadavky při vysílání jejich zaměstnanců na zahraniční služební cesty. Stejně jako Česká republika musejí všechny ostatní země EU, EHP a Švýcarsko implementovat v souladu se směrnicí EP a Rady (EU) č. 2018/957 nová pravidla do své národní legislativy. Tím, že některá pravidla jsou dána volně a mohou být upravena jednotlivými národními legislativami, vzniká neuvěřitelně náročný problém pro každého zaměstnavatele vůbec dané podmínky zjistit. Nevím, zda při přijímání novel vůbec bylo domyšleno, co to vlastně znamená pro vlastní praxi, a zda bylo záměrem dosáhnout právě toho, čeho bylo v důsledku dosaženo. V tomto článku nebudu řešit poskytování služeb podnikateli („OSVČ“), neboť na ně se směrnice o vysílání pracovníků nevztahují a na tento typ služby se aplikuje směrnice o službách na vnitřním trhu 2006/123/ES.

## 1 Směrnice o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb

Svoboda poskytování služeb v rámci Evropské unie znamená, že jejich poskytovatel může provozovat svou činnost v kterémkoli jiném členském státě, a to **za stejných podmínek**, jaké tento stát ukládá svým vlastním státním příslušníkům.

I z těchto důvodů vznikly směrnice, které regulují vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb a jsou základem pro poskytování přeshraničních služeb. V tomto článku budu pracovat zejména se směrnicí EP a Rady (EU) č. 2018/957 ze dne 28. 6. 2018, kterou se mění směrnice č. 96/71/ES o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb (dále jen „Směrnice o vysílání“)<sup>1</sup>.

### 1.1 Co se rozumí poskytováním služeb?

Obecně lze považovat za poskytování služeb výkony poskytované zpravidla za úplatu, přičemž služby zahrnují zejména činnosti průmyslové a obchodní povahy, řemeslné činnosti a činnosti v oblasti svobodných povolání. Poskytovatel služby může za účelem jejího poskytnutí dočasně provozovat svou činnost i v jiném členském státě, za stejných podmínek, které tento stát ukládá vlastním státním příslušníkům.<sup>2</sup>

Pokud by totiž podnikatel neposkytoval tyto služby dočasně a příležitostně, musel by se v této zemi „usadit“, tzn. založit si zde podnik či živnost a následovat veškerá podnikatelská pravidla jako tuzemské podniky. Nezbytnou podmínkou pro obhájení přeshraniční služby bude i to, že je tato služba poskytována i v zemi původu.

Typickými službami jsou například poradenské služby, softwarové služby, stavební a montážní činnosti a další. Nicméně služby, které mají vazbu na pevné místo – např. provozování restaurace, hotelu apod. –, nepůjde zahrnout pod dočasné poskytování služeb nikdy.

### 1.2 Poskytování služeb s vazbou na minimální pracovní podmínky

Dojde-li k níže uvedeným situacím a)–c), které jsou jasně vymezeny ve Směrnici o vysílání, bude muset každý český zaměstnavatel vždy řešit pracovní podmínky země vysílání vs. pracovní podmínky země vysílající a porovnat, které z těchto podmínek bude aplikovat pro své zaměstnance, s tím, že zaměstnanec má vždy nárok na podmínky pro něj výhodnější:

- podnik<sup>3</sup> uzavřel smlouvu o službách se stranou, pro kterou jsou tyto služby určeny a která je činná v jiném členském státě (**vyslání dle smlouvy o službách**), nebo
- podnik chce vyslat pracovníka do provozovny nebo podniku náležejícího ke stejné skupině na území jiného členského státu (**vyslání v rámci skupiny**), nebo

<sup>1</sup> Directive (EU) 2018/957 of the EP and of the Council of 28 June 2018 amending Directive 96/71/EC concerning the posting of workers in the framework of the provision of services.

<sup>2</sup> Článek 57 Smlouvy o fungování Evropské unie.

<sup>3</sup> Podnikem se rozumí nejen obchodní společnost nebo podnikatel, ale ve smyslu rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie i osoba vykonávající činnosti charitativní, sociální povahy, stejně jako činnosti v oblasti vědeckého výzkumu, vzdělávání aj. (rozsudek SDEU C-222/04 ve věci *Ministero dell'Economia e delle Finanze v. Cassa di Risparmio di Firenze SpA and Others*).



- c) jestliže se jedná o podnik pro dočasnou práci či podnik poskytující pracovníky, který má v plánu vyslat pracovníka do podniku využívajícího pracovníky se sídlem nebo vykonávající činnost na území některého členského státu (agenturní vysílání).

### 1.3 V jakých zemích si musím dát pozor?

Existující Směrnice o vysílání pracovníků se aplikují ve všech **28 členských státech Evropské unie** a dále na základě rozhodnutí společného výboru EHP č. 37/98 také na vysílání pracovníků z a do smluvních států Evropského hospodářského prostoru, tj. **do Norska, Lichtenštejnska a na Island**. Na základě dohody mezi EU a Švýcarskem ze dne 21. 6. 1999 se pravidla směrnic o vysílání aplikují i na Švýcarsko. Pravidla vyplývající ze směrnic se tedy uplatní v případech, kdy podnik usazený v některém z těchto států vysílá své zaměstnance na území jiného výše uvedeného státu v rámci dočasného poskytování služeb.

**Směrnice se tedy nevztahuje** na případy dočasného vysílání zaměstnanců z členských států EU do třetích zemí.

Dále se Směrnice o vysílání nevztahuje na obor silniční dopravy, tj. poskytování služeb v dopravě, tzv. silniční balíček, který by měl nabýt účinnosti 2. 2. 2022<sup>4</sup>.

### 1.4 Co jsou minimální pracovní podmínky?

Obecně lze shrnout, že podnikatel musí v dané hostitelské zemi vždy řešit:

- maximální délku pracovní doby a minimální dobu odpočinku,
- minimální délku placené dovolené za kalendářní rok, včetně povinných příspěvků do tzv. „dovolenkových pokladen“ v případech poskytování stavebních prací a existence těchto institucí v dané zemi (např. v Rakousku, Německu, Francii a dalších),
- výši minimální odměny, včetně sazeb za přesčasy a příplatků, se zřetelem na existenci kolektivních smluv v rámci odvětví či typu poskytování služby, které jsou obecně závazné,
- délku vyslání, tj. 12 měsíců (plus max. 6 měsíců) vs. dlouhodobé vyslání, a podmínky v rámci dlouhodobého vyslání (např. nárok i na firemní benefity aj.),
- poskytování cestovních náhrad, včetně ubytování,
- ochranu zdraví, bezpečnosti, hygieny při práci,
- rovné zacházení s muži i ženami a ustanovení o nediskriminaci,
- ochranu těhotných žen, dětí a mladistvých,
- další podmínky, pokud se týkají např. tzv. předpisů o veřejném pořádku,<sup>5</sup> nebo specifická opatření týkající se zaměstnanců agentur práce.

