

Bulletin

Komory daňových poradců ČR

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

2/2026

- TÉMA VYDÁNÍ: Mezinárodní zdaňování
- Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2025
- Daněvěprávní aspekty přeshraničního výkonu práce z domova
- Aktuální přehled legislativních návrhů EU v oblasti přímých daní
- Nový Profesní kodex daňového poradce



Vážené čtenářky, vážení čtenáři,

zaujmout odbornými daňovými tématy počátkem léta není nikdy jednoduché. Nicméně, se znalostí obsahu aktuálního vydání Bulletinu KDP ČR, si troufnu tvrdit, že toto číslo za pozornost určitě stojí.

Jak je z podtitulu čísla zřejmé, většina jeho obsahu souvisí s tématem mezinárodního zdaňování. S ohledem na skutečnost, že všemožné činnosti mívají stále častěji přeshraniční rozměr, a s potřebou řešit daně v nadnárodním kontextu je konfrontováno stále více poplatníků i poradců, věřím, že ve zvolených tématech si každý najde to své.

Stěžejní část Bulletinu je uvedena článkem od autorů z Ministerstva financí, který si klade za cíl na jednom místě souhrnně představit poslední aktualizaci OECD modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a majetku a komentáře k ní. Česká republika k této aktualizaci učinila další svoji tzv. výhradu. Na toto tematicky výborně navazují Lenka Nováková a Jan Hájek článkem rozebírajícím z různých úhlů důsledky výkonu práce v režimu „home office".

Rovněž další čtyři články se zabývají zdaňováním příjmů v mezinárodním kontextu, konkrétně Catherine Slavíčková se věnuje v odborné literatuře ne příliš rozebíranému tématu výjimek pro činnosti přípravného či pomocného charakteru v kontextu vzniku a existence stálých provozoven. Věra Jankovcová a Monika Lodrová se dotýkají česko-německých specifik zdaňování odměn členů statutárních orgánů. A co by to bylo za soubor článků k mezinárodnímu zdaňování příjmů, kdyby nedošlo na téma tzv. skutečného vlastníka. Za tento počin patří dík Lukáši Kruchňovi. Tomáš Drtina se věnuje stále aktuálním problémům dluhového financování.

Článek autorů Kostohryz, Málek poskytuje ucelený přehled aktuálního stavu legislativních iniciativ Evropské komise zasahujících do oblasti příjmových daní, a že jich není málo. Mně, jakožto naprostému laikovi v oblasti cel, poskytl skvělý *„big picture"* o potřebě chápání a sledování mezinárodních obchodních dohod a celní politiky jednotlivých zemí pro podniky příspěvek Marka Fořta.

Vybraným otázkám souběhu trestního a daňového řízení se věnuje článek pánů Brychty a Káby. A závěrem jistě neuškodí jedno profesní téma, konkrétně tajemník KDP ČR poskytuje bližší informace k novému Profesnímu kodexu daňového poradce.

Přeji všem příjemné prožití léta! ■

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.,
oddělní Mezinárodní zdaňování,
odbor Daně z příjmů,
Ministerstvo financí ČR,
člen Redakční rady Bulletinu KDP ČR

Obsah

Úvodník

Ing. Jiří Kostohryz, LL.M. 1

Mezinárodní zdaňování

Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2025 (Ing. Václav Zíka, Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.) 3

Daněvěprávní aspekty přeshraničního výkonu práce z domova (Ing. Lenka Nováková, MBA, Ing. Bc. Jan Hájek, MBA,DiS., Ph.D.) 8

Vznik stálé provozovny a výjimky pro činnosti přípravného a pomocného charakteru (Mgr. Catherine Slavíčková) 18

Koncept skutečného vlastníka příjmu jako alokační pravidlo: Reflexe aktuální české, italské a kanadské judikatury (Lukáš Kruchňa) 24

Mezinárodní zdaňování odměn členů statutárních orgánů se zaměřením na česko-německá specifika – vybrané oblasti (Ing. Věra Jankovcová, Ing. Monika Lodrová) 36

Aktuální přehled legislativních návrhů EU v oblasti přímých daní (Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., JUDr. Ondřej Málek, Ph.D., LL.M.) 40

Vybrané aspekty dluhového financování v kontextu mezinárodního zdaňování (Ing. Tomáš Drtina) 44

Vývoj obchodní politiky EU ve světle amerických cel a praktické využití obchodních dohod pro snížení celní zátěže (Mgr. Marek Fořt) 49

Ostatní

Vybrané otázky souběhu trestního a daňového řízení v recentním judikátu Nejvyššího správního soudu ČR (doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D., Ing. Daniel Kába, Ph.D.) 54

Nový Profesní kodex daňového poradce (Ing. Radek Neužil, LL.M.) 61

Ze života KDP ČR

Tradiční seminář v Olšance – prezenčně i online 65

Tradiční seminář v Nymburku – prezenčně i online 66

Výjezdní zasedání sekce neziskových organizací 67

Účetní abeceda, Mzdová abeceda, Počítání příkladů z jarních kvalifikačních zkoušek 2026 68

Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům 69

Tištěný čtvrtletník
Komora daňových poradců České republiky
Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311
IČO: 44995059
moje.kdpcr.cz
www.kdpcr.cz
e-mail: kdp@kdpcr.cz
Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR pod číslem E 22060 ISSN 1211-9946
Toto číslo vyšlo **29. 6. 2026**,
Datum předání do tisku: **25. 6. 2026**.
Tisk: impax, spol. s r. o.
Ilustrační fotografie:
Shutterstock.com

Čtvrtletník řídí Redakční rada ve složení:
Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí Redakční rady, Ing. Tomáš Hanáček, doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D.
Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusejí shodovat se stanovisky KDP ČR.

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

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

Aktualizace OECD vzorového modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2025

Jak je všeobecně známo, existují v současné době dva hlavní vzorové modely smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, na základě kterých je tento typ mezinárodní bilaterální smlouvy ve světě mezi různými státy na expertní úrovni připravován a sjednáván.



Ing. Václav Zíka,

vedoucí oddělení Mezinárodní zdaňování, odbor Daně z příjmů, Ministerstvo Financí ČR



Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.,

oddělení Mezinárodní zdaňování, odbor Daně z příjmů, Ministerstvo Financí ČR

Jedná se o model vypracovávaný v rámci Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) – Model Tax Convention on Income and on Capital (dále jen „OECD model") – a model vypracovávaný pod hlavičkou Organizace spojených národů (OSN) – United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (dále jen „OSN model").

Struktura obou těchto ve světě respektovaných modelů je v podstatě shodná, avšak v poslední době se v OSN modelu objevují nové články (v návaznosti na stále sílící trend umožňování zdaňování příjmů i ve státě zdroje příjmů), a dochází tak k prohlubování rozdílů mezi oběma modely. Toto směřování dokládá aktualizace OSN modelu, která je již připravena, nicméně bude oficiálně zveřejněna a prezentována až v průběhu roku 2026, kdy se do OSN modelu zavádí zcela nové články upravující zdaňování příjmů z poskytování služeb (čl. 12AA) či pojišťovacích činností (čl. 12C). Dalším příkladem umožňování zdaňování příjmů rovněž ve státě jejich zdroje budiž např. nová úprava zdaňování příjmů pobíraných z činností souvisejících s provozováním lodí a letadel v mezinárodní dopravě.

Každý stát, resp. většina států světa, má svůj vlastní vzorový model smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, který tedy vychází z uvedených dvou hlavních modelů, ale který též samozřejmě vždy odráží, resp. měl by odrážet, současně i smluvní politiku daného státu, jeho požadavky, jeho vlastní vnitrostátní právní řád a daňové zákony, reaguje např. i na výhrady, resp. pozice, které stát učinil vůči OECD modelu či komentáři k němu atd. Platí tedy, že i např. smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a případně i z majetku uzavírané mezi dvěma členskými státy OECD plně OECD model neodrážejí.

Současně platí a praxe to jednoznačně ukazuje, že v souvislosti s tím, jak se vyvíjí a mění OSN model, je stále komplikovanější a časově náročnější sjednání tohoto typu bilaterální smlouvy s jakýmkoli rozvojovým státem. Právě tyto země totiž používají při vyjednávání o smlouvách o zamezení dvojímu zdanění OSN model v relativně větší míře, a snaží se tedy udržet si právo a reálně zdaňovat téměř cokoli, což nemusí být vždy pro druhý stát přijatelné.

Oba výše uvedené vzorové modely daňové smlouvy, na jejichž podobě se aktivně podílejí i zástupci České republiky, bývají čas od času aktualizovány a upřesňovány, přičemž v listopadu 2025 byla přijata další aktualizace textu OECD modelu a doprovodného komentáře.[1, 2] V moderní historii ČR, tj. od roku 1993, se jedná již o 11. aktualizaci tohoto modelu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Přestože od poslední aktualizace v roce 2017, která teh-

1 Dokument obsahující všechny změny OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a doprovodného komentáře je dostupný (v anglickém jazyce) na internetových stránkách OECD (www.oecd.org) v sekci Taxation/Tax Treaties. V průběhu roku 2026 lze očekávat publikaci aktualizovaného textu OECD vzorové smlouvy, a to jak v úplném, tak i zkráceném znění.

2 O úpravách, ke kterým na základě předmětné aktualizace dochází, informuje blíže Sdělení k aktualizaci OECD vzorové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z roku 2025 publikované ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí č. 4/2026. Dostupné zde: https://mf.gov.cz/cs/dane-a-ucetnictvi/financni-zpravodaj/2026/financni-zpravodaj-cislo-4-2026-62809.

dy zahrnovala spoustu změn vyplývajících z OECD/G20 projektu BEPS (*Base erosion and profit shifting*), uběhlo již osm let, aktualizace OECD modelu z roku 2025 není příliš rozsáhlá a není ani v mnoha směrech převratná. Každopádně je však potřeba na ni daňovou veřejnost upozornit, seznámit se s ní, a to nejen v souvislosti s tím, že ČR k této aktualizaci učinila další výhradu.

Je třeba v této souvislosti poznamenat, že původní rozsah této aktualizace OECD modelu měl rovněž zahrnovat i změny v komentáři k čl. 1 a k čl. 23 A a 23 B věnující se vztahu nešťastného Pilíře II, konkrétně tzv. GloBE pravidel, a dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění, které byly odsouhlaseny jak pracovní skupinou č. 1 OECD Výboru pro fiskální záležitosti, která se v rámci OECD problematikou smluv o zamezení dvojímu zdanění zaobírá, tak i samotným tímto výborem. Avšak údajně vzhledem ke skutečnosti, že v rámci tzv. inkluzivního rámce nadále pokračují, resp. v době schvalování předmětných doplnění komentáře pokračovaly, práce směřující k paralelnímu uplatňování různých pravidel vůči firmám z různých států (tzv. *side-by-side solution*), bylo na úrovni OECD „Council"[3] rozhodnuto, bezpochyby i na nátlak USA, že se tato problematika v tuto chvíli v aktualizaci OECD modelu neobjeví.

I když pomineme v kontextu přijatých „globálních řešení" nesmyslnost paralelního uplatňování různých pravidel vůči různým státům, kdy nemůže být sporu o tom, že některé společnosti na tom budou hůře než společnosti jiné, nemůže tento argument o nezačlenění předmětných závěrů do aktualizace OECD modelu uspět, neboť GloBE pravidla se budou tak jako tak bohužel v mnoha zemích nadále uplatňovat. Stále tedy bude existovat ve světě nejistota, co že to vlastně znamená ona oblíbená fráze představitelů OECD, že praktické uplatňování GloBE pravidel a na základě nich ukládaných daní je „kompatibilní" se smlouvami o zamezení dvojímu zdanění.

Text vzorové smlouvy

Co se týče úpravy samotného textu OECD modelu v rámci jeho článků, aktualizace z roku 2025 přináší pouze jednu jedinou úpravu, která se týká ***čl. 25 (Řešení případů dohodou)*** a spočívá v doplnění zcela nového odst. 6 do tohoto článku. Jde o přesun alternativního ustanovení, které bylo od roku 1995 součástí „pouze" komentáře (odst. 93 komentáře k čl. 25) a lze jej nalézt i v některých českých daňových smlouvách (např. čl. 27 odst. 3 smlouvy s Kanadou[4]).

Konkrétně jde o stanovení vztahu mezi smlouvami o zamezení dvojímu zdanění (bez ohledu na datum jejich vstupu v platnost) a GATS (Všeobecná dohoda o obchodu službami), která vstoupila v platnost 1. 1. 1995, a to v návaznosti na problematiku související s čl. XVII a odst. 3 čl. XXII GATS – kontext nediskriminace a aplikace pravidel národního zacházení a sporu o tom, zda sporné opatření spadá do rámce smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (čl. 24 – Zákaz diskriminace). Spory by měly být tedy řešeny vždy v rámci daňových smluv (postup dle čl. 25 a řešení problémů vyplývajících z čl. 24). Pokud však sporné opatření do rámce smluv nespadá nebo pokud se státy dohodnou, že spor má řešit Rada pro obchod službami, bude spor předložen této Radě, která bude spor řešit z pohledu pravidel samotné GATS.

Tato změna v textu modelu OECD s sebou samozřejmě nese i úpravy komentáře k čl. 25, který problematiku podrobně osvětluje a přináší i další možné variace samotného textu nového odst. 6 čl. 25.

Komentář

V kontextu výše uvedeného je zřejmé, že aktualizace OECD modelu z roku 2025 přináší především změny do komentáře k němu, přičemž hlavní doplnění a úpravy, které zasluhují určitou pozornost, se dotýkají komentáře k jeho čl. 5 (Stálá provozovna), 9 (Sdružené podniky), 25 (Řešení případů dohodou) a 26 (Výměna informací).

Zbývající úpravy komentáře, snad kromě těch, co se týkají čl. 7 (Zisky podniků) a čl. 24 (Zákaz diskriminace) a které navazují na úpravy komentáře k čl. 9, jsou pouze technického charakteru (opravy jazykových chyb apod.).

Pokud jde o ***komentář k čl. 5 (Stálá provozovna)***, lze úpravy vyplývající z aktualizace OECD modelu rozdělit na dva okruhy problémů.

První problematika se týká toho, že do komentáře se doplňují alternativní, volitelná ustanovení pojednávající o zdaňování příjmů z činností vykonávaných v souvislosti s průzkumem a hospodářským zužitkováváním přírodních zdrojů a příjmů ze zcizení majetku, který s tím souvisí. Nedílnou součástí aktualizace je i komentář k těmto ustanovením. Ustanovení jsou naformulována jako samostatně stojící článek, který by se tedy měl uplatňovat bez ohledu na ustanovení čl. 5 (Stálá provozovna) a čl. 13 (Zisky ze zcizení majetku). Variantně lze článek uplatňovat buď jen na *„offshore"* činnosti, nebo jak na *„offshore"*, tak i *„onshore"* aktivity.

Obecně jde o rozšíření práva státu zdroje příjmu na daň, přičemž tedy středobodem těchto ustanovení je z hlediska zdaňování zisků podniku výrazně snížený práh pro vznik stálé provozovny, kdy je však smluvním státům ponechána smluvní volnost ve vyjednání rozhodného časového testu pro vznik stálé provozovny pro takové případy (původně výslovně zmíněný a navrhovaný 30denní časový test se zdál být pro některé státy až příliš krátký).