Zaměstnanci pak musí zaměstnavatel vždy poskytnout pracovní podmínky a mzdy takové, které jsou pro něj výhodnější. To znamená, že pokud by domácí podmínky byly pro

zaměstnance výhodnější, než budou v hostitelské zemi, aplikují se podmínky domácí země.

Pro názornost této problematiky dále uvádím implementaci Směrnice o vysílání do legislativy v České republice a v Německu. Zjistit příslušné podmínky pro daného zaměstnance v daném oboru bude velice složitý a nákladný úkol pro české zaměstnavatele. Nesplnění podmínek se totiž pokutuje velice vysokými pokutami.

Šikovní odkaz pro zjištění pracovních podmínek uvádím zde: [https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/index\\_cs.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/index_cs.htm).

### 1.5 Další povinnosti

Směrnice o vysílání umožňuje<sup>6</sup>, aby každý členský hostitelský stát vyžadoval **před** vlastním vysláním zaměstnanců další povinnosti, zejména může stanovit:

- povinnost notifikace (hlášení) odpovědným vnitrostátním orgánům,
- povinnost určit zodpovědnou osobu pro jednání s příslušnými orgány v hostitelském členském státě,
- povinnost určit kontaktní osobu jednající jako zástupce, jejímž prostřednictvím se mohou příslušní sociální partneři pokusit přimět poskytovatele služeb vstoupit do kolektivního vyjednávání v hostitelském členském státě, a
- další správní požadavky, např. povinnost vedení mzdové evidence aj.

Většina členských států zavedla příslušné elektronické systémy pro notifikaci a splnění těchto informačních povinností před zahájením poskytování služeb na území daného členského státu.

Nesplnění těchto dodatečných povinností je opět pokutováno dle podmínek a výše sazeb jednotlivých členských států.

### 1.6 Kdy nemusím splnění těchto podmínek řešit?

Pro účely Směrnice o vysílání se pracovníci, kteří dočasně pracují v jiném členském státě, ale **neposkytují služby**, nepovažují za vyslané.

Jedná se zejména o tyto situace:

- zaměstnanec jede do zahraničí na konferenci jako účastník,
- zaměstnanec je na zahraniční služební cestě v rámci pořádání veletrhu, výstavy,
- zaměstnanec se účastní školení v zahraničí,
- zaměstnanec se účastní firemní rady, jednání atd.

V těchto situacích bude vždy nutno prokázat, že skutečně nedošlo k naplnění definice poskytování služeb, což bude možno prokázat např. zakoupenými vstupenkami, kopiemi pozvánek, e-maily a záznamy z jednání (porad), ale např. i tím,

<sup>4</sup> Viz <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15084-2018-INIT/en/pdf>.

<sup>5</sup> Vnitrostátní ustanovení, jejichž dodržování je považováno v dané zemi za zásadní pro ochranu politického, společenského nebo hospodářského řádu.

<sup>6</sup> Článek 9 odst. 1 směrnice 2014/67/EU.

že tyto náklady nebudou do zahraničí následně fakturovány. Důkazní břemeno bude vždy na každém zaměstnavateli.

Další situace se týkají **aplikace výjimek**, a to dle pravidel jednotlivých členských států. Obecně existuje **povinná výjimka** týkající se **první montáže a/nebo instalace zboží**, pokud doba vyslání zaměstnance v dané zemi nepřesáhne **osm dnů**. V těchto případech se neuplatní předpisy Směrnice o vyslání týkající se minimální délky dovolené za kalendářní rok a odměňování. Tato výjimka se však nevztahuje na odvětví stavebnictví.

Další výjimky jsou možné, a to dle vnitrostátních pravidel jednotlivých členských zemí, pokud stanoví příznivější úpravy, v těchto oblastech:

- neuplatnění splnění podmínek v oblasti minimální délky dovolené a pravidel pro odměňování, pokud doba vyslání nepřesáhne jeden měsíc v rámci období jednoho roku,
- **neuplatnění splnění podmínek v oblasti odměňování** v případě vyslání dle smlouvy o službách nebo vyslání v rámci skupiny podniků, **pokud doba vyslání nepřesáhne jeden měsíc** (u agenturního vyslání toto však nelze aplikovat),
- neuplatnění předpisů týkajících se minimální délky dovolené za kalendářní rok a odměňování z důvodu malého rozsahu prací, které se mají vykonat (u agenturního vyslání toto však nelze aplikovat).

Některé hostitelské členské státy dále **vyňaly z povinnosti notifikace** před vlastním vysláním (viz bod 1.5) tzv. krátkodobá vyslání (tj. do 12 měsíců, max. do 18 měsíců) nebo jiné druhy vyslání, např. týkající se vědeckých pracovníků, pracovníků účastnících se setkání s uzavřeným seznamem účastníků – jednání s klientem, strategického jednání nebo účasti specializovaných techniků v případě urgentní údržby nebo opravy po dobu kratší než pět dnů za měsíc, umělců s mezinárodní pověstí, pokud jejich pobyt nepřesáhne 21 dní za čtvrtletí, a další.

Zjištění veškerých těchto povinností před vlastním vysláním zaměstnance z České republiky do zahraničí bude tedy velkou výzvou pro všechny české zaměstnavatele a určité vlastní vyslání i prodrazí, a to nejen o minimální výši odměny a cestovních výdajů, které bude muset český zaměstnavatel zaměstnanci přiznat, ale i o případné právní služby při zjišťování těchto podmínek platných v každé dané zemi.

Ve všech těchto případech, ať již splňujících, či nesplňujících výjimku, budou muset být čeští zaměstnanci vždy vybaveni kromě jiného i tzv. přenositelným formulářem A1, který osvědčí příslušnost daného zaměstnance k právním předpisům pro oblast sociálního pojištění, zdravotního pojištění a zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.

## 2 Implementace Směrnice o vyslání v České republice

Česká republika z důvodu povinné implementace Směrnice o vyslání upravila svá pravidla v těchto zákonech:

- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“),
- zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“),
- zákon č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů.

Na některé důležité změny si dovolím upozornit v jednotlivých bodech níže, vzhledem k rozsáhlosti novel však nebudu uvádět veškerá ustanovení.

### a) Notifikační a evidenční povinnosti

V § 87 zákona o zaměstnanosti došlo k významné úpravě. Nově, tzn. od 30. 7. 2020, při vyslání zaměstnance na území České republiky musí splnit oznamovací povinnost vysílající, tzn. zahraniční subjekt. Informační povinnost lze splnit zasláním příslušného formuláře (existuje i v angličtině) poštou, datovou schránku nebo e-mailem na podatelnu příslušné krajské pobočky Úřadu práce. Ukončení vyslání se neoznamuje, pokud není v jiném než původně ohlášeném termínu.

Za nesplnění oznamovací povinnosti lze uložit pokutu až do výše 100.000 Kč.

Zahraniční zaměstnavatel je dále povinen mít v místě pracoviště v České republice kopie dokladů prokazujících existenci pracovního vztahu zaměstnance, a to v českém jazyce (úřední překlad není třeba, akceptován je i slovenský jazyk), a musí v tomto místě zajistit i evidenci těchto osob (identifikační údaje pracovníků, jejich adresu, číslo cestovního dokladu a další).

Za nesplnění této povinnosti lze uložit pokutu až do výše 500.000 Kč.

### b) Pracovní podmínky

V souvislosti s rozšířením povinností v oblasti pracovních podmínek došlo k úpravě § 319, § 319a, § 309a a dalších zákoníku práce, kde se nově upřesňuje povinnost:

- minimální zaručené mzdy, minimální mzdy a všech povinných složek mzdy (tj. příplatků za přesčas, noční práci, práci o víkendu a ve svátek, práci ve ztíženém prostředí),
- podmínek ubytování, poskytuje-li jej zaměstnavatel,
- náhrad cestovních výdajů (za pravidelné pracoviště se považuje obvyklé místo výkonu práce na území České republiky).

Všeobecně použitelné kolektivní smlouvy ve smyslu Směrnice o vyslání, které by byly aplikovatelné na vyslané pracovníky, však v České republice zatím neexistují. Tím budou mít zahraniční zaměstnavatelé situaci podstatně jednodušší oproti českým zaměstnavatelům, neboť ve velké většině členských zemí EU/EHP právě tyto smlouvy existují a je nutno jejich existenci a podmínky z nich vyplývající vůbec zjistit.

Dále upozorňuji i na to, že příjemce služby v České republice bude při splnění určitých podmínek<sup>7</sup> v pozici ručitele

<sup>7</sup> Například pokud odměna za práci nebo odměna do minimální výše nebyla vysílajícím zaměstnavatelem vyslanému zaměstnanci vyplacena a zároveň vysílajícímu zaměstnavateli byla uložena pokuta a pokud uživatel poskytované služby nevynaložil řádnou péči a o tomto nevyplacení věděl či mohl vědět.

za vyplacení správné výše odměny pracovníkovi vyslanému na území ČR. Opět zde ale bude platit, že pokud budou tyto podmínky platné dle předpisů v ČR pro zaměstnance méně výhodné než platné podmínky ze země vyslání, musejí se aplikovat podmínky pro zaměstnance výhodnější.

Co se týká aplikace výjimek, Česká republika využila možnosti výjimky týkající se uplatnění minimální **délky dovolené** za kalendářní rok nebo její poměrné části a výjimky týkající se podmínek **minimální mzdy, příslušné nejnižší úrovně zaručené mzdy a složky mzdy** stanovené v § 114 až 118 zákoníku práce, a to v případě, kdy doba vyslání zaměstnance k výkonu práce v rámci nadnárodního poskytování služeb v České republice **nepřesáhne celkově dobu 30 dnů v kalendářním roce** (to neplatí v případě agenturního vyslání)<sup>8</sup>.

Znamená to, že Česká republika vůbec neaplikovala povinnou „montážní výhodu“. Nicméně dobrovolná aplikace výjimek z pravidel týkající se výše minimální mzdy, příslušné nejnižší úrovně zaručené mzdy a délky dovolené po dobu výkonu práce na území ČR nepřesahující 30 dnů v kalendářním roce je určitě výhodná pro zahraniční společnosti poskytující služby na území České republiky.

### c) Aplikace pravidel pro dlouhodobé vyslání

Česká republika implementovala do zcela nového § 319a zákoníku práce a přechodných ustanovení počítání tzv. dlouhodobého vyslání až od období počínající 30. 7. 2020, tzn. že doba vyslání 12 měsíců s možností prodloužení o dalších 6 měsíců bude počítána dopředu. Na období před 30. 7. 2020 nebude pro toto posouzení brán zřetel. Řada států však bohužel aplikovala tvrdá pravidla pro dlouhodobá vyslání i zpětně, což znamená, že český zaměstnavatel bude muset při překročení tohoto období zaměstnanci poskytnout komplexní podmínky v souladu s danou legislativou. Může se jednat např. i o právo zaměstnance na benefitní programy, pojistné, důchodové připojištění, nárok na stravenky a další práva vyplývající z předpisů členských zemí.

### d) Odkaz na česká pravidla

Další podmínky, včetně „prokliků“ na příslušné formuláře, lze najít na následujícím odkazu: <http://www.suip.cz/vysilani-pracovniku/>.

## 3 Implementace Směrnice o vysílání v Německu

Německo implementovalo Směrnici o vysílání zákonem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/957 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. Juni 2018 zur Änderung der Richtlinie 96/71/EG über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen.

Minimální pracovní podmínky jsou pak upřesněny zejména v těchto zákonech:

- Mindestlohngesetz – MiLoG,
- Arbeitnehmer-Entsendegesetz – AEntG,
- Arbeitnehmerüberlassungsgesetz – AÜG.

Další, upřesňující podmínky a značná část úprav se nacházejí v jednotlivých sektorových kolektivních smlouvách.

### a) Notifikační a evidenční povinnosti

Obecně se bude na české zaměstnavatele vždy vztahovat evidenční povinnost na území Německa. Jedná se o evidenci pracovní doby jednotlivých zaměstnanců (začátek, průběh a konec – tj. docházka) a dále pak o dokumenty, které bude nutno vždy předložit příslušné inspekci práce, jako je pracovní smlouva zaměstnance, výplatní páska zaměstnance a doklad o platbě mzdy, vše přeložené do němčiny.

Z této evidence existují určité výjimky, např. týkající se evidence pracovní doby, a to v případech, kdy výše hrubého měsíčního platu zaměstnance nedosahuje 2.958 EUR. Forma evidence pracovní doby není předepsaná, tzn. lze ji vést jak v elektronické, tak v papírové podobě.

Povinnost notifikace není v Německu platná obecně, ale je nutno nejprve zjistit, zda daný obor – sektor podnikatelské činnosti – této povinnosti podléhá (obvykle se jedná o regulované obory), a pokud ano, tak v souladu s jakým zákonem (typ notifikace). Informace lze najít na internetové adrese [www.zoll.de](http://www.zoll.de).

### b) Pracovní podmínky

Výše minimální mzdy v Německu dle MiLoG činí 9,35 EUR za hodinu.<sup>9</sup> Nicméně výši minimální mzdy, jakož i aplikaci dalších pracovních podmínek ovlivňují sektorové kolektivní smlouvy dle tabulky uvedené na následující straně.