3 Rada (Council) je nejvyšším rozhodovacím orgánem OECD. Je odpovědná za strategické směřování organizace, stanovování jejích priorit a dohled nad jejím rozpočtem a věcnými výbory. Skládá se z jednoho stálého zástupce (velvyslance) z každé z 38 členských zemí OECD a zástupce Evropské unie. Radě předsedá generální tajemník OECD.

4 Smlouva mezi Českou republikou a Kanadou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu byla vyhlášena pod č. 83/2002 Sb. m. s.

V komentáři se dále objevují další volitelné možnosti, jak ustanovení doplnit, upravit apod. Jde např. o začlenění protizneužívacího pravidla souvisejícího s rozdělením kontraktů mezi spřízněné subjekty, o problematiku zdaňování příjmů ze závislé činnosti pobíraných z titulu zaměstnání vykonávaného v souvislosti s předmětnými činnostmi atd.

Druhý okruh problémů, který je nově komentářem upraven, souvisí s problematikou výkonu závislé činnosti z domova, resp. z jiného relevantního místa[5] (dále jen *„home office"*), kdy se komentář snaží stanovit a vyjasnit kritéria a okolnosti, v případě jejichž splnění by home office vytvářel místo k výkonu činnosti podniku, pro který fyzická osoba závislou činnost vykonává. Vzhledem ke skutečnosti, že ČR učinila k těmto úpravám komentáře čl. 5 OECD modelu (odst. 44.1. až 44.21) další výhradu, budeme se této problematice věnovat podrobněji v poslední části tohoto textu.

Změny v ***komentáři k čl. 9* (*Sdružené podniky*)** reagují na problematiku převodních cen u finančních transakcí v souvislosti s určením toho, zda údajná půjčka mezi spřízněnými subjekty bude považována za půjčku i pro daňové účely či za jiný druh transakce – např. příspěvek do vlastního kapitálu (viz především kapitolu X směrnice OECD o převodních cenách[6]), kdy toto rozlišení, ať už učiněné s pomocí domácího práva, či právě směrnice OECD o převodních cenách, musí předcházet jakémukoli pokusu o stanovení ceny takové transakce, na což existují jiná pravidla.

Dále komentář vyjasňuje aplikaci čl. 9 v kontextu toho, jak souvisí s vnitrostátními právními předpisy pojednávajícími o odpočtech úroků (souvislost i s doporučeními vyplývajícími z Akce 4 projektu BEPS). Jak je již výše naznačeno, tyto změny v komentáři jsou doprovázeny změnami i v komentářích k čl. 7 a 24.

Komentář v souvislosti s odpočtem úroků výslovně zmiňuje, že stanovení způsobu zdanění zisků určených v souladu se zásadou *„arm's length"*, samozřejmě s přihlédnutím k požadavkům ostatních ustanovení smlouvy (např. právě problematika nediskriminace apod.), je záležitostí výhradně vnitrostátních právních předpisů. Čl. 9 se provádí pouze za účelem alokace zisků mezi sdružené podniky v souladu s uvedenou zásadou a v žádném případě nepojednává o problematice toho, zda jsou či nejsou při stanovení základu daně podniku nějaké náklady či výdaje daňově uznatelné či nikoli. To musí vyplynout z domácího práva (obdobně je toto zmíněno i v komentáři k čl. 7 v souvislosti se samotným zdaňováním zisků podniků).

Skutečnost, že jeden smluvní stát v souladu se svými vnitrostátními právními předpisy odepře odpočet při výpočtu zdanitelného zisku podniku, nemůže sama o sobě v žádném případě vést k ekonomickému dvojímu zdanění pro účely aplikace odst. 2 čl. 9, a druhému smluvnímu státu tak nemůže vzniknout povinnost učinit následnou odpovídající úpravu zisku.

Aplikace nových kritérií může v řadě situací vést ke zcela absurdním závěrům, a to z důvodu umožnění odlišného přístupu k situacím, kdy dvě osoby vykonávají pro své zahraniční zaměstnavatele zcela totožné činnosti s jediným rozdílem, a to jsou prostory – „klasická" kancelář vs. home office.

Co se týče úprav ***komentáře k čl. 25* (*Řešení případů dohodou*)**, kromě úprav nutně souvisejících se začleněním nového odst. 6 do textu samotného článku, souvisí další změny s „Amount B" (kontext dvoupilířového řešení), kdy byl OECD Výborem pro fiskální záležitosti k této „Amount B" vypracován report[7] a komentář jej zmiňuje jako dokument, který je třeba brát za splnění všech podmínek v potaz v rámci institutu řešení případů dohodou, včetně případů, kdy je případ řešen v arbitrážním řízení.

Změny v ***komentáři k čl. 26* (*Výměna informací*)** jednak výslovně uvádějí, že informace, jež obdržel příslušný úřad, mohou být využity i pro daňové záležitosti týkající se osoby jiné než té, vůči které se výměna informací uskutečnila, a současně přináší jasný výklad ohledně přístupu daňového poplatníka k vyměňovaným informacím o něm a ohledně povinností příslušných úřadů při odhalení a zpřístupnění informací třetím stranám např. v rámci výměny informací zjištěných statistických dat a jiných podobných *„reflective non-taxpayer specific information"*.

5 Definice „jiného relevantního místa" je obsažena v novém odst. 44.1 komentáře k čl. 5 (Stálá provozovna) OECD modelu.

6 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

7 Consolidated Report on Amount B: Inclusive Framework on BEPS. Dostupný zde: https://doi.org/10.1787/182b47ad-en.

Nedílnou součástí aktualizace OECD modelu z roku 2025 jsou samozřejmě i změny, ke kterým dochází v rámci výhrad jednotlivých členských států OECD,[8] ale i v rámci pozic vyjádřených k jednotlivým částím OECD vzorového modelu některými nečlenskými státy OECD, kde se nyní např. nově objevují pozice Nigérie a Peru.

Jak je již výše uvedeno, ČR k tomuto updatu OECD modelu učinila výhradu, kterou detailněji popisujeme a vysvětlujeme dále.

Výhrada ČR ke komentáři k čl. 5

K čl. 5 (Stálá provozovna) a ke komentáři k němu v rámci OECD modelu historicky ČR učinila již několik výhrad a vyjádření. Nejnovější z nich souvisí s nově upravenou problematikou výkonu závislé činnosti z home office, a to v souvislosti s rozhodnutím, zda v dané situaci vzniká či nevzniká zaměstnavateli trvalé místo k výkonu činnosti ve státě, kde zaměstnanec práci z home office vykonává. Smyslem nové české výhrady[9] ke komentáři je jasné vymezení se, tj. *de facto* odmítnutí, vůči nově zaváděným kritériím popsaným níže.[10]

Komentář k čl. 5 byl doplněn o zcela nové odst. 44.1 až 44.21 mající za cíl stanovit a vyjasnit kritéria a okolnosti, za kterých home office vytváří místo k výkonu činnosti podniku, pro který fyzická osoba vykonává závislou činnost.

Nová část komentáře sice na řadě míst zdůrazňuje, že při posuzování každého případu vždy záleží na jeho konkrétních okolnostech, a že tudíž není vyčerpávající, zároveň však stanovuje dvoustupňovou analýzu pro posouzení existence, resp. neexistence, místa k výkonu činnosti v určitém státě (pro účely možného vzniku a existence stálé provozovny z titulu home office).

V prvním kroku se zkoumá dosažení kvantitativní hranice (výkon alespoň 50 % celkové pracovní doby pro daný podnik v jakémkoli dvanáctiměsíčním období)[11] s tím, že práce na home office obecně nezapříčiní vznik stálé provozovny, pokud není tohoto limitu dosaženo. V dalším kroku analýzy, tj. v případě naplnění kritéria 50 %, vede komentář k posuzování kvalitativního kritéria v podobě existence *„commercial reason"* fyzické přítomnosti zaměstnance v dané jurisdikci. Až po splnění obou testů vznikne obecně, dle nové části komentáře, místo k výkonu činnosti zaměstnavatele v zemi zdroje příjmů, tj. tedy v zemi, kde je závislá činnost zaměstnance vykonávána.

V této souvislosti je třeba upozornit na specificky definovaný, a upřímně řečeno z našeho podhledu ne příliš intuitivní,[12] obsah pojmu *„commercial reason"*. Je samozřejmé předpokládat, že každá část podniku (a tedy i každý zaměstnanec) má pro podnik jako takový přidanou hodnotu. Pokud by tomu tak nebylo, lze si jen těžko představit důvod, proč by v takovéto situaci podnik setrvával. Ve světle této logiky by vždy existoval *„commercial reason"*, proč určitý zaměstnanec pracuje právě způsobem a z místa, ze kterého pracuje.

Komentář však jasně rozlišuje mezi různými důvody práce v režimu home office a některé důvody se nekvalifikují jako *„commercial reason"*. Např. pokud podnik umožní svému zaměstnanci pracovat z home office výlučně z důvodu úspory nákladů (nemusí pronajímat kancelář apod.), činí tak pouze z tohoto důvodu, a nikoli proto, že existuje *„commercial reason"* pro to, aby jednotlivec vykonával práci vztahující se k činnosti podniku z konkrétního místa. Obdobně není klasifikována jako *„commercial reason"* např. situace, kdy podnik umožní (domluví se) svému zaměstnanci práci z domova výlučně z důvodu, že to povede k udržení takovéhoto zaměstnance, který by jinak podnik opustil.

Nalézt hranici, kdy je tedy přítomen ten „správný" důvod, nemusí být vždy jednoduché. Orientaci v kritériích příliš nepomáhají ani konkrétní příklady, kdy jeden z nich se týká opravy prováděné v prostorách zákazníka. V takovém případě je však potřeba zkoumat spíše vznik stálé provozovny z titulu poskytování služeb na konkrétním místě, a nikoli z titulu home office, zaměstnanec v takové situaci evidentně nevykonává práci z home office.

Doplnění komentáře nic nezměnilo na faktu, že v případech aplikace smluv o zamezení dvojímu zdanění je vždy samozřejmě třeba brát v úvahu i ostatní ustanovení čl. 5, např. výjimky pro činnosti pomocného a přípravného charakteru.

Za postojem ČR vyjádřeným ve výhradě stojí skutečnost, že z našeho pohledu neexistuje důvod, proč by kategorie využívaných prostor měla hrát natolik zásadní a určující roli při posuzování naplnění podmínek čl. 5 odst. 1 OECD modelu. ČR tedy nemůže souhlasit s přístupem, kdy jsou, bez opory v samotném čl. 5 OECD modelu, zaváděna zcela nová kritéria relevantní pouze pro určitou kategorii využívaných prostor. Lze si samozřejmě představit možnost, že by do konkrétní bilaterální daňové smlouvy bylo, po do-

8 K tomuto dochází zčásti i zahrnutím (či přesutím z kategorie „pozic" nečlenských zemí) výhrad zemí, které se od poslední aktualizace z roku 2017 staly členy OECD.

9 Výhrada zní následovně: *In relation to paragraphs 44.1 to 44.21, the Czech Republic reserves its position regarding the application of the additional specific criteria described in those paragraphs because it does not agree that the category of premises involved should be so determinative and thus limiting the possibility of existence of a permanent establishment in cases of working from a home (or other relevant place) when assessing the existence of "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on".*

10 ČR není jedinou zemí oficiálně uplatňující výhrady v tomto ohledu, výhrady vyjádřily i Chile či Izrael.

11 Ohledně metody výpočtu 50 % komentář mlčí. V průběhu jednání k předmětné problematice byly navrhovány konkrétní metody, nicméně členské státy měly různé preference a výsledný stav byl tak nejjednodušší cestou k dosažení shody na textu všech změn komentáře. Nevýhodou je, že tato situace logicky povede k tomu, že si každý stát zvolí svoji metodu výpočtu.

12 V průběhu vyjednávání v rámci pracovní skupiny č. 1 OECD Výboru pro fiskální záležitosti byl původně ze strany sekretariátu OECD navrhován termín *„direct commercial benefit"*, což se však velmi rychle ukázalo jako ještě mnohem problematičtější fráze než *„commercial reason"*.

hodě smluvních stran a shledání potřebnosti takového ustanovení, vloženo speciální ustanovení upravující vznik a existenci stálé provozovny z titulu výkonu práce z home office.

Aplikace nových kritérií může v řadě situací vést ke zcela absurdním závěrům, a to z důvodu umožnění (legitimizace) odlišného přístupu k situacím, kdy dvě osoby vykonávají pro své zahraniční zaměstnavatele zcela totožné činnosti s jediným rozdílem, a to jsou prostory – „klasická" kancelář vs. home office.

Představme si situaci, kdy dva zaměstnanci (X – zaměstnavatelem je rezident jurisdikce A; Y – zaměstnavatelem je rezident jurisdikce B) pracují pro své zaměstnavatele na území jurisdikce C (zbytek času pracují v zemi rezidence svých zaměstnavatelů). Oba mají věcně naprosto totožnou náplň práce (nejedná se o činnost pomocného či přípravného charakteru), oba pracují ve stejné budově a oba v této budově pracují dlouhodobě dva dny v týdnu. Jediným rozdílem je, že zaměstnanec X pracuje z klasické kanceláře, kterou si v přízemí budovy pronajímá jeho zaměstnavatel, a zaměstnanec Y pracuje ze svého bytu. Aplikací nových kritérií bychom došli k závěru, že zatímco činnost zaměstnance X zapříčiní vznik stálé provozovny jeho zaměstnavatele v jurisdikci C, samotná činnost zaměstnance Y k existenci stálé provozovny v jurisdikci C pro svého zaměstnavatele nepovede, jelikož tam zaměstnanec tráví méně než 50 % pracovní doby (práce pro daný podnik) v jakémkoli dvanáctiměsíčním období.

Jinými slovy, práce v „klasické" kanceláři by mohla zapříčinit vznik stálé provozovny i při mnohem menším časovém obsazení. Kde v textu čl. 5 odst. 1 OECD modelu je opora pro takovéto odlišné zacházení?

Doplnění komentáře obsahuje pět modelových situací pro ilustraci aplikace nových kritérií. V počátečních fázích bylo navrhováno příkladů více, ale nakonec zůstaly a publikovány byly pouze ty, které nebyly nijak kontroverzní, a nabízí se logicky otázka, jak moc budou v praxi přínosné.

V této souvislosti lze doplnit, že původní myšlenka sekretariátu OECD a některých zemí[13] byla eliminovat možnost vzniku a existence stálé provozovny z titulu home office na základě toho, že by bylo deklarováno, že v takovéto situaci nedochází k tomu, že by využívané prostory byly *„at the disposal"* zaměstnavateli. Přijaté znění komentáře však na této myšlence (naštěstí) vůbec nestaví.

Chtěli bychom na tomto místě jasně deklarovat, že účelem výhrady ČR v žádném případě není zpochybnění nejistoty, kterou mohou subjekty pociťovat při posuzování, zda jsou naplněny podmínky vzniku a existence stálé provozovny v situacích, kdy jejich zaměstnanci pracují z home office. Rovněž lze pochopit i snahu některých zemí o omezení existence „mikro stálých provozoven".[14]

Principiální problém tkví však podle ČR v tom, že by se takovéto záležitosti měly (a především vůbec mohly) řešit prostřednictvím „pouhého" komentáře. Není pochyb o tom, že jde o cestu rychlou a pohodlnou, nicméně takovéto (na první pohled bohulibé) snahy mohou být naopak velmi kontraproduktivní při úsilí o posilování jistoty, po které v posledních letech zainteresované strany tak často volají.