Minimální výše dovolené za kalendářní rok činí dle zákona Bundesurlaubsgesetz (BuurlG) 24 pracovních dnů za rok. Sektorové kolektivní smlouvy mohou však tuto minimální výši upravit (viz poznámka v tabulce ano–ne).

Německo aplikovalo povinnou výjimku týkající se první montáže, a to v případě, kdy takováto činnost bude vykonávána na území Německa méně než **osm dnů** za kalendářní rok (netýká se však stavebnictví).

Dále pak Německo využilo možnosti aplikace výjimky týkající se uplatnění minimální délky dovolené za kalendářní rok nebo její poměrné části a podmínek výše minimální mzdy (tarifní minimální mzdy včetně příplatků) v případě, kdy doba vyslání zaměstnance k výkonu práce v rámci nadnárodního poskytování služeb v Německu nepřesáhne 14 dnů po sobě jdoucích anebo 30 dnů za 12 měsíců po sobě jdoucích, a to v případech obchodních jednání, účasti na veletrzích apod. Tato výjimka není zcela v souladu s pravidly Směrnice o vysílání a je možné, že bude ještě v Německu upravena či adaptována výkladem.

<sup>8</sup> § 319 odst. 2 zákoníku práce.

<sup>9</sup> V roce 2021 se předpokládá výše minimální mzdy 9,50 EUR/hod. a 9,60 EUR/hod.

**Tabulka č. 1 Tarifní uznaná minimální mzda (Sector specific minimum wages)**

| Business                                                                                 | Činnost, obor                                                      | Minimum Wage<br>Minimální mzda | Mzda<br>v EUR/hod.                              | Overtime<br>supplement<br>Příplatek za přesčas | Holiday duration<br>Délka dovolené | Holiday pay<br>Placená dovolená | Holiday bonus<br>Příplatek na<br>dovolenou | Holiday fund<br>Fond dovolené |
|------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------|--------------------------------------------|-------------------------------|
| Waste management, including street cleaning and winter road maintenance                  | Nakládání s odpady, včetně čištění ulic a údržby silnic během zimy | Yes<br>Ano                     | 10.25                                           | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Further education services                                                               | Další vzdělávací služby                                            | Yes<br>Ano                     | 16.19                                           | No<br>Ne                                       | Yes<br>Ano                         | Yes<br>Ano                      | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Construction sector                                                                      | Stavebnictví                                                       | Yes<br>Ano                     | 12.55                                           | Yes<br>Ano                                     | Yes<br>Ano                         | Yes<br>Ano                      | Yes<br>Ano                                 | Yes<br>Ano                    |
| Special mining activities in coal mines                                                  | Speciální činnosti v důlním průmyslu, těžba uhlí                   | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Mail services sector                                                                     | Obor poštovních služeb                                             | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Roofing trade                                                                            | Pokrývačské práce                                                  | Yes<br>Ano                     | 12.4                                            | Yes<br>Ano                                     | Yes<br>Ano                         | Yes<br>Ano                      | Yes<br>Ano                                 | No<br>Ne                      |
| Electrician's trade                                                                      | Elektrikáři                                                        | Yes<br>Ano                     | 11.9                                            | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Gardening, landscaping and sports fields                                                 | Zahradnictví, krajinná úpravy, sportoviště                         | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Industrial cleaning                                                                      | Průmyslové čištění                                                 | Yes<br>Ano                     | 10,55 (10,80)                                   | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Money and valuables services                                                             | Peněžní služby a cennosti                                          | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Scaffolding erection                                                                     | Stavby lešení                                                      | Yes<br>Ano                     | zatím bez smlouvy, do 31. 7. 2020 ve výši 11,88 | Yes<br>Ano                                     | Yes<br>Ano                         | Yes<br>Ano                      | Yes<br>Ano                                 | Yes<br>Ano                    |
| Painting and decorating trade                                                            | Malířství a natěračství                                            | Yes<br>Ano                     | 11.1                                            | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Installation services on construction sites of the iron, metal and electrical industries | Instalační služby na staveništích v kovo- a elektroprůmyslu        | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Care provision sector                                                                    | Obor poskytování péče, pečovatelský                                | Yes<br>Ano                     | 11,2 (11,6)                                     | No<br>Ne                                       | Yes<br>Ano                         | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Slaughter and meat processing                                                            | Porážka masa a zpracování                                          | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Security services (excl. money and valuables services)                                   | Bezpečnostní služby (mimo peněžní služby a cennosti)               | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Stonemason and stone sculptor                                                            | Kamenictví a kamenosochařství                                      | Yes<br>Ano                     | 12.2                                            | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Laundry services in the commercial customer business                                     | Praní prádla v obchodním podnikání                                 | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |
| Temporary employment sector                                                              | Obor krátkodobého zaměstnání                                       | No<br>Ne                       |                                                 | No<br>Ne                                       | No<br>Ne                           | No<br>Ne                        | No<br>Ne                                   | No<br>Ne                      |

### c) Aplikace pravidel pro dlouhodobé vyslání

Přesáhne-li doba vyslání v Německu 12 měsíců, musí český zaměstnavatel uplatnit na vyslání celé německé pracovní právo. Existuje možnost prodloužení krátkodobého vyslání o dalších 6 měsíců, nicméně musí být podáno odůvodněné prohlášení vůči příslušnému orgánu celní správy, který potvrdí přijetí této žádosti, ale neposílá následně žádný souhlas.

Pokud vyslaný zaměstnanec nahrazuje jiného vyslaného zaměstnance, který by vykonával stejnou práci v rámci stejné služby nebo smlouvy, doby jejich vyslání se počítají.

Německo aplikovalo velice přísně počítání doby dlouhodobého vyslání, a to tak, že do vlastní doby vyslání se započte i **doba před** účinností Směrnice o vyslání, tj. před 30. 7. 2020. Je proto možné, že někteří čeští zaměstnavatelé již tuto podmínku splnili a musejí zjistit veškeré pracovní podmínky v Německu v daném oboru, které mají danému zaměstnanci poskytnout.

### d) Odkaz na německá pravidla

Další podmínky, včetně „prokliků“ na příslušné formuláře notifikace, lze najít na následujících odkazech: [https://www.zoll.de/EN/Private-individuals/Work/Minimum-conditions-of-employment/minimum-conditions-of-employment\\_node.html](https://www.zoll.de/EN/Private-individuals/Work/Minimum-conditions-of-employment/minimum-conditions-of-employment_node.html), <https://www.meldeportal-mindestlohn.de/>.