Pro úplnost lze uvést, že v rámci projednávání byla dána možnost vyjádření i zástupcům podnikatelské sféry (např. BIAC – Business at OECD) a z jejich vyjádření byla často patrná čistě pragmatická snaha lobbovat za co nejširší rozsah výjimek pro vznik stálé provozovny obecně.

Z hlediska praktického přístupu jednotlivých jurisdikcí lze očekávat rozdílné postoje, a nelze tedy vyloučit situaci, kdy by z pohledu jednoho smluvního státu stálá provozovna vznikla a z pohledu státu druhého by podmínky pro vznik stálé provozovny naplněny nebyly (k čemuž ostatně mohlo docházet i za dosavadního stavu). Aplikace nových kritérií pro situace home office reálně představuje další, přísnější kritéria, a proto povede spíše k omezení počtu stálých provozoven. Z pohledu českých daňových rezidentů majících aktivity v zahraničí není problémem, pokud by dle země zdroje příjmů tam nevedly aktivity českého daňového rezidenta ke vzniku stálé provozovny, i když z pohledu ČR by podmínky pro její vznik naplněny byly. Pozornost je v takovýchto situacích však potřeba věnovat mj. podmínkám a metodě vyloučení dvojího zdanění dle konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

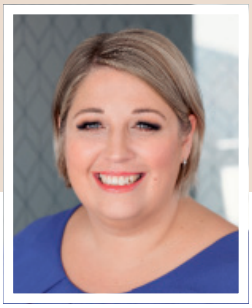
V situaci aktivit podniku zahraničního daňového rezidenta na území ČR je (s ohledem na uplatněnou českou výhradu vůči nové části komentáři o problematice home office) třeba postupovat jako dosud, tj. v první řadě respektovat znění samotného čl. 5 konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, kdy samotná kategorie využívaných prostor nemůže hrát takovou roli, jakou jí aktualizovaný komentář k čl. 5 OECD modelu přisuzuje. ■

13 Např. Německo je známo přístupem, že již nyní je možnost vzniku stálé provozovny zahraničního podniku na území Německa výlučně z titulu výkonu práce zaměstnance z home office velmi omezena právě s odkazem na německou interpretaci (vlivem domácího přístupu a judikatury) a uplatňování podmínky *„at the disposal"*.

14 Problémem v této souvislosti ale je, jak vlastně definovat množinu stálých provozoven, o něž státy „nestojí", jelikož nevidí v jejich podrobení zdanění (z pohledu státu zdroje příjmů) žádný či mizivý přínos. Častým argumentem je nízká úroveň zisku ke zdanění v kontextu určitých stálých provozoven. Je však třeba si uvědomit, že i „velké" stálé provozovny (ve světle obratu, počtu zaměstnanců apod.) mohou být ztrátové, a také tedy nic státu zdroje z fiskálního hlediska nepřinášejí (odhlédneme-li od vlivu existence stálé provozovny na zdaňování příjmů ze závislé činnosti apod.). A naopak, s jedinou osobou může být v určitých oborech svázána signifikantní výše potenciálního základu daně.

Daňověprávní aspekty přeshraničního výkonu práce z domova

V dnešním globalizovaném světě, kdy se hranice mezi jednotlivými státy postupně stírají a představují již jen pomyslné čáry na mapě, využívá řada českých občanů možnost vykonávat práci pro zahraniční zaměstnavatele z území České republiky, a to v rámci fenoménu dnešní doby – „práce z domova" (v odborném prostředí často označovaného anglickými termíny *home office*, případně *teleworking* či *remote working*).



Ing. Lenka Nováková, MBA,

daňový poradce č. 4991,
KPMG Česká republika, s. r. o.



Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS., Ph.D.,

daňový poradce č. 4503,
auditor č. opr. 2413

Zahraniční společnosti tím současně rozšiřují své potenciální zdroje kvalifikované pracovní síly za hranice vlastního státu, jelikož do pracovního poměru mohou přijímat i zaměstnance žijící v místech vzdálenějších od obvyklého pracoviště, typicky od skutečného sídla zaměstnavatele nebo sídla odštěpného závodu. Práce z domova má také za cíl zvýšit flexibilitu pracovního trhu.

Tento trend však nepřináší pouze nové příležitosti, ale také celou řadu otázek, zejména v oblasti pracovního práva, daňových povinností, sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, jakož i při určování rozhodného práva a příslušnosti soudů. Z pohledu zaměstnavatelů i zaměstnanců je proto nezbytné těmto aspektům věnovat náležitou pozornost.

V polovině listopadu 2025 OECD zveřejnila aktualizovaný komentář k čl. 5 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tato aktualizace se podrobněji zabývá konceptem stálé provozovny v situacích, kdy zaměstnanci pracují z home office nebo z jiného místa na území státu, které není přímo spojeno s činností zaměstnavatele.

Ačkoli nová verze komentáře OECD poskytuje podnikům poměrně jasný přehled kritérií, která je třeba zohlednit při posuzování vzniku stálé provozovny, a je pro společnosti spíše příznivá, je důležité zdůraznit, že ne všechny členské státy OECD se s novými kritérii plně ztotožňují. ČR jasně ve svých výhradách ke komentáři OECD s tímto novým výkladem nesouhlasí. Dopadům tohoto odlišného přístupu ČR na praxi se proto budeme podrobněji věnovat v tomto článku.

Pro účely pracovního práva je u přeshraničního výkonu práce zásadní zejména určení právního řádu, kterým se bude daný pracovněprávní vztah řídit. U home office realizovaného v členských státech Evropské unie lze vycházet z čl. 8 nařízení Řím I,[1] jenž obecně zakotvuje smluvní volnost stran při volbě rozhodného pracovního práva. Dochází-li však k obvyklému výkonu práce v jiné zemi, uplatní se právní předpisy státu, na jehož území je práce fakticky vykonávána.[2] Zahraniční pracovněprávní předpis se tak stává aplikovatelným i v situaci, kdy byl pracovní poměr se zaměstnancem sjednán podle jiného (zahraničního) právního řádu, což s sebou přináší značné praktické komplikace. Naopak dočasný výkon činnosti v zahraničí k této změně nevede.[3]

Je proto nezbytné odlišit situaci, (i) kdy dochází k výkonu práce z domova umístěného v zahraničí, tedy kdy se bydliště zaměstnance na-

1 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) 593/2008 ze dne 17. 6. 2008 o právu rozhodném pro smluvní závazkové vztahy (Řím I).

2 Čl. 8 nařízení Řím I kombinuje obecný princip *lex electa* se zásadou *lex loci laboris*.

3 Například BĚLINA, M. a kol. *Pracovní právo*. 5. doplněné a podstatně přepracované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012.

chází ve státě odlišném od skutečného sídla či místa odštěpného závodu tuzemského zaměstnavatele, od situace, (ii) kdy zaměstnanec pouze dočasně vykonává práci ze zahraničí, např. po dobu několika dnů či týdnů, a následně se vrací do státu svého bydliště.

Přestože jsou v praxi oba uvedené případy často shrnovány pod jednotné označení „přeshraniční home office", zejména druhá ze zmíněných situací zpravidla nevede ke změně rozhodného pracovního práva. Zaměstnavatel tak obecně nebývá povinen měnit smluvní ujednání v případě krátkodobého výkonu práce ze zahraničí.[4] U první kategorie se však uplatní zásada *lex loci laboris* a je nutné, aby se na celý smluvní vztah mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem použil právní řád státu, na jehož území je práce z domova vykonávána.

Nutno poukázat i na znění bodu 36 preambule nařízení Řím I, který za dočasnost v individuálních pracovněprávních vztazích považuje situaci, kdy se zaměstnanec po splnění pracovního úkolu vrací zpět do původního státu. Aniž by bylo cílem vykládat toto ustanovení *stricto sensu*, lze na jeho základě opět demonstrovat absenci podrobnější pracovněprávní úpravy tohoto způsobu výkonu práce. Totožné problémy, včetně nutnosti rozlišit výše uvedené dvě situace, se přitom promítají i do oblasti práva daňového a pojistného.

Práce z domova s přeshraničním prvkem (tj. když pro českou společnost pracuje zaměstnanec ze zahraničí nebo naopak pro zahraniční společnost pracuje zaměstnanec z území ČR) tak může mít nezanedbatelné dopady do oblasti daně z příjmů právnických a fyzických osob, stejně jako do odvodů pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění.

Daň z příjmů fyzických osob

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů" nebo „ZDP") speciálně neupravuje problematiku výkonu práce v rámci home office, a proto je třeba aplikovat obecná pravidla ve smyslu vymezení osoby zaměstnavatele, zaměstnance, plátce daně, co je považováno za příjmy ze zdrojů na území ČR, atp.

Zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 2 stanoví, že *poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako „zaměstnanec", plátce příjmu jako „zaměstnavatel"*. Plátcem daně se dle § 38c odst. 1 ZDP rozumí poplatník se sídlem nebo bydlištěm na území ČR, s výjimkou fondu penzijní společnosti, který je plátcem:

a) příjmu ze závislé činnosti,
b) příjmu, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo
c) příjmu, ze kterého se sráží úhrada na zajištění daně.

Rovněž se plátcem daně rozumí poplatník uvedený v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, který má na území ČR stálou provozovnu (§ 22 odst. 2 ZDP) nebo který zde zaměstnává své zaměstnance po dobu delší než 183 dnů, a to s výjimkou případů poskytování služeb ve smyslu § 22 odst. 1 písm. c) ZDP a s výjimkou zahraničních zastupitelských úřadů v tuzemsku.[5]

V rámci uvedeného ustanovení jsou uvedeny podmínky, za nichž se daňový nerezident (např. zahraniční společnost) stává plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti v ČR, tj. osobou, která je povinna vypočítat, vybrat a pod svou majetkovou odpovědností odvádět správci daně daň vybranou od daňových poplatníků či jim sraženou. U příjmů ze závislé činnosti je obecně plátcem daně zaměstnavatel.

Těmito podmínkami jsou zejména existence stálé provozovny daňového nerezidenta na území ČR nebo zaměstnávání jeho zaměstnanců v ČR po dobu delší než 183 dnů, opět s výjimkou případů poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP.

Pokyn GFŘ D-59[6] k § 38c ZDP dále stanoví, že plátcem daně není poplatník, který má na území ČR pouze stálou provozovnu, jež vznikla výhradně na základě poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP.

Zaměstnává-li daňový nerezident zaměstnance na území ČR déle než 183 dnů, je plátcem daně i v případě, kdy např. provádí na území ČR stavbu, má zde staveniště nebo zde provádí stavebně-montážní projekt, a to i tehdy, jestliže taková činnost nevede ke vzniku stálé provozovny; obdobně je v takové situaci plátcem daně i daňový nerezident mající v ČR zařízení, které není považováno za stálou provozovnu podle relevantní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež je prováděna (např. obchodní reprezentace).

K této problematice se Generální finanční ředitelství (dále jen „GFŘ") vyjádřilo ve svém metodickém pokynu k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.[7] V uvedeném metodickém pokynu GFŘ mj. konstatuje:

4 Není však zcela zřejmé, zda by neměly být principy vycházející ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 96/71/ES ze dne 16. 12. 1996 o vysílání pracovníků v rámci poskytování služeb (srov. § 319 ZPr) použity obdobně, a zaměstnavatel by tedy byl povinen upravit smluvní ujednání způsobem splňujícím minimální požadavky příslušného zahraničního pracovněprávního předpisu, platného v zemi, v níž k výkonu dočasné práce bude docházet. O přímé aplikovatelnosti této směrnice na dočasný výkon práce ze zahraničí přitom nelze hovořit, neboť *stricto sensu* chybí aspekt vyslání ze strany zaměstnavatele za účelem poskytování přeshraničních služeb.

5 § 38c odst. 2 ZDP.

6 Pokyn GFŘ č. D-59, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, čj. 75325/22/7100-10111-702407, 2022.

7 Metodický pokyn k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, čj. 79599/19/7100-40113-010370.

„Zahraniční osoba – daňový nerezident, který má na území České republiky stálou provozovnu (jinou než služebovou – viz níže), je s odkazem na § 38c odst. 2 zákona v postavení plátce daně, který je povinen z mezd zaměstnanců přiřazených stálé provozovně (kdy mzdy těchto zaměstnanců jsou pro zahraniční osobu uplatnitelné jako výdaj přiřaditelný dané stálé provozovně) odvést zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, případně daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. To platí i pro zahraniční osobu, která na území České republiky stálou provozovnu nemá, ale zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů."

Jako ilustrační příklad je v pokynu uvedena situace, *„kdy činnost zahraniční osoby (zaměstnavatele) prostřednictvím jeho zaměstnanců nezakládá vznik stálé provozovny na území České republiky, tzn. např. pokud zaměstnanci na území České republiky nevykonávají ani z části hlavní činnost podniku (zaměstnavatele). Obvykle jde o vykonávání takových činností, jako je např. marketingový výzkum, průzkum trhu či shromažďování informací, případně jiné činnosti ryze pomocného či přípravného charakteru. Může jít např. také o situaci, kdy český zaměstnanec zpracovává účetnictví pro zahraniční výrobní či obchodní korporaci, kdy místem výkonu takové činnosti je adresa bydliště zaměstnance v České republice (tzv. home office). I v tomto případě se zahraniční zaměstnavatel, který v České republice tohoto zaměstnance zaměstnává déle než 183 dnů, stává plátcem daně podle § 38c odst. 2. zákona."*

GFŘ v pokynu dále uvádí modelovou situaci, kdy daňový nerezident se sídlem nebo bydlištěm ve smluvním státě provádí na území ČR stavebně-montážní práce v rámci jednoho uceleného projektu po dobu sedmi měsíců. Přestože v souladu s příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění za těchto okolností nedojde ke vzniku stálé provozovny, stává se zahraniční subjekt plátcem daně právě z titulu zaměstnávání zaměstnanců na území ČR po dobu přesahující 183 dnů.

Zákon o daních z příjmů nicméně blíže nevymezuje, v jakém konkrétním období mají zahraniční společnosti běh lhůty 183 dnů zaměstnávání svých zaměstnanců v ČR sledovat. Striktně jazykový výklad by mohl vést k absurdnímu závěru, že se tato lhůta posuzuje v neomezeném časovém rámci, a v důsledku toho by se velké množství zahraničních společností stalo plátci daně z příjmů ze závislé činnosti v ČR, i když by jejich zaměstnanci do ČR jezdili pouze sporadicky na krátkodobé pracovní cesty.

Široká a neurčitá formulace dává prostor rozdílným výkladům ze strany jednotlivých správců daně, což u zahraničních zaměstnavatelů vyvolává významnou právní nejistotu ohledně toho, zda a případně odkdy se mají v ČR registrovat jako plátci daně.