## 4 Závěr

Cílem tohoto článku bylo upozornit na poslední novelu Směrnice o vyslání pracovníků v rámci poskytování služeb a související povinnosti vyplývající pro tuzemské podnikatele. Nyní, v době pandemie onemocnění covid-19, zatím nedochází k výraznému přeshraničnímu poskytování služeb a nejsou známy případné soudní spory v této oblasti, a to i z důvodu, že účinnost směrnice nastala teprve 30. 7. 2020. Dá se však předpokládat, že jakmile dojde k uvolnění podmínek, nabude Směrnice o vyslání na významu a nesplnění notifikačních, evidenčních a minimálních podmínek na území



daných členských států povede k vysokým pokutám udělováním zahraničním poskytovatelům služeb.

Doporučuji každému si v případě zahraničního poskytování služeb problematiku již dopředu prostudovat a vyhnout se tak jakýmkoli nepříjemným překvapením, a to nejen ze strany zahraničních úřadů, ale i ze strany vlastních zaměstnanců,

kteří budou mít nárok minimální úroveň pracovních podmínek od svých zaměstnavatelů požadovat a v případě neposkytnutí i soudně vymáhat.

Stále platí a bude platit, že „victory loves preparation“, tj. že štěstí přeje připraveným.

## Řetězení přeměn

Ing. et Ing. Jáchym Lukeš  
VŠE v Praze, Fakulta financí a účetnictví,  
katedra finančního účetnictví a auditingu<sup>1</sup>

V rámci speciálního čísla *Bulletinu KDP ČR* (2/2020) zaměřeného na přeměny kapitálových společností uvedla doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., ty nejzásadnější oblasti ovlivněné volbou rozhodného dne při přeměnách společností. Na její článek bych rád navázal s problematikou, kterou lze nazvat „řetězení přeměn“. Jedná se o situaci, kdy jsou rozhodné dny po sobě jdoucích přeměn stanoveny tak, že dochází k zániku zdaňovacího období, která u specifických daňových subjektů může vést k tomu, že po řadu kalendářních let nebudou mít žádné období, které bychom mohly nazvat zdaňovacím obdobím dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“ či „zákon o daních z příjmů“).

V tomto článku se budu věnovat pouze situacím, u kterých dochází k volbě rozhodného dne v souladu s § 10 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále jen „ZoP“). Tedy fúzí, rozdělením nebo převodům jmění na společníka.

Volba data rozhodného dne zásadně ovlivňuje daňové konsekvence přeměny, a to zejména ve vazbě na délku účetního období a jeho charakteristiku dle zákona o daních z příjmů. Účetní období při přeměnách můžeme dle zákona o daních z příjmů nazvat buď zdaňovacím obdobím [v případě přeměn nejčastěji aplikujeme § 21a písm. c) ZDP], či obdobím, za které se podává daňové přiznání [nejčastěji se jedná o § 38ma písm. a) ZDP].

V § 38ma písm. a) ZDP je stanoveno, že poplatník je povinen podat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob také za období **předcházející rozhodnému dni** fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní korporace, za které nebylo dosud daňové přiznání podáno, není-li tento



rozhodný den prvním dnem kalendářního roku nebo hospodářského roku.

Daňové subjekty se však mnohem častěji nacházejí v režimu „zdaňovacího období“ dle § 21a ZDP. Zdaňovacím obdobím daně z příjmů právnických osob se rozumí kalendářní či hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, či účetní období delší než 12 měsíců.

V příkladu č. 1 je nejprve představena nejčastější varianta fúzí, u nichž se lze setkat se vznikem období, za které se podává daňové přiznání (dle § 38ma ZDP). V příkladu č. 2 pak navážu s problematikou řetězení přeměn, u něhož vzniká více po sobě jdoucích období, za která se podává daňové přiznání.

### Příklad č. 1

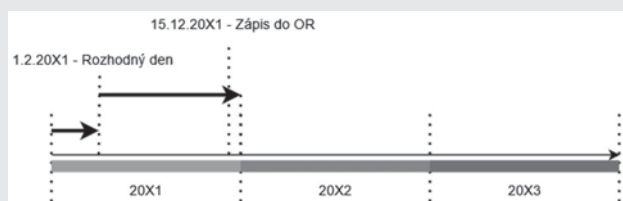
Společnost ABC, a. s., je mateřskou společností řady společností označovaných jako „SPV“ neboli *special purpose vehicle*, které jsou zakládány z důvodu realizace různých stavebních projektů. Tyto dceřiné společnosti po ukončení projektu fúzují do mateřské společnosti z důvodu úspory administrativních nákladů.

Společnost ABC, a. s., má za běžných podmínek jako zdaňovací období stanoven kalendářní rok, ale v roce 20X1 zahájila proces realizace fúze s dceřinou společností A1, a. s. V této fúzi vystupuje společnost ABC, a. s., jako nástupnická společnost.

<sup>1</sup> Tento článek vznikl jako jeden z výstupů institucionální podpory na Fakultě financí a účetnictví VŠE v Praze s číslem projektu IP100040.

Rozhodný den fúze je stanoven na 1. 2. 20X1. Společnost podala žádost o zapsání přeměny do obchodního rejstříku dne 1. 12. 20X1. Tedy v souladu s požadavkem § 10 odst. 3 ZoP byla tato žádost podána do 12 měsíců od rozhodného dne. Zápis přeměny do rejstříku nastal dne 15. 12. 20X1.

Časová posloupnost realizace fúze je znázorněna v obrázku níže:



Jak je naznačeno na časové ose, realizací přeměny s rozhodným dnem dne 1. 2. 20X1 dojde v roce 20X1 k rozdělení kalendářního účetního období na dvě části, za které musí účetní jednotka podat daňové přiznání. Období od 1. 1. 20X1 do 31. 1. 20X1 nazýváme v souladu s § 38ma písm. a) ZDP obdobím, za které podáváme daňové přiznání. Naopak období od 1. 2. 20X1 do 31. 12. 20X1 nazýváme v souladu s § 21a ZDP zdaňovacím obdobím.

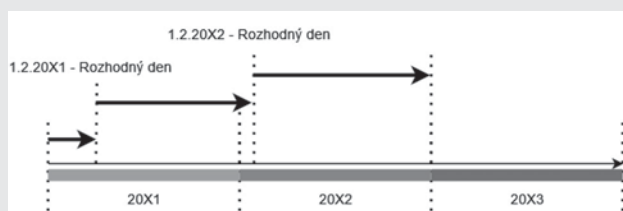
## Příklad č. 2

### Řetězení přeměn

Nyní první příklad pozměníme tak, aby došlo k řetězení dvou fúzí. Společnost ABC, a. s., realizuje dvě po sobě jdoucí fúze, které nebudou sladěny s běžným kalendářním účetním obdobím a ve kterých vždy vystupuje jako nástupnická společnost.

Společnost ABC, a. s., nyní podá žádost k zapsání fúze se společností A1, a. s., s rozhodným dnem 1. 2. 20X1 až v lednu roku 20X2 a zápis této přeměny do rejstříku nastane např. dne 15. 1. 20X2.