Z pohledu plátce daně je přitom důležité, že do posuzovaného období se započítává přítomnost všech jeho zaměstnanců, kteří se na území ČR postupně střídají. Může tak nastat situace, kdy jeden zaměstnanec vykonává svou činnost v ČR např. 150 dnů, a tedy samostatně nepřekročí uvedený časový test. Po ukončení jeho činnosti však nastoupí v témže roce jiný zaměstnanec, který bude v ČR pracovat 155 dnů. V souhrnu tak zahraniční zaměstnavatel zaměstnává své zaměstnance na území ČR déle než 183 dnů, a vzniká mu proto povinnost registrovat se zde jako plátce daně z příjmů ze závislé činnosti.

Povinnost vedení mzdové evidence v ČR v postavení zahraničního plátce daně, zejména z důvodu výkonu činnosti zahraničních zaměstnanců na území ČR, je zahraničními společnostmi často opomíjena. Navíc povinnosti plátce daně z příjmů ze závislé činnosti v ČR v posledních letech nabyly nový rozměr v podobě jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele, které zásadním způsobem rozšiřuje rozsah a frekvenci oznamovacích povinností vůči správci daně a vyžaduje nastavení odpovídajících procesů a systémů i u zahraničních subjektů.

Vedení mzdové evidence pro českého daňového nerezidenta

V roce 2017 došlo ze strany české daňové správy k významné změně přístupu a k určitému zpřísnění požadavků na vedení mzdové evidence u českých daňových nerezidentů.[8] Impulzem byla diskuse v rámci příspěvku Koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců č. 489/14.12.16 – Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátci daně, projednaného v polovině prosince 2016, který měl původně dosavadní praxi v různých situacích potvrdit a zpřesnit.

Správce daně začal prosazovat, aby sám plátce daně již při výpočtu mzdy rozlišil, jaká část příjmů ze závislé činnosti náleží za práci fyzicky vykonanou na území ČR, a pouze z této části odváděl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Bylo konstatováno, že pokud plátce daně zaměstnává daňového nerezidenta, který vykonává práci jak na území ČR, tak v jiných státech, potom příjmy daňového nerezidenta za činnost vykonanou mimo území ČR nemají svůj zdroj v ČR. V souladu s § 22 ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění tak nepodléhají v ČR dani z příjmů. Za těchto okolností plátci daně nevzniká povinnost srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z té části mzdy zaměstnance, která připadá na práci vykonanou v zahraničí, pokud je schopen uvedené skutečnosti řádně doložit.[9]

8 **Daňový nerezident** má v ČR daňovou povinnost pouze ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území ČR. Tyto příjmy jsou taxativně vymezeny v § 22 ZDP. Patří sem např. příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území ČR (zejména tedy příjmy ze závislé činnosti vztahující se k práci fyzicky vykonané na území ČR), dále odměny členů orgánů právnických osob (bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou), příjmy z nezávislé činnosti lékaře, právníka, daňového poradce či účetního poradce atd.

9 Příspěvek Koordinačního výboru Generálního finančního ředitelství a Komory daňových poradců ČR č. 489/14.12.16 – Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátci daně ze dne 14. 12. 2016.

V ČR by tedy měly být zálohy na daň z příjmů odváděny pouze z té části mzdy, která odpovídá dnům, kdy zaměstnanec vykonává práci na území ČR. Příjem ze závislé činnosti vztahující se k ostatním pracovním dnům v daném měsíci, kdy zaměstnanec pracuje mimo území ČR, by neměl být považován za příjem ze zdrojů na území ČR ve smyslu § 22 odst. 1 písm. b) ZDP a neměl by v ČR podléhat zdanění.

Plátce daně musí výši příjmu podléhajícího českému zdanění doložit vhodnou podpůrnou evidencí, typicky vedením docházky, cestovním kalendářem či obdobnými dokumenty. V takových případech zároveň není nutné podávat správci daně žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Přestože je popsaný přístup Finanční správou prosazován již delší dobu, v praxi stále narážíme na obtíže při jeho uplatňování – a to jak při samotném vyhodnocování daňového rezidentství zaměstnanců, kdy je do určité míry odpovědnost přenesena na zaměstnavatele, tak při rozdělování a výpočtu konkrétních příjmů ze závislé činnosti plynoucích z území ČR.

Pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

Oblast pojistného na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění představuje další samostatný okruh, kterému je nutné věnovat pozornost v okamžiku, kdy společnost umožní zaměstnancům pracovat z home office v jiném státě, než je stát skutečného sídla zaměstnavatele či jeho odštěpného závodu. Do posuzování vstupuje celá řada variant v závislosti na tom, zda zaměstnanec vykonává práci z domova v rámci Evropské unie (dále jen „EU"), případně Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP") či Švýcarska, nebo v zemi ležící mimo EU/EHP/Švýcarsko, se kterou má ČR uzavřenu dvoustrannou smlouvu o sociálním zabezpečení,[10] anebo zda výkon činnosti probíhá v zemi, jež nespadá do žádné z uvedených kategorií (dále jen „nesmluvní země").

Pro určení příslušnosti k systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění platí odlišná pravidla, než je tomu pro daňové účely (např. při určování daňového rezidentství). Stát daňové rezidence se tak může lišit od státu, ve kterém mají být hrazeny povinné odvody na pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

a) Sociální zabezpečení v rámci EU – aplikace EU koordinačních nařízení

V rámci území EU/EHP a Švýcarska se uplatní nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů, a dále nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanovují prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení, opět ve znění jejich novel (společně dále jen „EU koordinační nařízení"). Správní komise pro koordinaci systémů sociálního zabezpečení, která se zabývá správními otázkami ve výkladu ustanovení EU koordinačních nařízení, vydává rozhodnutí, která řeší některé nejasné či sporné oblasti, jako např.:

- rozhodnutí č. A2 ze dne 12. 6. 2009 o výkladu článku 12 nařízení (ES) č. 883/2004 o právních předpisech platných pro vyslané pracovníky a samostatně výdělečně činné osoby dočasně pracující mimo příslušný stát;
- rozhodnutí č. A3 ze dne 17. 12. 2009, které se týká sčítání nepřerušovaných období vyslání získaných podle nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004.[11]

EU koordinační nařízení je třeba na přeshraničně působícího zaměstnance a jeho zaměstnavatele aplikovat jako ucelený systém. Pojistným systémem je přitom z pohledu EU koordinačních nařízení myšlena celá oblast pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, včetně případného pojištění odpovědnosti za škodu při pracovních úrazech a nemocech z povolání.[12]

Čl. 3 odst. 1 EU koordinačních nařízení (věcná oblast působnosti EU koordinačních nařízení) výslovně upravuje, že EU koordinační nařízení se vztahují na veškeré právní předpisy týkající se těchto oblastí sociálního zabezpečení:

- dávky v nemoci,
- dávky v mateřství a rovnocenné otcovské dávky,
- dávky v invaliditě,
- pozůstalostní dávky,
- dávky při pracovních úrazech a nemocech z povolání,
- pohřebné,
- dávky v nezaměstnanosti,
- předdůchodové dávky a
- rodinné dávky.

Není proto přípustné podle EU koordinačních nařízení, aby byl zaměstnanec současně účasten systému sociálního zabezpečení v jednom členském státě a systému veřejného zdravotního pojištění v jiném členském státě.

Čl. 3 odst. 2 těchto nařízení dále stanoví, že jejich působnost se vztahuje nejen na obecné, ale i na zvláštní systémy sociálního zabezpečení, a to jak příspěvkové, tak nepříspěvkové, stejně jako na systémy ukládající povinnosti zaměstnavateli (např. v ČR již zmíněné pojištění odpovědnosti za škodu při pracovních úrazech a nemocích z povolání).

EU koordinační nařízení v současné době pokrývají občany EU, EHP a Švýcarska, třetizemce, kteří žili a byli pojištěni v EU, EHP nebo Švý-

10 https://mpsv.gov.cz/dvoustranne-smlouvy-o-socialnim-zabezpeceni.

11 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2024.

12 NOVÁKOVÁ, L., LAFANTOVÁ, L. Rámcová dohoda o práci na dálku (telework). In: *Portál daňových poradců a účetních profesionálů*. Praha: Wolters Kluwer, 15. 11. 2023 [online]. [cit. 2023-12-28]. Dostupné z: https://www.dauc.cz/clanky/12567/ramcova-dohoda-o-praci-na-dalku-telework.

carsku, a jejich rodinné příslušníky a pozůstalé. Je třeba však upozornit, že např. Dánsko si uplatnilo výhradu v aplikaci nových EU koordinačních nařízení vůči třetizemcům.[13]

Na základě EU koordinačních nařízení se určí příslušnost k právním předpisům členského státu EU, kterému bude zaměstnanec v oblasti sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění podléhat.[14] Správné stanovení příslušnosti k pojistným předpisům je proto zásadní nejen pro samotného zaměstnance, ale také pro jeho zaměstnavatele, a to s ohledem na skutečnost, že platí základní pravidlo, podle něhož *„zaměstnavatel následuje svého zaměstnance do příslušného systému pojištění“*.

Dle EU koordinačních nařízení je možné být účasten systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění pouze v jednom státě. Celkový příjem ze zaměstnání by tak měl podléhat odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění pouze v této jedné zemi (bez ohledu na jeho zdroj), zatímco daň může být odvedena ve více zemích v závislosti na zdroji příjmu.

EU koordinační nařízení stanoví základní pravidlo, že zaměstnanec podléhá systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v té zemi, kde je práce vykonávána. Kromě toho EU koordinační nařízení upravují zvláštní pravidla (např. pro pracovníky vykonávající práci ve více členských státech EU, pro pracovníky vyslané do zahraničí), podle nichž lze uplatnit výjimku z tohoto základního pravidla. Jakmile je určena příslušnost k právním předpisům konkrétního členského státu EU, odvádí se veškeré pojistné výlučně podle předpisů tohoto státu.

Pokud zaměstnanec vykonává činnost na území více členských států EU (např. když se český zaměstnavatel se zaměstnancem dohodne, že bude tři dny v týdnu pracovat v sídle firmy v ČR a zbývající dva dny z domova v zahraničí, konkrétně v Rakousku), pohlíží se na něj podle EU koordinačních nařízení jako na tzv. *„multistate worker“*, tedy pracovníka vykonávajícího práci ve více členských státech EU. V takovém případě se uplatní zvláštní pravidla uvedená v čl. 13 EU koordinačních nařízení. Podle tohoto článku, má-li zaměstnanec pouze jednoho zaměstnavatele se sídlem v jiném členském státě, řídí se právními předpisy členského státu bydliště, jestliže v tomto státě vykonává podstatnou část své pracovní činnosti.

Za podstatnou část se považuje alespoň 25 % pracovní doby a/nebo odměny. V uvedeném modelovém příkladu by tedy zaměstnanec podléhal odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v Rakousku (tj. ve státě bydliště), protože tam vykonává podstatnou část své činnosti. Český zaměstnavatel by si proto měl zjistit, jaké registrační a odvodové povinnosti mu v souvislosti s účastí zaměstnance v rakouském pojistném systému vzniknou.

EU koordinační nařízení pamatují na různé varianty, které mohou u *multistate workers* nastat (např. více zaměstnavatelů v různých členských státech, výkon pouze tzv. marginálních činností[15] v některých státech apod.), a pro tyto specifické případy poskytují pravidla, podle nichž lze určit, kterému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění má být zaměstnanec podřazen.

Podle neoficiálních vyjádření České správy sociálního zabezpečení („ČSSZ“) a Ministerstva práce a sociálních věcí by mělo být možné na zaměstnance, který po omezenou dobu (nepřesahující 24 měsíců) pracuje z domova v zahraničí pro českého zaměstnavatele, uplatnit režim vyslání podle čl. 12 EU koordinačních nařízení. V takovém případě by mělo být možné, aby daný zaměstnanec zůstal podle čl. 12 EU koordinačních nařízení nadále pojištěn v českém systému sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění po dobu prvních 24 měsíců jeho vyslání do zahraničí (tj. do státu jeho bydliště). Tento poměrně nový přístup k práci z domova vykonávané v zahraničí však nemusí být ve všech členských státech EU uplatňován jednotně.

Příslušnost k právním předpisům sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění u osob pracujících na území více členských států nebo u zaměstnanců vyslaných do zahraničí se prokazuje přenositelným dokumentem – tzv. A1 certifikátem, který v ČR vystavuje příslušné pracoviště okresní správy sociálního zabezpečení. Schválení žádosti o vystavení A1 certifikátu podle čl. 12 nebo 13 EU koordinačních nařízení bývá zpravidla rutinní záležitostí a ČSSZ by neměla nárok na jeho vydání zpochybňovat. O vystavení certifikátu A1 lze požádat i dodatečně. K žádosti je nutné přiložit podklad, na jehož základě byla práce z domova v zahraničí zaměstnanci umožněna (např. dodatek k pracovní smlouvě, vysílací dopis apod.).

Teleworking – Rámcová dohoda na úrovni EU

Dne 1. 7. 2023 vstoupila v účinnost Rámcová dohoda k aplikaci článku 16 (1) nařízení (ES) č. 883/2004 ve vztahu k obvyklé přeshraniční práci na dálku (tzv. telework) (dále jen „Rámcová dohoda“), která zaměstnancům vykonávajícím pro svého zaměstnavatele práci přes hranice ze svého místa bydliště umožňuje, aby nadále podléhali pojištění ve státě, kde má jejich zaměstnavatel sídlo.

Tato Rámcová dohoda přináší větší flexibilitu, reaguje na měnící se pracovní trh, zejména na digitalizaci a související nárůst přeshraničního výkonu práce v rámci členských států EU. Jedním z důvodů, proč byla přijata Rámcová dohoda, bylo, aby nedocházelo k diskriminaci přeshraničních pracovníků oproti zaměstnancům s bydlištěm ve státě sídla zaměstnavatele, a nebyla jim tak z důvodu přeshraničního prvku odepírána možnost pracovat z domova.[16]

13 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 11.

14 Tamtéž.

15 Pokud zaměstnanec v daném členském státě pracuje méně než 5 % své celkové pracovní doby nebo odměny, jedná se o tzv. marginální aktivity, které nejsou pro posouzení příslušnosti k systému sociálního zabezpečení podle čl. 13 EU koordinační nařízení relevantní. Marginální aktivity by měly být sledovány za každou zemi samostatně.

Rámcová dohoda umožňuje zaměstnancům vykonávat přeshraniční práci na dálku (telework) z domova v jiném členském státě, než ve kterém má sídlo zaměstnavatel, bez nutnosti změny příslušnosti k systému sociálního zabezpečení, a to v rozsahu menším než 50 % pracovní doby.[17]

Právním základem Rámcové dohody je čl. 16 EU koordinačních nařízení, podle kterého je možné žádat nejen o udělení individuální výjimky, ale lze dohodou příslušných institucí členských států EU stanovit výjimku v zájmu určité skupiny osob.

Rámcová dohoda se aplikuje pouze ve vztahu k těm členským státům, které k ní přistoupily (tj. Rámcovou dohodu podepsaly). Aktualizovaný seznam států, které dohodu podepsaly, je dostupný na webových stránkách belgické sociální správy.[18]

V praxi by Rámcová dohoda měla přinášet zjednodušení procesu udělování žádostí o výjimky pro státy, které k aplikaci Rámcové dohody přistoupily, kdy při splnění podmínek stanovených pro telework budou tyto výjimky udělovány automaticky bez nutnosti souhlasu druhého smluvního státu. Na udělení takovéto výjimky bude mít tedy zaměstnanec právní nárok.[19]

Rámcová dohoda se vztahuje na osoby, které obvykle pracují ve státě, v němž má sídlo jejich zaměstnavatel, ale vykonávají pro něj i práci na dálku ve státě svého bydliště a současně nevykonávají jiné ekonomické činnosti. Další podmínkou je, že tyto osoby mají zaměstnavatele se sídlem pouze v jediném členském státě EU. Telework je ve smyslu Rámcové dohody přesně definován, jedná se o činnost, která:

- může být vykonávána z jakéhokoli místa,
- je vykonávána v jiném členském státě, než se nachází provozovna zaměstnavatele, obvykle z domova ve státě bydliště,
- při níž zaměstnanec pomocí informačních technologií zůstává ve spojení s pracovním prostředím zaměstnavatele nebo podniku, jakož i se zainteresovanými stranami/klienty, za účelem plnění úkolů uložených zaměstnavatelem.[20]

Aby však bylo možné výjimku podle Rámcové dohody pro výše definovaný telework udělit, je nezbytné, aby byly kumulativně splněny následující podmínky:[21]

- práce není vykonávána v žádném dalším státě kromě státu bydliště a státu sídla zaměstnavatele,
- zaměstnanec pracuje více než 50 % svého pracovního času ve státě sídla zaměstnavatele (ve státě bydliště tráví 25–49,9 % svého pracovního času),
- zaměstnanec má zaměstnavatele (jednoho či více) pouze v jednom členském státě,
- zaměstnanec a zaměstnavatel společně požádají o udělení speciální výjimky dle Rámcové dohody,
- stát bydliště i stát sídla zaměstnavatele Rámcovou dohodu podepsaly.

Rámcovou dohodu naopak není možné aplikovat v následujících situacích:[22]

- zaměstnanec vykonává manuální práce,
- zaměstnanec obvykle pracuje ve více členských státech, než je stát bydliště a stát sídla zaměstnavatele – Rámcová dohoda se tedy nedá použít v případě klasických multistátních pracovníků, jako jsou např. obchodní zástupci, kteří navštěvují obchodní partnery/klienty v různých členských státech EU,
- zaměstnanec současně podniká jako osoba samostatně výdělečně činná,
- zaměstnanec ve státě bydliště pracuje z pobočky svého zaměstnavatele či obchodního partnera/klienta.

V těchto případech je možné požádat o individuální výjimku podle čl. 16 EU koordinačních nařízení, jejíž přiznání však závisí na souhlasu institucí všech zúčastněných členských států (tj. na udělení výjimky již nevzniká právní nárok).

Žádost o výjimku podle Rámcové dohody se podává v tom státě, ve kterém má být zaměstnanec pojištěn (tedy ve státě sídla zaměstnavatele). Obecně platí, že o výjimku podle Rámcové dohody lze žádat pouze s účinky do budoucna.

V ČR se o A1 certifikát dle Rámcové dohody žádá na standardním tiskopisu Žádost o určení použitelných právních předpisů pro zaměstnance, který je nově rozšířen o část týkající se teleworku (část M).[23] Do pole „Důvody žádosti o výjimku" (část L) žadatel současně uvede, že se jedná o žádost dle Rámcové dohody o přeshraniční práci na dálku (žádné jiné důvody není potřeba uvádět, neboť se smluvní státy podepsáním Rámcové dohody zavázaly s takovou výjimkou souhlasit).

Bez této poznámky by žádost byla posuzována jako standardní žádost o výjimku dle čl. 16 EU koordinačních nařízení. Pokud žádost o udělení výjimky dle Rámcové dohody podána nebude, určí se příslušnost zaměstnance k pojistným předpisům podle obecných koordinačních pravidel zmíněných výše.

16 NOVÁKOVÁ, L., LAFANTOVÁ, L., op. cit. sub 12.

17 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 11.

18 https://socialsecurity.belgium.be/en/internationally-active/cross-border-telework-eu-eea-and-switzerland.

19 NOVÁKOVÁ, L., LAFANTOVÁ, L., op. cit. sub 12.

20 Tamtéž.

21 Tamtéž.

22 Tamtéž.

23 https://eportal.cssz.cz/documents/20122/35811/SZZVPP.pdf/12108ffa-f413-5556-4a8f-113e88d4aa4c?t=1751020765279.

Ačkoli je Rámcová dohoda v účinnosti již téměř tři roky, podle neoficiálních informací Ministerstva práce a sociálních věcí není počet žádostí o udělení této výjimky v ČR významný. Lze dovozovat, že je to způsobeno zejména tím, že oblast pojistného na sociální zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění se v případě práce z domova zcela nepotkává s daňovou regulací. Zatímco EU koordinační nařízení jsou v této oblasti poměrně flexibilní, posuzování daňových dopadů u zaměstnanců pracujících z jiného členského státu EU se vyvíjí nezávisle na nich a bývá často výrazně přísnější.

Pokud však zaměstnanec vykonává práci z domova ze státu mimo EU/EHP/Švýcarsko, bude vždy rozhodující, zda má ČR s danou zemí uzavřenou dvoustrannou smlouvu o sociálním zabezpečení, nebo zda jde o nesmluvní stát.

a) Sociální zabezpečení v rámci smluvních států

Mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení jsou prostředkem koordinace v oblasti sociálního zabezpečení. Jejich základním smyslem je zajistit práva osob, které migrují mezi dvěma smluvními státy, ať už z důvodu turistiky nebo zaměstnání, a nedocházelo tak k ohrožení jejich nároků ze sociálního zabezpečení, případně i zdravotního pojištění.

Na rozdíl od EU koordinačních nařízení, která pokrývají celou oblast sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v širším kontextu, je u bilaterálních smluv vždy potřeba ověřit jejich konkrétní věcný a osobní rozsah (tj. na které dávky, oblasti se vztahují a které osoby pokrývají).[24]

Všechny aktuálně uzavřené smlouvy o sociálním zabezpečení se vztahují na určení příslušnosti k systému sociálního zabezpečení, avšak jen některé z nich se vztahují i na veřejné zdravotní pojištění. Zcela zásadní odlišností od základních principů obsažených v EU koordinačních nařízeních je neexistence principu pojištění v jednom smluvním státě. Seznam bilaterálních smluv uzavřených ČR včetně jejich plného textu je možné nalézt na stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí.[25]

V případě, že bude zaměstnanec vyjíždět pracovat do státu, se kterým je uzavřena bilaterální smlouva o sociálním zabezpečení, je vždy nutné posoudit jeho příslušnost k systému sociálního zabezpečení podle konkrétní smlouvy.

b) Sociální zabezpečení v rámci bezesmluvních států

Pokud je činnost vykonávána v zemi, která nespadá do žádné z výše uvedených kategorií (tj. nejde o stát EU, EHP či Švýcarska ani o zemi mimo EU/EHP/Švýcarsko, s níž má ČR uzavřenou dvoustrannou smlouvu o sociálním zabezpečení), jedná se o tzv. „nesmluvní zemi".

V případě, že zaměstnanec vykonává práci v nesmluvní zemi, bude každý z dotčených států uplatňovat své právní předpisy podle vlastní územní a osobní působnosti. V takových případech může zaměstnanci či zaměstnavateli vzniknout povinnost odvádět pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění do dvou různých systémů sociálního zabezpečení a/nebo zdravotního pojištění současně. Rovněž může dojít k situaci, že oblast sociálního pojištění bude mít odlišný režim od veřejného zdravotního pojištění.

Daň z příjmů právnických osob

Stálá provozovna a home office

Problematika vzniku stálé provozovny (*permanent establishment, PE*) v kontextu přeshraničního výkonu práce z domova představuje jednu z nejdynamičtěji se vyvíjejících oblastí mezinárodního daňového práva posledních let. Její regulatorní základ zůstává ukotven v § 22 odst. 2 ZDP a čl. 5 Modelové smlouvy OECD,[26] avšak výkladový kontext se v posledních letech výrazně proměnil – zejména v důsledku zveřejnění aktualizace komentáře k Modelové smlouvě OECD v listopadu 2025 a souběžně vydaných vnitrostátních výkladů dotčených jurisdikcí.

Stálé místo k výkonu činnosti

Obecná daňověprávní doktrína stálé provozovny vymezené jako stálé místo k výkonu činnosti (*fixed place of business*) rozeznává tři konstitutivní znaky, jejichž kumulativní naplnění je podmínkou *sine qua non* pro dovození existence stálé provozovny:[27] (i) „místní" stálost, (ii) časová trvalost a (iii) výkon ekonomické činnosti zaměstnavatele prostřednictvím dané provozovny.

Zatímco podmínka „místní" stálosti bývá v případě home office zpravidla implicitně splněna, neboť zaměstnanec práci ze svého domova opakovaně vykonává na konkrétní adrese,[28],klíčový interpretační spor se historicky soustředil především na otázku, zda prostřednictvím tohoto místa zaměstnavatel fakticky vykonává vlastní ekonomickou činnost, resp. *secundum legem* zda mís-

24 NOVÁKOVÁ, L., KRÁLOVÁ, D., op. cit. sub 11.

25 https://mpsv.gov.cz/dvoustranne-smlouvy-o-socialnim-zabezpeceni.

26 Srov. § 22 odst. 2 ZDP a čl. 5 Modelové smlouvy OECD o zamezení dvojímu zdanění.

27 Podpůrně lze vycházet rovněž z Metodického pokynu k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny č.j.: 79599/19/7100-40113-010370 ze dne 17. 12. 2019 (dále jen „Metodický pokyn GFŘ 2019").

28 „Místní" stálost lze u home office považovat bez dalšího za splněnou, neboť bude pouze stěží existovat situace, kdy by práce z domova byla pokaždé vykonávána z jiného místa.

to výkonu práce je k dispozici zaměstnavateli (tzv. *at the disposal* test), jenž z hlediska historického kontextu fungovalo jako *a limine* argumentace v případech nuceného výkonu práce z domova způsobeného vyšší mocí (zejména za doby pandemie covid-19).

Komentář OECD ve znění z roku 2017[29] tak dovodil, že home office může být místem k dispozici zaměstnavatele tehdy, pokud je ze strany zaměstnavatele vyžadováno, aby zaměstnanec pracoval z domu, v případě, kdy mu není alternativní místo výkonu práce (kancelář) zaměstnavatelem poskytováno, a to dále za předpokladu neexistence *vis major*. Naproti tomu dobrovolná práce z domova, uskutečňovaná z iniciativy zaměstnance, aniž by ji zaměstnavatel nařídil, dle dotčeného výkladu OECD zpravidla stálou provozovnu nezaložila. Jednalo se tedy o *sui generis* pravidla (uplatňovaná některými zeměmi), jež do značné míry popírala základní výkladové metody práva a zejména jeho racionalitu ve smyslu absence výkladové vazby na psanou normu, tj. příslušné smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Spíše se tedy *in genere* jednalo o jakýsi generální pardon přijatý pod tlakem celkových okolností pandemie covid-19, aby došlo k zamezení masivního vzniku daněvěprávních povinností váznoucích na přítomnost zaměstnanců zaměstnavatele v zemi, z níž zpravidla nebylo možné vycestovat. V původním vyjádření sekretariátu OECD z roku 2022 byl totiž podrobně analyzován přístup OECD k nucené práci z domova v době pandemie covid-19 a jeho argumentační opírání se o zásadu *vis maior*.

Bude-li však odhlédnuto od daného *sui generis* přístupu OECD, je možné konstatovat, že pravidelné užití home office zaměstnancem v jiné zemi naplnilo výše uvedená kritéria (i) „místní" stálosti a (ii) časové trvalosti. Diskutabilním nicméně zůstávalo, do jaké míry se zejména v případě pracovníků, nerealizujících obchodní či jinou podobnou činnost mající přímou vazbu na ekonomickou činnost zaměstnavatele, může jednat právě o aktivitu splňující podmínku (iii), tzn. výkonu ekonomické činnosti zaměstnavatele prostřednictvím stálé provozovny.

Zvláštní pravidla pro home office

Dne 19. 11. 2025 publikovala OECD zásadní aktualizaci komentáře k čl. 5 Modelové smlouvy (dále jen „komentář OECD"), která nahradila dřívější odst. 18 a 19 komentáře a zavedla nové odst. 44.1 až 44.21 věnované přeshraničnímu výkonu práce z domova nebo jiného relevantního místa.[30] Aktualizace představuje zásadní posun od subjektivního *at the disposal* testu, který ale z komentáře nevymizel, směrem ke dvěma objektivním, kvantifikovatelným kritériím (aj. *two-phase framework*).

- Časový test: Pracuje-li zaměstnanec z domova nebo jiného relevantního místa méně než 50 % celkové pracovní doby věnované zaměstnavateli v průběhu jakéhokoli dvanáctiměsíčního období, dané místo se zpravidla nepovažuje za „místo k výkonu činnosti" ve smyslu čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy.
- Test obchodního důvodu (aj. *commercial reason*): Je-li 50% práh dosažen nebo překročen, přistupuje se k posouzení, zda existuje obchodní důvod pro přítomnost zaměstnance v daném státě, tj. zda tato přítomnost usnadňuje podnikání zaměstnavatele např. prostřednictvím přístupu k místním zákazníkům, dodavatelům nebo zdrojům.

Prima facie se jeví první z uvedených podmínek, resp. mandatorních kroků v uvedeném testu, jako značné zpřesnění dřívějšího právně neurčitého pojmu „pravidelnosti" užívání home office, kdy pravidelnost mohla být a i byla mnohdy vykládána, že ji může založit i stav, ve kterém příslušný zaměstnanec zůstává na home office opakovaně, *a limine* např. každý poslední den v kalendářním měsíci či opakovaně každý druhý/třetí pátek atp. Recentní úprava komentáře OECD však *stricto sensu* pojem pravidelnost jako samostatné kritérium pro existenci stálé provozovny v případě výkonu činnosti prostřednictvím home office pomíjí a zaměřuje se výhradně na naplnění pojmu „místo k výkonu činnosti". Jinými slovy, OECD má za to, že pokud není výkon práce z domova v rozsahu větším než 50 % celkové pracovní doby za dvanáctiměsíční klouzavé období, nedochází k naplnění pojmu „místo výkonu činnosti". Poněkud *a contrario* takto pokřivené logice stojí skutečnost, že podmínka 50 % celkové pracovní doby je ze své podstaty časové, objektivní kritérium, ale zejména je definována shodně s pojmem trvalost stálé provozovny ve smyslu naplnění sjednané doby trvání v jakémkoli dvanáctiměsíčním období (nikoli kalendářním roce).[31] Druhý z uvedených testů[32] se v první řadě uplatní pouze v situacích, kdy doba přítomnosti zaměstnance v zahraničí překročí 50 % celkové pracovní doby. Obchodní důvody je nutné vykládat ve smyslu nutnosti existence vazby mezi přítomností zaměstnance na home office mimo zemi rezidence zaměstnavatele a jeho prospěchem z užití home office. *A limine* absence obchodního důvodu v tomto smyslu kupř. situace, kdy zaměstnavatel umožňuje práci z domova výhradně za účelem udržení zaměstnance, snížení nákladů na kancelářské prostory nebo z důvodu pohodlí zaměstnance, stálou provozovnu sama o sobě nezakládá. Zda stálou provozovnu v kontextu přeshraničního home office mohou založit i důvody spojené s redukcí nákladů zaměstnavatele, tj. důvody nepřímo ovlivňující obchodní činnosti, zůstává prozatím nezodpovězeno.