Dále společnost ABC, a. s., i v roce 20X2 zahájí další proces realizace fúze se společností B2, a. s. Společnost ABC, a. s., opět vystupuje jako nástupnická společnost. Rozhodný den fúze je stanoven opět na 1. 2. 20X2. Společnost podala žádost o zapsání přeměny do obchodního rejstříku dne 1. 12. 20X2. Zápis přeměny do rejstříku nastane v témže roce. Časová posloupnost těchto fúzí je znázorněna v obrázku níže:



Výše popsanou časovou posloupností jednotlivých fúzí však (na rozdíl od předchozího příkladu) vzniknou v roce 20X1 dvě období, za která společnost ABC, a. s., podává daňové přiznání v souladu s ustanovením § 38ma písm. a) ZDP – první období od 1. 1. 20X1 do 31. 1. 20X1 a druhé od 1. 2. 20X1 do 31. 1. 20X2.

Důvodem, proč žádné z těchto období není zdaňovacím obdobím dle § 21a ZDP, je, že vlivem druhé fúze nezapadají do žádné ze zákonem předjímaných definic. Během roku 20X1 nenastalo období shodné s kalendářním či hospodářským rokem ani období delší než 12 měsíců a ani období započaté rozhodným dnem a ukončené na konci roku, kdy byla daná přeměna zapsána do rejstříku. Právě poslední zmíněnou definici zdaňovacího období dle § 21a písm. c) nelze aplikovat kvůli druhé realizované fúzi. Fúze s rozhodným dnem 1. 2. 20X2 zapříčiní, že dané účetní období nebylo „dotaženo“ až do konce roku, kdy byla přeměna zapsána.

Je třeba taktéž upozornit, že období od 1. 2. 20X1 do 31. 1. 20X2 není hospodářským rokem, jelikož vzniklo přeměnou, nikoli formálním přechodem z kalendářního roku na hospodářský rok. Muselo by totiž nejprve dojít k naplnění § 3 odst. 5 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dle kterého může účetní jednotka uplatnit hospodářský rok pouze po oznámení záměru změny účetního období místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně tři měsíce před plánovanou změnou účetního období nebo před koncem běžného účetního období, a to podle toho, který z termínů nastává dříve, jinak účetní období zůstává nezměněno. Pokud tak účetní jednotka neučiní, pak formálně stále má kalendářní rok, pouze je přerušovaný realizovanými přeměnami.

## Dopady řetězení přeměn

Porovnáme-li oba příklady, mohli bychom dojít k závěru, že z pohledu ekonomické podstaty a jejího vykazání v účetní závěrce společnosti za jednotlivá účetní období se nic příliš nezměnilo, a měli bychom nejspíše pravdu.

Ocitneme-li se však v praxi v situaci, kdy pravidelně realizujeme přeměny u jedné společnosti, je nutné brát řetězení přeměn v úvahu, neboť z pohledu zákona o daních z příjmů nám vznikají komplikace spojené s absencí zdaňovacího období (viz příklad č. 2, kdy jsme v roce 20X1 přišli o zdaňovací období).

Při řetězení přeměn nám navíc každá další realizovaná přeměna přetrhne předchozí období. To pak přestane plnit definici zdaňovacího období. Teoreticky nám tak může vzniknout absurdní situace, kdy daňový subjekt nemusí mít po řadu kalendářních let žádné zdaňovací období.

Daňových subjektů, které pravidelně realizují nějakou přeměnu, však není v ČR mnoho. Nejčastěji se tak můžeme

setkat s jedním, maximálně dvěma kalendářními roky, které neobsahují zdaňovací období.

Na pojem „zdaňovací období“ je v zákoně o daních z příjmů navázána řada pravidel, která se v obdobích nesplňujících definici zdaňovacího období buď vůbec neuplatní, či se uplatní odchylně. V kapitolách níže se tak budu věnovat některým oblastem navázaným na vznik období dle § 38ma písm. a) ZDP, konkrétně odpisům hmotného majetku, přechodným ustanovením, uplatnění vyměřených daňových ztrát a běhu lhůt pro stanovení daně v oblasti daňových ztrát.

## Daňové odpisy hmotného majetku

Dle § 26 odst. 6 ZDP může daňový subjekt uplatnit odpis ve výši ročního odpisu vypočteného podle § 31 a § 32 z hmotného majetku evidovaného daňovým subjektem **ke konci příslušného zdaňovacího období** s výjimkou uvedenou v odstavci 7 písm. b) až d). Ročním odpisem u poplatníků uvedených v § 17 se rozumí **odpis za zdaňovací období**.

Dle ustanovení § 26 odst. 7 písm. a) bod 3 ZDP může daňový subjekt uplatnit jednu polovinu ročního odpisu z hmotného majetku evidovaného **na počátku příslušného zdaňovacího období**, dojde-li k přeměně.

Dle § 26 odst. 7 písm. d) může daňový subjekt uplatnit jednu polovinu ročního odpisu u majetku evidovaného **za zdaňovací období**, je-li toto zdaňovací období kratší než 12 nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Toto se nepoužije u hmotného majetku zaevidovaného u poplatníka v průběhu tohoto zdaňovacího období nebo v průběhu části zdaňovacího období předcházející tomuto zdaňovacímu období, za které se podává daňové přiznání podle § 38ma odst. 1 písm. a).

Z ustanovení § 26 odst. 7 písm. d) je zřejmé, že hmotný majetek nabytý v průběhu období, za které se podává daňové přiznání dle § 38ma odst. 1 písm. a), lze odepisovat až v dalším období, bez ohledu na to, zda se bude jednat o období dle § 21a, či § 38ma ZDP.

V příkladu č. 2 žádné z období započatých v roce 20X1 nenaplní definici zdaňovacího období, tudíž v něm nelze uplatnit roční odpisy, ale pouze odpisy ve výši jedné poloviny ročních odpisů. Při řetězení přeměn nám tedy nastává situace, kdy za každý kalendářní rok, kdy nastane zdaňovací období, odsouváme uplatnění jedné poloviny ročních odpisů do dalších let.

## Uplatnění vyměřených daňových ztrát a běh lhůt pro stanovení daně

Dle § 34 odst. 1 ZDP lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v **pěti zdaňovacích obdobích následujících** bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

Dle pokynu Generálního finančního ředitelství D 22 k § 34 odst. 1 se v rámci limitu pěti zdaňovacích období nepřihlíží

k částem období, za která se podávají daňová přiznání ve stanovených případech, pokud se nacházejí mezi těmito pěti zdaňovacími obdobími následujícími po období, za které byla daňová ztráta vyměřena. Zároveň však daňový subjekt může odečítat daňovou ztrátu i v těchto obdobích. Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 k § 34 ZDP tedy prolamuje omezení dané zákonem.