29 OECD. Commentaries on the articles of the Model Tax Convention. Paříž: OECD Publishing, 2017.

30 OECD. 2025 Update to the OECD Model Tax Convention. Paříž: OECD Publishing, 19. 11. 2025. Nové odst. 44.1 až 44.21 komentáře k čl. 5 Modelové smlouvy OECD.

31 Odst. 44.4 a 44.5 komentáře OECD (2025): za méně než 50 % pracovní doby v průběhu 12 měsíců místo výkonu práce zpravidla nesplňuje podmínku časové trvalosti („*fixed*") ve smyslu čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy.

32 Odst. 44.6 až 44.10 komentáře OECD (2025). Obchodní důvod (*commercial reason*) existuje tehdy, pokud přítomnost zaměstnance v daném státě usnadňuje podnikání zaměstnavatele, např. prostřednictvím přístupu k místním zákazníkům, dodavatelům nebo zdrojům. Naopak neexistuje, je-li práce z domova umožněna výhradně z důvodu pohodlí zaměstnance, za účelem udržení talentů nebo snížení nákladů na kancelářské prostory.

Je třeba doplnit, že komentář OECD *expressis verbis* zachovává aplikaci výjimky pro přípravné a pomocné činnosti dle čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy[33] i na případy home office, přičemž zvlášť upozorňuje na situaci, kdy je zaměstnanec jedinou nebo primární osobou vykonávající podnikatelskou činnost zaměstnavatele, v takovém případě podmínky stálé provozovny zpravidla naplněny jsou bez ohledu na výsledek ostatních testů.[34]

Postoj Finanční správy ČR

ČR k aktualizovanému komentáři OECD uplatnila novou výhradu,[35] neboť se nedomnívá, že pouhý druh místa používaný k výkonu práce (tj. soukromá domácnost namísto komerčního prostoru) je určujícím faktorem, jenž by omezoval možnost vzniku stálé provozovny. Jinak řečeno, ČR odmítá aplikaci nového 50% časového prahu jako automaticky vylučujícího kritéria.

Lze tedy důvodně předpokládat, že ČR bude i nadále vycházet ze svého dosavadního striktního výkladu § 22 odst. 2 ZDP, resp. čl. 5 příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nejedná-li se o činnosti přípravného nebo pomocného charakteru ve smyslu čl. 5 odst. 4. Stálá provozovna může tedy zahraničnímu zaměstnavateli v ČR vzniknout toliko z titulu opakované práce zaměstnance z domova, a to bez možnosti argumentace kritérii dle komentáře OECD.

Nutno konstatovat, že pozice Finanční správy ČR je v přímém protikladu s vývojem v jiných jurisdikcích. Metodický pokyn GFŘ z roku 2019 v části 7.1. sice naznačoval, že výkon pracovní činnosti zaměstnance z domova umístěného v ČR nemusí automaticky zakládat stálou provozovnu, nýbrž toliko povinnosti plátce daně dle § 38c ZDP,[36] tento výklad však byl v odborné literatuře oprávněně označen za problematický z hlediska zákonnosti (*praeter legem*). Bez nového závazného metodického dokumentu GFŘ, který by reflektoval aktualizaci OECD z listopadu 2025, nebo bez odpovídajících bilaterálních ujednání s typickými „home-officovými" zeměmi zůstává právní nejistota pro přeshraniční práci z domova na území ČR vysoká.

Srovnávací pohled: vybrané přístupy evropských jurisdikcí

Na rozdíl od restriktivního přístupu ČR přijala řada dalších jurisdikcí výklady, jež se s aktualizací OECD do větší míry shodují. Spolkový finanční soud (BFH) ve svém rozsudku ze dne 5. 12. 2023[37] řešil otázku statické versus dynamické interpretace smluv o zamezení dvojího zdanění, přičemž navazující pokyn spolkového ministerstva financí (BMF) ze dne 24. 12. 2025 přijal výklad, dle něhož home office stálou provozovnu nezakládá, není-li k jeho užívání zaměstnanec zaměstnavatelem nucen. Analogicky Ministerstvo financí Rakouska vydalo v roce 2023 závazné stanovisko, že stálá provozovna nevzniká, pracuje-li zaměstnanec dva dny v týdnu z domova, přičemž jeho činnost má podpůrný charakter a výkon z domova není zaměstnavatelem nařízen.

Belgicko-nizozemská dohoda příslušných orgánů ze dne 23. 11. 2023[38] k výkladu čl. 5 belgicko-nizozemské smlouvy o zamezení dvojího zdanění pak konstruktivně zakotvila, že stálá provozovna nevzniká, pracuje-li zaměstnanec z domova méně než 50 % pracovní doby – čímž předjala konceptuální základ aktualizace OECD z roku 2025, a zároveň dokládá, že bilaterální smluvní přístup je funkčním nástrojem pro zvýšení právní jistoty.

Výše popsané zahraniční přístupy jsou pro českou daňovou praxi relevantní zejména ze dvou důvodů: (i) za prvé, pro otázku vzniku stálé provozovny zahraniční společnosti v ČR bude rozhodující výklad příslušné bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, přičemž smluvní strany, které aktualizaci OECD z roku 2025 přijaly bez výhrady, budou pravděpodobně tuto smlouvu interpretovat odlišně od Finanční správy ČR, (ii) za druhé, pro otázku vzniku stálé provozovny české společnosti v zahraničí v jurisdikci, jež výklad dle komentáře OECD přijala, aplikuje příznivější standard druhého státu. *Ultima ratio* by tak rozdílné výklady mohly vést k nutnosti dohody obou států v příslušném bilaterálním řízení. Bude-li uváženo, že to již není založeno na vázanosti jednotlivých stran textem smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tedy jednotlivé země se mohou dohodnout na úpravě zcela odlišné i od komentáře OECD, je situace nadále poměrně komplikovaná.

33 Odst. 44.11 a násl. komentáře OECD (2025): výjimka pro přípravné a pomocné činnosti dle čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD se uplatní i v případě home office, jsou-li splněny věcné podmínky.

34 Odst. 44.16 komentáře OECD (2025): pokud je zaměstnanec jedinou nebo hlavní osobou vykonávající podnikatelskou činnost zaměstnavatele, home office zpravidla splňuje podmínky stálé provozovny bez ohledu na splnění 50% časového prahu nebo kritéria obchodního důvodu.

35 KPMG ČR: „Vznik stálé provozovny z titulu home office: OECD aktualizuje výklad, Česko nesouhlasí", danovky.cz, prosinec 2025. ČR si v rámci výhrad ke komentáři OECD (2025) ponechala výhradu, dle níž nesouhlasí s tím, aby pouhý druh místa používaný k výkonu práce byl určujícím faktorem omezujícím možnost existence stálé provozovny.

36 Metodický pokyn GFŘ 2019, část 7.1. GFŘ v pokynu výslovně uvádí, že výkon pracovní činnosti zaměstnance z domova umístěného v ČR zakládá povinnosti plátce daně dle § 38c ZDP, aniž by však automaticky konstituoval stálou provozovnu. Tento výklad byl v odborné literatuře označen za stojící na hraně zákonnosti (*praeter legem*), neboť není jasné, zda samotný správní pokyn může takovou správní praxi zakládat.

37 Srov. rozsudek Spolkového finančního soudu (BFH) ze dne 5. 12. 2023, sp. zn. I R 42/20, a německé Bundesministerium der Finanzen (BMF), dopis ze dne 24. 12. 2025 k danému rozsudku. Rovněž Ministerstvo financí Rakouska vydalo v roce 2023 závazný výklad, dle něhož stálá provozovna nevzniká, pracuje-li zaměstnanec dva dny v týdnu z domova, jsou-li jeho činnosti podpůrného charakteru a výkon z domova není nařízen zaměstnavatelem.

38 Belgicko-nizozemská dohoda příslušných orgánů ze dne 23. 11. 2023 k čl. 5 belgicko-nizozemské smlouvy o zamezení dvojího zdanění – konstruktivně stanoví, že stálá provozovna nevzniká, pracuje-li zaměstnanec z domova méně než 50 % pracovní doby.

Důsledky postoje Finanční správy ČR

Aktualizace komentáře OECD z listopadu 2025 za současného výhradního postoje Finanční správy ČR vytváří asymetrické prostředí, které vyžaduje diferenciovaný přístup v závislosti na směru přeshraniční práce: (i) na zahraničního zaměstnavatele, jehož zaměstnanec pracuje z domova v ČR, se bude uplatňovat přísný český výklad (bez aplikace komentáře OECD); (ii) český zaměstnavatel, jehož zaměstnanec pracuje z domova v zahraničí v jurisdikcích, jež výklad dle komentáře OECD přijaly, bude zpravidla benefitovat z testu časového a testu obchodních důvodů.

Pro oba scénáře je nezbytné důsledné vedení mzdové evidence, která umožní prokázat rozsah výkonu práce v jednotlivých jurisdikcích. Rovněž je nezbytná registrace jako plátce daně v ČR dle § 38c ZDP v případě splnění zákonných podmínek – tato povinnost existuje nezávisle na otázce vzniku stálé provozovny, jak výslovně potvrzuje Metodický pokyn GFŘ z roku 2019.[39]

Závěr

Přeshraniční výkon práce z domova zásadně mění tradiční pojetí pracovněprávních, daňových i pojistných vztahů. Ačkoli tento způsob práce přináší vysokou míru flexibility a umožňuje zaměstnavatelům i zaměstnancům efektivněji reagovat na potřeby trhu, současně významně zvyšuje regulatorní komplexitu.

V oblasti daní z příjmů se práce na dálku promítá zejména do otázky vzniku stálé provozovny, určení plátce daně a rozdělení příjmů podle místa skutečného výkonu činnosti. S odezněním pandemických opatření ztratil přístup *vis major* svůj praktický relevantní kontext. Aktualizace komentáře OECD z roku 2025 se problematikou pandemické výjimky výslovně nezabývá, neboť ji považuje za uzavřenou. Zásadní otázka právní doktríny, zda je zásada *vis maior* vůbec aplikovatelná v kontextu mezinárodního daňového práva, přitom zůstala i v nové aktualizaci nezodpovězena a její vyřešení bude věcí akademické diskuse a případné praxe při budoucích krizových situacích. Aktuální postoj Finanční správy ČR ke komentáři OECD (2025) setrvávající na restriktivním přístupu k otázce vzniku stálé provozovny, zásadně znesnadňuje výkon home office pro zaměstnance zahraničních společností vykonávající činnost v zemi svého bydliště. Nadále lze považovat za nezbytné provést důkladnou analýzu každé konkrétní situace a posuzovat případy individuálně.

Naopak, aplikace nového dvoufázového testu komentáře OECD (2025) platí obecně, tj. pro veškerý přeshraniční home office ve standardním ekonomickém provozu, bez jakékoli zvláštní pandemické výjimky. Výhrada ČR k aktualizovanému komentáři znamená, že pro práci z domova v ČR se bude i nadále uplatňovat historicky zavedené přísné posouzení.

V oblasti sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění dochází k prolínání EU koordinačních pravidel, Rámcové dohody pro telework a bilaterálních smluv o sociálním zabezpečení, případně k aplikaci čistě vnitrostátních předpisů v případě nesmluvních států. Zatímco EU koordinační nařízení jsou v mnoha ohledech flexibilní a usilují o pojištění v jednom systému, daňová pravidla se vyvíjejí nezávisle a mohou být v přeshraničních situacích přísnější. V praxi tak snadno vzniká kombinace více daňových jurisdikcí a více systémů pojistných odvodů, případně i riziko dvojího odvodu pojistného.

Právě proto by zaměstnavatelé neměli přeshraniční home office vnímat pouze jako operativní personální opatření, ale jako strukturované uspořádání s významnými právními, daňovými a odvodovými dopady.

Pouze systematický přístup, včasné nastavení interních procesů (zejména mzdové a docházkové evidence, oznamovacích a registračních povinností) a průběžné sledování změn právní úpravy a mezinárodních výkladů může zajistit, že výhody přeshraniční práce z domova nebudou převáženy dodatečnými daňovými a pojistnými riziky jak na straně zaměstnavatele, tak na straně zaměstnanců. ■

39 Pokyn GFŘ-D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, čj. 75325/22/7100-10111-702407 (2022). Jedná se o aktualizaci dřívějšího pokynu GFŘ D-22, přičemž jeho relevantní část k § 38c zůstala v zásadě beze změny.

Linked in Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti Linkedin

Vznik stálé provozovny a výjimky pro činnosti přípravného a pomocného charakteru



Mgr. Catherine Slavíčková,
daňový poradce č. 5140

Přeshraniční podnikatelské aktivity představují standardní ekonomický jev. Zahraniční subjekty mohou na území České republiky rozvíjet svou činnost, stejně jako tuzemské osoby v zahraničí.[1]

Přirozenou snahou jednotlivých států je tyto přeshraniční aktivity podrobit zdanění prostřednictvím podmínek pro daňové rezidenství a vzniku stálé provozovny tak, aby byl zahraniční subjekt vystaven (minimálně ve vztahu k příjmům vygenerovaným v daném státě) obdobným daňovým povinnostem jako lokální subjekty.

Jelikož však národní daňové předpisy nejsou homogenní a orientace v nich může představovat překážku pro přeshraniční obchod, existují specifické mechanismy, díky nimž dotčené daňové povinnosti nevznikají. Tento článek si klade za cíl analyzovat jedny z nich, a to výjimky ze vzniku stálé provozovny a vývoj jejich aplikace v praxi.

1. Stálá provozovna dle zákona o daních z příjmů

Dle zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) se za příjmy daňových nerezidentů ze zdrojů na území ČR považují mj. příjmy z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.[2] Stálou provozovnou se pak rozumí místo k výkonu činností na území ČR, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště), staveniště.[3]

Přes pojem „stálá provozovna“ je vymezen rozsah daňové povinnosti daňového nerezidenta vztahující se k příjmům ze zdrojů na území ČR jakožto státu zdroje příjmu.[4] Taková stálá provozovna nemá právní osobnost a není nositelem daňové povinnosti (není daňovým subjektem, jak jej definuje § 20 DŘ). Nositelem práv a povinností ve vztahu k finančnímu úřadu je tak daňový nerezident, kterému stálá provozovna vznikla.[5]

Rozsah těchto práv a povinností (stejně jako definice pojmu stálá provozovna) může být dále upraven příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (za předpokladu, že daňový nerezident je prokazatelně rezidentem takového státu). V případě, že se jedná o nerezidenta, který není rezidentem smluvního státu, bude se zdanění příjmů v ČR řídit pouze ZDP, který ze stálé provozovny nezná tyto výjimky,[6] tj. když jsou splněny podmínky ZDP pro vznik stálé provozovny, příjmy z činností vykonávaných jejím prostřednictvím na území ČR zde podléhají zdanění.[7]

1 Možnost výkonu podnikatelské činnosti v daném státě se vždy primárně řídí jeho vnitrostátními právními předpisy. V kontextu Evropské unie jsou pak národní pravidla doplňována principy jednotného vnitřního trhu, jejichž cílem je odstraňování bariér a maximální usnadnění přeshraničního podnikání mezi jednotlivými členskými státy.

2 § 22 odst. 1 písm. a) ZDP.

3 § 22 odst. 2 ZDP.

4 Tamtéž.

5 Metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, čj. 79599/19/7100-40113-010370 vydaný GFŘ dne 17.12.2019 (dále jen „Pokyn GFŘ“).

6 To potvrzuje mj. materiál Ministerstva financí Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní *k diskusi*, verze k 22. 4. 2016, dostupné z https://mf.gov.cz/cs/zahranici-a-eu/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656.

7 DRÁB, O., NEŠLEHA, M., MORÁVEK, Z., BERÁNEK, P., BLÁHA, R., HLAVÁČ, J., HRDLIČKA, L. a kol. *Zákon o daních z příjmů: Komentář* [systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2026-5-17]. ASPI_ID KO586_1992CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X. Odkaz: https://www.aspi.cz/products/lawText/13/39625/1/2.

2. Stálá provozovna dle smluv o zamezení dvojího zdanění

Modelová smlouva OECD,[8] ze které vychází většina smluv o zamezení dvojího zdanění, které má ČR uzavřeny,[9] v čl. 7 připouští možnost zdanění příjmů podniků jednoho smluvního státu vykonávajících činnost ve druhém smluvním státě prostřednictvím stálé provozovny, tomuto druhému smluvnímu státu v rozsahu, v jakém lze příjmy této stálé provozovně přisuzovat. Čl. 5 pak definuje stálou provozovnu jako *„trvalé místo k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost podniku"*.[10] Jedná se tak o významově velmi blízkou definici ZDP.

Pro posuzování vzniku stálé provozovny zahraničních subjektů tuto definici dále vysvětluje komentář k Modelové smlouvě OECD i Pokyn GFŘ, který z komentáře k Modelové smlouvě OECD také vychází. Pro vznik stálé provozovny vychází z kumulativního splnění tří základních podmínek:

- **existence trvalého místa (umístění)** – existence určitého prostoru, ve kterém daňový nerezident vykonává zcela nebo zčásti svou činnost;
- **stálost (trvalost)** – místní i časová, tedy daňový nerezident hodlá na území ČR, resp. v prostoru, který je mu k dispozici, provádět svou činnost nikoliv pouze jednorázově nebo krátkodobě, ale trvale či opakovaně;
- **výkon činnosti** – v daném místě je vykonávána činnost, případně část činnosti daňového nerezidenta (prostřednictvím daňového nerezidenta jako takového či prostřednictvím jeho zaměstnanců, subdodavatele apod.). Pokud v daném místě není vykonávána činnost, případně část činnosti zahraniční osoby (prostřednictvím zahraniční osoby jako takové či prostřednictvím jejích zaměstnanců nebo podobně), stálá provozovna nevzniká.[11]

Výše uvedená definice je koncipována široce, kdy zřízení vesměs jakéhokoliv stálého místa k podnikání v daném státě může mít za důsledek vznik stálé provozovny. Modelová smlouva OECD, resp. smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, proto připouští z tohoto obecného pravidla specifické výjimky.

3. Výjimky ze vzniku stálé provozovny

Čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy uvádí seznam činností, které vznik stálé provozovny zakládat nemusí, a to i přesto, že jsou vykonávány ze stálého místa podnikání ve druhém smluvním státě (tedy i v případě, kdy daný subjekt splňuje obecné podmínky pro vznik stálé provozovny v zahraničí).[12] Společným znakem těchto činností je, že jejich povaha není považována za natolik významnou či bezprostředně generující zisk, aby opodstatňovala administrativní zátěž spojenou s registrací a zdaněním ve druhém smluvním státě. Tuto logiku potvrzuje komentář k Modelové smlouvě OECD, který k povaze těchto činností výslovně dodává, že takové místo k výkonu činnosti může přispívat k produktivitě podniku, avšak služby, které poskytuje, jsou natolik vzdálené od skutečného dosahování zisků, že je obtížné tomuto místu jakýkoliv zisk přiřadit.[13]

Jedná se jmenovitě o následující:

a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti pro podnik;
f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e),

pokud taková činnost nebo, v případě písm. f), celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti je přípravného nebo pomocného charakteru.[14]

V textaci komentáře k Modelové smlouvě OECD došlo v posledních letech ke změnám diskutovaným v rámci BEPS Akce 7.[15]

8 OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. ISBN 978-92-64-28794-5. Dostupné z: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en (dále jen „Modelová smlouva OECD").

9 V této souvislosti je vhodné zmínit, že existuje také modelová smlouva OSN (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries,* dostupné z https://financing.desa.un.org/un-model-convention), kterou ČR také využívá. Definice stálé provozovny dle modelové smlouvy OSN se v mnohém s Modelovou smlouvou OECD shoduje, např. v základní definici stálé provozovny, výčtu typických stálých provozoven nebo zavedením pravidla proti fragmentaci. Ve vztahu k výjimkám ze stálé provozovny oba modely vyjmenovávají činnosti, které stálou provozovnu nezakládají, pokud mají pouze přípravný nebo pomocný charakter. Modelová smlouva OECD pak za výjimku považuje využití zařízení a udržování zásob zboží za účelem skladování, vystavení nebo *dodání* zboží. Modelová smlouva OSN slovo *dodání* vynechává, a výjimku tak vztahuje pouze na skladování a vystavení zboží. Udržování zařízení či zásob čistě za účelem *dodávání* zboží podle modelové smlouvy OSN není z definice stálé provozovny vyjmuto.

10 Tamtéž.

11 Pokyn GFŘ, bod 1.5, s. 6.

12 V této souvislosti je vhodné upozornit, že je vždy nutné posuzovat definici výjimek ze stálé provozovny dle konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jelikož jednotlivé státy si definici výjimek při jejím vyjednávání mohou specificky upravit. Příkladem může být např. smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Českou republikou a Belgickým královstvím, kde je z čl. 5 odst. 4 písm. a) a b) vypuštěno „dodání zboží" (Sdělení č. 95/2000 Sb. m. s.).

13 Komentář k Modelové smlouvě OECD, čl. 5 odst. 4, bod 58.

14 Modelová smlouva OECD, čl. 5 odst. 4.

15 OECD (2015): Předcházení umělému vyhýbání se vzniku stálé provozovny, Akce 7 – Závěrečná zpráva za rok 2015, Projekt OECD/G20 Eroze daňových základů a přesouvání zisků (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) (dále jen „BEPS Akce 7").

V době, kdy byly výjimky do Modelové smlouvy OECD zavedeny, pokud podnik vykonával v trvalém místě výhradně činnosti dle písm. a) až d), bylo možné výjimku ze vzniku stálé provozovny uplatnit. Závěrečná zpráva BEPS Akce 7 však uvádí, že vzhledem k dramatickým změnám ve způsobu podnikání (např. v rámci digitální ekonomiky) dnes tyto činnosti mohou představovat hlavní, klíčové činnosti podniku. Aby bylo zajištěno, že zisky z klíčových činností prováděných v dané zemi tam mohly být zdaněny, BEPS Akce 7 mění čl. 5 odst. 4 tak, že k uplatnění výjimky ze vzniku stálé provozovny musí každá z vyjmenovaných činností splňovat přípravný nebo pomocný charakter k hlavní činnosti podniku. Tímto způsobem je znění čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD, resp. smluv o zamezení dvojímu zdanění, které má ČR uzavřeny, interpretováno dlouhodobě, jak potvrzují závěry Koordinačního výboru č. 266/18.03.09 – Výjimky z definice stálé provozovny (čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD) ze dne 26. 6. 2009 (dále jen „KOOV č. 266/18.03.09“), následně potvrzené Pokynem GFŘ.

BEPS Akce 7 úpravou čl. 5 Modelové smlouvy OECD také reaguje na skutečnost, že nadnárodní podniky občas uměle rozdělují své činnosti na více míst a/nebo mezi více subjektů tak, aby splnily výjimky pro vznik stálé provozovny. Základní logikou tzv. anti-fragmentačního pravidla je, že by nemělo být pro zahraniční podnik možné rozdělit jednotlivé činnosti nebo kontrakty tak, aby u každé(ho) mohl tvrdit, že jde pouze o přípravnou nebo pomocnou činnost a stálá provozovna mu v dané zemi nevzniká.

4. Kritéria pro posuzování výjimek ze vzniku stálé provozovny

Při uplatnění výjimek ze vzniku stálé provozovny je tedy potřeba posoudit, zda se při výkonu výše vyjmenovaných činností **jedná nebo nejedná o součást hlavní činnosti podniku**. Pokud se tedy jedná o činnosti, které jsou součástí hlavní činnosti podniku, není možné aplikovat výjimku a stálá provozovna může vzniknout. Naopak pokud výše uvedené činnosti (samostatně nebo i jejich kombinace) nejsou součástí hlavní činnosti podniku, stálá provozovna obvykle nevznikne.[16]

V první řadě je tak klíčové určit, **co je hlavní činností podniku**. Pokyn GFŘ v tomto směru uvádí, že se hlavní činnost podniku posuzuje dle předmětu podnikání, jaké činnosti jsou či nejsou jejich nedílnou součástí. [17] V ČR podnikatelé předmět podnikání zapisují do živnostenského rejstříku, do obchodního rejstříku, nebo (pro specifická povolání) do speciálních registrů profesních komor. Je však namístě si položit otázku, nakolik jsou tyto formální zápisy vypovídající. V praxi si totiž podnikatelé do rejstříků často zapisují podstatně širší portfolio činností, než jaké reálně provozují, a to především proto, že počítají s tím, že se jejich podnikání může postupně rozrůstat a měnit v reakci na aktuální poptávku a vývoj trhu. Dále také není vždy zcela zřejmé, jaké všechny činnosti pod jednotlivé kategorie zapsaných předmětů podnikání spadají. V tomto směru by se dala podpůrně použít klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE) evidovaná v Registru ekonomických subjektů (RES). Existuje však také celá řada činností, které v rejstřících zapsané být nemusí, přesto jsou s výkonem hlavní činnosti úzce spjaty. Už určení rámce hlavní činnosti podniku tak často naráží na celou řadu úskalí.

Dalším krokem pro determinaci možnosti využití výjimek ze vzniku stálé provozovny je testování činností, které daný podnik vykonává v daném státě, a určení, zda mají přípravný či pomocný charakter. Komentář k Modelové smlouvě OECD v tomto směru kritéria pro posuzování dále rozvádí. Pomocný či přípravný charakter se posuzuje podle toho, zda společnost danou činnost provozuje za účelem provozu své podnikatelské činnosti (tj. pro dodání/poskytnutí třetím osobám) nebo ji **provozuje sama pro sebe**. Např. pokud podnik udržuje stálé místo za účelem propagace vlastních produktů nebo služeb, je možné uvažovat o výjimce ze stálé provozovny. Naopak v případě udržování obdobného místa (např. kanceláře) za účelem propagace produktů nebo služeb pro třetí osoby (zákazníky), výjimku není možné použít.[18]

Pro posouzení přípravného a pomocného charakteru ale **není rozhodující doba trvání** těchto činností. Přípravná či pomocná činnost může trvat pouze krátký omezený časový úsek, ale může být i dlouhodobá. Příkladem může být stavební podnik ze státu R, který školí své zaměstnance ve státě S před jejich vysláním na různá pracoviště ve státě R. Školení zaměstnanců, které probíhá ve státě S, představuje pro stavební podnik pouze přípravnou činnost.[19] Naopak však školení zaměstnanců ve státě S, které by podnik ze státu R poskytoval třetím stranám (tedy např. proškolení zaměstnanců podniku ze státu S) by stálou provozovnu již zakládalo.[20]

Jako další kritérium může být zmíněn **způsob využití výsledků vykonávané činnosti**. Příkladem je mj. fungování redakce novin, která poskytuje svým zahraničním korespondentům kanceláře v různých zemích. Takové kanceláře v těchto státech nezakládají stálou provozovnu za předpokladu, že zahraniční korespondenti v zahraničí pouze shromažďují informace.[21] Pokud jsou v nějakém státě však informace dále využívány, ve smyslu zpracování těchto informací a dalších redakčních prací, kancelář už bude mít za důsledek vznik stálé provozovny.[22]

16 Pokyn GFŘ, bod 1.8, s. 8.

17 Tamtéž.

18 Komentář k Modelové smlouvě OECD, bod 61 k čl. 5 odst. 4.

19 Komentář k Modelové smlouvě OECD, bod 60 k čl. 5 odst. 4.

20 KOOV 266/18.03.09.

21 Komentář k Modelové smlouvě OECD, bod 69 k čl. 5 odst. 4.

22 LANG, M. *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*. Praha: Linde, 2021, s. 64.

Jak vyplývá z výše uvedených příkladů obsažených v komentáři k Modelové smlouvě OECD, hranice mezi přípravnými či pomocnými činnostmi a hlavní činností podniku není vždy zcela jednoznačná. Tento závěr reflektuje i praxe, která se s touto problematikou musí v konkrétních případech vypořádávat.

5. Příklady

Typickými činnostmi, u kterých je v praxi často řešena (ne)možnost uplatnění výjimky ze vzniku stálé provozovny, jsou různé typy IT činností. Pro ilustraci lze uvést příklad společnosti ze státu R, jejíž hlavní podnikatelská činnost spočítá v nákupu a prodeji zboží prostřednictvím sítě kamenných prodejen ve státě R. K efektivnímu zajištění své činnosti využívá komplexní vnitřní IT systém, který integruje evidenci pořizovacích a prodejních nákladů, skladové hospodářství a je přímo propojen s pokladními systémy jednotlivých poboček. Vzhledem k potřebě kontinuálního programování, aktualizace a technické podpory tohoto IT systému se společnost rozhodne zřídit dedikovaný tým ve státě P. V tomto státě si pronajme kancelář, zaměstná lokální IT speciality a poskytne jim odpovídající technické vybavení. Žádnou jinou činnost společnost na území státu P nevykonává.

Při analýze těchto skutečností je zřejmé, že společnost ve státě P naplňuje základní definiční znaky stálé provozovny ve smyslu čl. 5 odst. 1 Modelové smlouvy OECD, neboť disponuje stálým místem k výkonu činnosti, jehož prostřednictvím je podnikatelská aktivita vykonávána. Lze však uplatnit výjimku dle čl. 5 odst. 4 písm. e) Modelové smlouvy OECD? Jinými slovy, lze považovat činnost obhospodařování IT systému za pouze pomocnou či podpůrnou pro hlavní činnost podniku, kterou podnik vykonává pouze sám pro sebe?

V tomto základním nastavení mají členové IT týmu na starosti výhradně interní procesy společnosti. Ačkoliv je IT systém klíčový pro plynulý chod podniku (jeho případná nefunkčnost by fakticky paralyzovala nebo alespoň kriticky omezila činnost společnosti), IT řešení není předmětem další komercializace (není licencován ani prodáván třetím stranám) a zaměstnanci nevstupují do žádného kontaktu s koncovými zákazníky. Činnost IT týmu tak představuje interní servisní funkci, která pouze usnadňuje činnost podniku. V souladu s komentářem k Modelové smlouvě OECD lze tedy předpokládat, že jsou naplněny podmínky pro uplatnění výjimky a stálá provozovna pro účely daně z příjmů ve státě P vzniknout nemusí.