Při řetězení přeměn a následném zániku zdaňovacích období tak dochází k prodlužování lhůty pro uplatnění vyměřené daňové ztráty. V situaci znázorněné na příkladu č. 2 tak rok 20X1 nevstupuje do časového limitu dle § 34 odst. 1 ZDP.

V návaznosti na § 34 odst. 1 ZDP můžeme dále odvodit i dopady řetězení přeměn na běh prekluzivních lhůt.

Obecně okamžik uplynutí lhůty pro stanovení daně odvozujeme od ustanovení § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. V oblasti daňových ztrát však existuje speciální úprava v zákoně o daních z příjmů. Konkrétně v ustanovení § 38r odst. 2 ZDP se uvádí, že bylo-li možné uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, lhůta pro stanovení daně za zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, i pro všechna zdaňovací období, za která bylo možné tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, končí současně se lhůtou pro stanovení daně za poslední zdaňovací období, za které bylo možné daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Obdobně se postupuje při uplatnění ztráty po převodu obchodního závodu, fúzi obchodních korporací nebo rozdělení obchodní korporace.

I běh lhůty pro stanovení daně dle § 38r odst. 2 ZDP je tak odvozen od zdaňovacího období, konkrétně od posledního z pěti po sobě jdoucích zdaňovacích období, ve kterých mohl daňový subjekt daňovou ztrátu uplatnit.

Daňovou ztrátu vyměřenou za rok 20X0 bychom tak běžně mohli uplatnit ve zdaňovacích obdobích 20X1 až 20X5, přitom lhůta pro stanovení daně by uplynula v roce 20X9. Popsaná realizace fúzí v příkladu č. 2 vede k reálnému stavení této lhůty, resp. k jejímu prodlužování o každý kalendářní rok, kdy nenastane zdaňovací období.

## Přechodná ustanovení

Při vzniku období, za které se podává daňové přiznání, se nám taktéž odsouvá aplikace novel zákona o daních z příjmů, neboť dle „stálíce“ přechodných ustanovení tohoto zákona platí, že „pro daňové povinnosti u daně z příjmů za zdaňovací období započatá přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 586/1992 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“.

## Závěr

Při řetězení přeměn zanikají zdaňovací období a navazují na sebe období, za která se podává daňové přiznání v souladu

s § 38ma ZDP. Období, za která se podává daňové přiznání, na sebe vážou řadu pozitivních i negativních efektů z pohledu daňového subjektu. Příkladem lze uvést, že u daňových odpisů dochází k odsouvání uplatnění daňového štitu, naproti tomu daňový subjekt získává více času pro uplatnění daňových ztrát. Posunutí lhůty pro stanovení daně u daňových ztrát lze považovat za významný procesní faktor, který by si měl uvědomovat jak daňový subjekt, tak správce daně.

Při přeměnách poměrně často dochází k situaci, kdy máme pouze jedno zdaňovací období ve dvou kalendářních letech. Vlivem řetězení přeměn nám ovšem může nastat situace, kdy zdaňovací období vůbec nevznikají. Takovouto situaci však zákonodárce zjevně nepředvídal.

Řetězení přeměn ukazuje na negativní efekt přílišné návaznosti zákona o daních z příjmů na definici zdaňovacího období. Konkrétně ustanovení § 34 odst. 1 a § 38r odst. 2 ZDP dle mého soudu primárně cílí na standardní délku účetního období, tj. jeden rok. Při přeměnách pak velmi často dochází k porušení smyslu či cíle těchto ustanovení. Právě tato ustanovení by přitom bylo možné provázat s kalendářními roky a odklonit se tak od specifík účetních období.

Ve světle stále poměrně čerstvého judikátu čj. NSS 8 Afs 58/2019-48, který potvrdil, že aplikace tzv. řetězení ztrát je nepřípustným rozšířením lhůty pro stanovení daně, nelze jinak než konstatovat, že řetězení přeměn vede v kombinaci s vyměřenou daňovou ztrátou k obdobným, avšak zákonem povoleným situacím.

## Smuteční oznámení

S lítostí oznamujeme, že zemřel pan doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc., daňový poradce č. 1, ve věku 73 let. Čest jeho památce.

Zdeněk Sadovský byl iniciátorem vzniku profese daňového poradce v České republice a byl také zakládajícím členem Komory daňových poradců ČR s evidenčním číslem osvědčení 1. Prvním prezidentem Komory potom byl po jejím ustavení v letech 1993 až 1994.

Dovolujeme si tímto všem pozůstalým a přátelům za Komoru daňových poradců ČR vyjádřit upřímnou soustrast.



Ing. Radek Neužil, LL.M.  
tajemník KDP ČR



# Tematický obsah Bulletinu KDP ČR

## – ročník 2020

Číslo před lomítkem označuje číslo časopisu, číslo za lomítkem označuje stranu.

### PŘEDMLUVA

|                                              |     |
|----------------------------------------------|-----|
| <i>doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.</i> .....   | 1/2 |
| <i>doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.</i> .....   | 2/2 |
| <i>Ing. Lucie Wadurová, LL.M.</i> .....      | 3/2 |
| <i>doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.</i> ..... | 4/2 |

### ROZHOVOR

|                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Rozhovor s <i>doc. Ing. Ladislavem Mejzlíkem, Ph.D.</i><br><i>JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.</i> ..... | 1/3 |
| Rozhovor s <i>Ing. Tomášem Podškubkou, Ph.D., MRICS</i><br><i>doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.</i> .....         | 2/4 |
| Rozhovor s <i>Ing. Mgr. Stanislavem Koubou, Ph.D.</i><br><i>Ing. Lucie Wadurová, LL.M.</i> .....              | 3/3 |
| Rozhovor s <i>prof. Ing. Janem Pavlem, Ph.D.</i><br><i>doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.</i> .....              | 4/3 |

### ÚČETNICTVÍ

|                                                                                                                                                                                                                                 |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Od základních účetních principů a zásad k předpokladům, zásadám, kvalitativním charakteristikám a omezením účetního výkaznictví aneb Jedna z křížovatek na cestě k novému zákonu o účetnictví<br><i>JUDr. David Bauer</i> ..... | 1/6  |
| Koncepce účetního výkaznictví organizací veřejného sektoru – odlišná, nebo stejná jako pro podnikatelskou sféru?<br><i>Ing. Michal Svoboda, Ph.D.</i> .....                                                                     | 1/10 |
| Koncepční rámce účetnictví<br><i>doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.</i> .....                                                                                                                                                    | 1/14 |
| Koncepční přístupy k výnosům<br><i>Ing. Petr Vácha, Ph.D.</i> .....                                                                                                                                                             | 1/26 |
| Reálná hodnota a její význam v českém účetnictví<br><i>Ing. Petr Kříž</i> .....                                                                                                                                                 | 1/35 |
| Je pojem účetní knihy skutečně zastaralý?<br><i>Ing. Oto Krivanec</i> .....                                                                                                                                                     | 1/37 |
| Možnosti použití IFRS v podmínkách ČR<br><i>Ing. Simona Tuzarová, Ph.D.,</i><br><i>doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.</i> .....                                                                                                  | 1/39 |

|                                                                                                                                                     |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Vyhodnocení veřejné konzultace k souhrnu řešení nové účetní legislativy – Konzultační materiál<br><i>Ing. Václav Tittelbach, Hana Kubcová</i> ..... | 1/44 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

|                                                                                                               |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Výkazování výzkumu a vývoje v českém prostředí a interpretace NÚR I-40<br><i>Ing. Petr Vácha, Ph.D.</i> ..... | 1/49 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|

### PŘEMĚNY KORPORACÍ

|                                                                                                                                                                              |      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Rozhodný den při přeměnách a jeho dopady do délky účetního období<br><i>doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.</i> .....                                                              | 2/6  |
| Přeshraniční fúze v České republice v letech 2008 až 2019<br><i>Ing. Anna Suková, doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D.</i> ...                                                      | 2/11 |
| Účetní a daňová regulace fúzí na Slovensku<br><i>Ing. Ivana Janičkovičová</i> .....                                                                                          | 2/17 |
| Nová evropská regulace přeshraničních přeměn kapitálových společností<br><i>Mgr. Daniel Lála, Ph.D., Mgr. Lucie Slavíková,</i><br><i>JUDr. Jan Lasák, Ph.D., LL.M.</i> ..... | 2/22 |
| Změna příslušnosti správce daně při přeměnách společností a družstev<br><i>Mgr. Jan Oliva, LL.M.</i> .....                                                                   | 2/29 |

### ZDANĚNÍ FO

|                                                                                                                                                                                                                              |      |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Příjmy fyzických osob z nájmu aneb Jak správně stanovit dílčí základ daně<br><i>Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.</i> .....                                                                                                          | 3/6  |
| Práce zaměstnanců českých subjektů v zahraničí a povinnost zaměstnavatele srážet zálohy na daň z příjmů v České republice<br><i>Mgr. Bc. Magdaléna Vyškovská, Ing. Michaela Felcmanová, Ing. Lucie Wadurová, LL.M.</i> ..... | 3/11 |
| Speciální režimy zdanění příjmů vysoce kvalifikovaných zaměstnanců ze zahraničí – jak vypadají v některých státech Evropské unie?<br><i>Ing. Petra Krykorková</i> .....                                                      | 3/19 |

Daňové souvislosti poskytování náhrad zaměstnancem vynaložených nákladů v souvislosti s výkonem práce z domova v době pandemie covid-19  
Ing. Mgr. Robert Bezecný ..... 3/23

Aplikace pravidel koordinace sociálního zabezpečení v době opatření proti šíření onemocnění covid-19  
JUDr. Gabriela Pikorová ..... 3/25

Závazný účinek potvrzení A1 v judikatuře Soudního dvora Evropské unie  
Mgr. Vít Holubec ..... 3/29

Opravy zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti při zpětném vydání potvrzení o příslušnosti k právním předpisům sociálního zabezpečení (A1 certifikátu)  
Ing. Lenka Nováková ..... 3/35

Povinnost odvodu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání (Kooperativa) za zaměstnance  
Ing. Lenka Nováková, Mgr. Bc. Magdaléna Vyškovská, JUDr. Gabriela Pikorová ..... 3/38

Právní význam lékařského posudku o nezpůsobilosti zaměstnance k výkonu práce  
doc. JUDr. Martin Štefko, Ph.D. .... 3/45

#### AKTUÁLNÍ VÝVOJ A TRENDY V EU A OECD

Trendy ve zdanění vyspělých zemí  
doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D.,  
prof. Ing. Květa Kubátová, CSc. .... 4/5

Ne jablko, ale koláč: kdo získá největší kus?  
Ing. Martin Jareš, Ph.D.,  
doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D. .... 4/13

Hybridní nesoulady v kontextu zákona o daních z příjmů  
Ing. Monika Bušovská, Ph.D. .... 4/18

Praktický pohled (daňového poradce) na vybrané aspekty implementace tzv. směrnice DAC6 v ČR a v zahraničí  
Ing. Mgr. Tereza Petrášová,  
Mgr. Catherine Slavičková ..... 4/23

Lockdown“, covid-19 a smlouvy o zamezení dvojímu zdanění  
Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. .... 4/30

Efektivita systému DPH  
Ing. Hana Zídková, Ph.D. .... 4/35

#### OSTATNÍ

Nejžádanějším zaměstnavatelem v daních za rok 2019 je společnost Deloitte. Kdo se stal Daňářem roku? ... 1/52

Vybrané otázky automatické výměny informací o přeshraničních daňově optimalizačních schématech podle směrnice DAC 6  
JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D. .... 2/32

Trendy vývoje a charakteristiky daňových správ zemí OECD a dalších zemí světa  
doc. Ing. Lenka Láchová,  
doc. Ing. Alena Maaytová, Ph.D. .... 2/40

(Ne)zvýhodnění správce daně v insolvenčním řízení – skutečně platí zásada pari passu pro všechny insolvenční hráče?  
JUDr. Ing. Radan Tesař ..... 2/45

Konec s nezdaňováním korunových dluhopisů  
Ing. Josef Medek ..... 2/55

Skutečný vlastník příjmů – víme, o čem přesně se bavíme?  
Mgr. Simona Hornochová, Ing. Radek Novotný ..... 2/57

Aktivita Komory přešly do on-line režimu, převažuje pozitivní hodnocení i optimismus do budoucna  
Ing. Radek Neužil, LL.M. .... 2/72

Nové bilanční testy pro rozdělení zisku  
doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. .... 4/39

Pravidla pro vysílání pracovníků na služební cesty v rámci EU/EHP  
Ing. Ditta Hlaváčková, MBA ..... 4/46

Řetězení přeměn  
Ing. et Ing. Jáchym Lukeš ..... 4/51

**Tištěný čtvrtletník  
KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY**

Koží 4, 602 00 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: [kdp@kdpcr.cz](mailto:kdp@kdpcr.cz), [moje.kdpcr.cz](mailto:moje.kdpcr.cz), [www.kdpcr.cz](http://www.kdpcr.cz)

IČO: 44995059

**Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:**

Mgr. Simona Hornochová, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Wadurová, LL.M.,

doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060.

Články prochází recenzním řízením.

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

Datum předání do tisku: 9. prosince 2020

ISSN 1211-9946

**Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:**



**Wolters Kluwer**

Česká republika

Wolters Kluwer ČR, a. s.

U nákladového nádraží 10

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

[www.wkcr.cz](http://www.wkcr.cz)

redakce: Andrea Doušová