Při následující úpravě základních parametrů modelového příkladu by se už závěr stal podstatně méně jednoznačným. Pokud by např. dotčená společnost transformovala svůj obchodní model a namísto provozování kamenných poboček by realizovala prodej přístrojů výhradně prostřednictvím e-shopu, který by byl propojen s daným IT systémem. IT tým by ve státě P převzal kompletní správu, optimalizaci a zajištění chodu této webové platformy, přes kterou jsou generovány veškeré objednávky a transakce se zákazníky (dodání zboží by však stále probíhalo mimo stát P). V takovém případě by se již činnost IT specialistů nedala automaticky považovat za pouhou vnitřní administrativní podporu hlavní činnosti. Správa prodejního portálu je přímo propojena s realizací hlavní podnikatelské činnosti a webové rozhraní představuje primární prodejní kanál a generátor zisku společnosti. Přestává být v takovém případě uplatnění výjimky podle čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD obhajitelné, přestože byla kamenná prodejna (kde byl samotný prodej napojen na vnitřní IT systém) pouze nahrazena e-shopem?

Zatímco česká judikatura nemá pro takovou situaci prozatím specifický příklad, materiálně příbuznými situacemi se zabývaly soudy v Polsku. V jednom z nedávných případů dospěla polská finanční správa, podpořená Vojvodským správním soudem v Gliwicích, k závěru, že činnost irské IT společnosti na polském území podmínky pro uplatnění výjimky nesplňuje.[23] Irská společnost v Polsku zaměstnávala dva pracovníky na dobu neurčitou, kteří pro ni zajišťovali podporu v oblasti vývoje herních technologií. Společnost v Polsku sice nevlastnila ani nepronajímala žádné prostory, avšak zaměstnancům poskytovala počítače a další IT vybavení. Přestože tito zaměstnanci nevykonávali žádnou obchodní činnost a nedisponovali oprávněním uzavírat smlouvy či jakkoliv rozhodovat jménem společnosti, polské orgány vznik stálé provozovny dovodily a soud jejich posouzení podpořil. Rozsah jejich aktivit podle nich postrádal pouhý přípravný či pomocný charakter,[24] stálost místa k výkonu činnosti pak spatřovaly v samotném faktu, že zaměstnanci mohli pracovat v režimu home office odkudkoliv z Polska.

Při velmi obdobných skutkových okolnostech však paradoxně polská finanční správa, podpořená stejným soudem, dospěla k opačnému závěru.[25] V tomto případě maďarská společnost zaměstnávala v Polsku manažera prodeje, jehož úkolem bylo vyhledávání nových klientů, průzkum trhu a udržování kontaktu. Ani zde zahraniční společnost v Polsku nedisponovala vlastními nebo pronajatými prostory a zaměstnanec pracoval v režimu home office. Soud v tomto případě však odmítl vznik stálé provozovny s odůvodněním, že zaměstnanec neměl pravomoc uzavírat jménem společnosti smlouvy, a tak nemohl v Polsku realizovat podnikatelskou činnost, která by maďarské společnosti zakládala v Polsku daňovou přítomnost.[26]

23 GODNIAK, S. *Foreign establishment (PE) in Poland through laptops and remote work?* Crido Blog, 1. 9. 2023. Dostupné z: https://crido.pl/blog-taxes/zaklad-zagraniczny-pe-w-polsce-przez-laptopy-i-prace-zdalna/ citující rozsudek Vojvodského správního soudu v Gliwicích ze dne 6. 12. 2022, čj. I SA/Gl 674/22.

24 Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Polskem a Irskem (dostupná z https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/documents/double-taxation-treaties/p/poland.pdf) obsahuje ustanovení o výjimce z titulu činností pomocného či podpůrného charakteru v aktuálním znění dle Modelové smlouvy OECD.

25 Tamtéž, citující rozsudek Vojvodského správního soudu v Gliwicích ze dne 11. 2. 2022, čj. I SA/Gl 1609/21.

Český Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) o výjimkách z titulu stálé provozovny nerozhoduje často. Jedním z takových rozhodnutí byl rozsudek NSS[27] týkající se registrace k dani z příjmů právnických osob *ex officio* zřizovatele odštěpného závodu v ČR. Správce daně dospěl k závěru, že britské společnosti vznikla na území ČR stálá provozovna, jelikož si v ČR zřídila odštěpný závod, jeho prostřednictvím vystavila faktury za dodání zboží tuzemským obchodním společnostem a tyto faktury byly uhrazeny ve prospěch českého bankovního účtu odštěpného závodu. Společnost si také v ČR pronajala prostory, vykázala v přiznání k DPH dodání zboží a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a požádala si v ČR o registraci k EET. Britská společnost naopak namítala, že na území ČR nevykonává ekonomickou činnost a pronajaté nebytové prostory využívá čistě pro účely uskladnění, vystavení a dodání zboží, jež jí patří.[28] Na území ČR společnost dále neměla žádné zaměstnance ani jiné materiální vybavení mimo pronajaté prostory. NSS dal v daném případě za pravdu britské společnosti a rozhodnutí o registraci z moci úřední zrušil. I přes procesní povahu tohoto sporu NSS jasně deklaroval, že posuzování vzniku stálé provozovny a uplatnění případných výjimek nelze dovozovat formálně, ale je vždy nutné zkoumat faktický skutkový stav a konkrétní charakter činnosti realizovaný v tuzemsku.

Obdobně postupoval i indický nejvyšší soud, když rozhodoval o vzniku stálé provozovny v případě zřízení projektové kanceláře korejské společnosti Samsung Heavy Industries.[29] Tato společnost v Indii uzavřela smlouvu v rámci projektu výstavby pobřežní plošiny, přičemž předmět zakázky zahrnoval průzkumy, projektování, inženýrské práce, výstavbu, instalaci a úpravy stávajících zařízení. Korejská společnost si pro účely této zakázky v Bombaji zřídila projektovou kancelář. Na tomto základě indická finanční správa došla k závěru, že vzniká stálá provozovna.[30] Projektová kancelář však fungovala výhradně za účelem koordinace a doručování dokumentů v souvislosti s touto výstavbou. Předběžné inženýrské, průzkumné a stavební činnosti probíhaly v první fázi mimo Indii a hotové plošiny byly na místo projektu přesunuty až k finální instalaci. Na základě těchto skutkových okolností shledal Indický nejvyšší soud, že klíčovým parametrem pro vznik stálé provozovny je realizace hlavní podnikatelské činnosti daňového subjektu. Soud potvrdil možnost uplatnění výjimky z titulu přípravné a pomocné činnosti, jelikož dotčená kancelář prokazatelně sloužila pouze k předávání dokumentů a informací, a její zaměstnanci navíc nebyli kvalifikováni k výkonu hlavní činnosti podniku. Pouhá existence trvalého místa k výkonu činnosti bez faktické realizace hlavní ekonomické aktivity tak ke vzniku stálé provozovny nepostačuje, resp. naplňuje podmínky pro uplatnění dotčené výjimky.[31]

Analýza tuzemské i zahraniční judikatury jasně ukazuje, že posouzení vzniku stálé provozovny a možností využití výjimek z jejího vzniku nelze opírat o paušální či čistě formální kritéria. Interpretace finančních správ ani rozhodovací soudní praxe v jednotlivých státech není homogenní. Snad jediným společným jmenovatelem je posuzování vzniku stálé provozovny dle materiálního skutkového stavu a skutečnost, že finální rozhodnutí je z velké míry určováno schopností dotčených subjektů unést své důkazní břemeno.

6. Důsledky výjimky ze vzniku stálé provozovny

Před samotným závěrem je pro úplnost vhodné zmínit konsekvence situace, kdy daňovému nerezidentovi stálá provozovna nevznikne (např. právě z titulu výkonu výhradně přípravných a pomocných činností). V takovém případě totiž poplatník není povinen se v ČR registrovat k dani z příjmů právnických osob, a to i přes případnou existenci trvalého místa nebo zařízení k výkonu činnosti.[32]

Tento závěr však nelze automaticky extenzivně aplikovat na veškeré daňové povinnosti poplatníka z dané činnosti v ČR. I přesto, že nevzniká stálá provozovna pro účely daně z příjmů, může zahraničnímu poplatníkovi vzniknout např. povinnost registrovat se jako plátce daně ze závislé činnosti. Pokud zahraniční zaměstnavatel zaměstnává v ČR pracovníky po dobu přesahující 183 dnů, stává se plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti se všemi procesními důsledky – zejména povinností srážet daň a odvádět povinné pojistné za zaměstnance. Vlastní podmínky pro povinnost registrace (a povinnost odvést daň) má i DPH. Tzv. zahraniční oso-

26 Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Polskem a Maďarskem (dostupná z https://ngmszakmaiteruletek.kormany.hu/download/5/e5/f2000/Poland_synthesised%20text.pdf) obsahuje ustanovení o výjimce z titulu činností pomocného či podpůrného charakteru v aktuálním znění dle Modelové smlouvy OECD.

27 7 Afs 173/2020-27 ze dne 7. 1. 2021.

28 Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Českou republikou a Velkou Británií (dostupná z https://mf.gov.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/prehled-platnych-smluv) neobsahuje ustanovení o výjimce z titulu činností pomocného či podpůrného charakteru v aktuálním znění dle Modelové smlouvy OECD; obsahuje výčet vyňatých činností, jako je trvalé místo k uskladnění, vystavení nebo dodání/nákupu zboží, a *trvalé zařízení pro podnikání, které se udržuje pro podnik za účelem reklamy, poskytování informací, vědeckých rešerší nebo podobných činností, které mají přípravný nebo pomocný charakter.*

29 DIT v. Samsung Heavy Industries Co Ltd. (Civil Appeal No. 12183 of 2016).

30 Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená mezi Indií a Koreou (dostupná z https://www.mea.gov.in/TreatyDetail.htm?2059) se ve vztahu k definici výjimek z titulu činností pomocného či podpůrného charakteru obsahově materiálně neliší od znění dle Modelové smlouvy OECD.

31 SHAH, H. *Supreme Court rules activities of project office do not create PE under Korea treaty*. Deloitte Tax@Hand, 2020, dostupné z: https://www.taxathand.com/article/15179/India/2020/Supreme-Court-rules-activities-of-project-office-do-not-create-PE-under-Korea-treaty.

32 Pokyn GFŘ, bod 4.3.2.

bě povinné k dani může vzniknout povinnost registrovat se k DPH v ČR např. v případě skladování zboží v ČR a jeho následného prodeje, i když v takovém případě může, při splnění ostatních podmínek, pro účely daně z příjmů aplikovat výjimku ze stálé provozovny pro skladovací činnost. V praxi se tak daňové subjekty často mylně domnívají, že úspěšná obhajoba přípravného či pomocného charakteru činnosti je zbavuje veškerých administrativních povinností v zemi, což představuje významné a často opomíjené daňové riziko.

7. Závěr

Vyhodnocení podmínek pro uplatnění výjimek ze vzniku stálé provozovny (stejně jako posouzení vzniku stálé provozovny jako takové) představuje komplexní proces. Modelová smlouva OECD a její komentář poskytují relativně ucelený koncepční rámec, podle kterého by se v těchto situacích mělo postupovat. V praxi je nicméně vždy potřeba vycházet z textu konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, jelikož jednotlivé státy si textaci výjimek mohou při vyjednávání specificky upravit.

Při aplikaci samotné smlouvy je pak hlavním východiskem vždy detailní analýza konkrétního skutkového stavu, na jehož základě je nutné určit hlavní činnost podniku, jaké činnosti jsou provozovány v trvalém místě k výkonu činnosti v zahraničí a zda se kvalifikují pod některou z kategorií v čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD, resp. daného článku konkrétní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Následně se testuje jejich vzájemný vztah. V případě, že se jedná o činnosti přípravného či pomocného charakteru, stálá provozovna nevzniká. Pokud se však jedná o činnosti, které jsou nedílnou součástí hlavní činnosti podniku, výjimku ze vzniku stálé provozovny uplatnit nelze a související příjmy podléhají v zahraničí zdanění dle lokálních zahraničních předpisů. Rozbor příkladů uvedených v komentáři k Modelové smlouvě OECD či odborné literatuře, stejně jako analýza tuzemské a zahraniční judikatury, však jasně demonstrují, že aplikační praxe není zdaleka tak přímočará a přináší s sebou celou řadu interpretačních úskalí.

inzerce

econet

Více zdrojů, více možností

Spolehlivá cesta k uplatnění daňového odpočtu na výzkum a vývoj

Nabízíme odbornou součinnost při uplatnění daňových odpočtů na výzkumně-vývojové projekty dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Spolupráce s námi Vám přinese:

- odborné posouzení VaV aktivit společnosti
- podporu při zpracování potřebné dokumentace
- metodickou podporu v průběhu celého procesu
- kvalitu podloženou 20 lety zkušeností a pojištěním profesní odpovědnosti

Naším společným cílem je správné uplatnění nároku na podporu VaV pro Vašeho klienta.

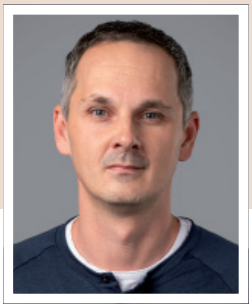
Domluvte si s námi nezávaznou schůzku.

www.odpocty.cz, info@econetof.cz

ECONET OPENFUNDING s.r.o.

zpět na obsah

Koncept skutečného vlastníka příjmu jako alokační pravidlo: Reflexe aktuální české, italské a kanadské judikatury



Lukáš Kruchňa,
daňový poradce č. 5777

1. Úvod a krátké technické ohlédnutí za konceptem skutečného vlastníka

České správní soudnictví v posledních několika letech na „podvozku" kauzy zdanění přeshraničních toků licenčních poplatků týkající se společnosti YOLT Services s. r. o. („YOLT") vyprodukovalo celou řadu[1] rozhodnutí v oblasti aplikace konceptu skutečného vlastníka příjmu (*beneficial owner*) v kontextu aplikace, resp. (ne)přiznání výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojího zdanění („SZDZ") a z lokální implementace směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků („Směrnice").[2]

Koncept skutečného vlastnictví příjmu je přítomen v daňovém právu již velmi dlouho, nicméně z hlediska každodenní praxe, soudních sporů poplatníků a daňové správy byl tento koncept až do nedávna spíše okrajovým tématem. V posledních letech se však koncept skutečného vlastnictví příjmu jako nástroj pro korektní aplikaci SZDZ a evropských směrnic dostává stále více do popředí a daňoví poplatníci by tento aspekt neměli podceňovat.

Komentář k Modelové smlouvě OECD,[3] který slouží jako výkladová pomůcka pro aplikaci SZDZ vycházejících z tohoto modelu, v části věnované zdanění pasivních příjmů vymezuje pojem skutečný vlastník příjmu funkčně, nikoli prostřednictvím výslovné definice. Za skutečného vlastníka je považována osoba, která je oprávněna příjem užívat a požívat z něj užitky, přičemž toto oprávnění není omezeno smluvní ani jinou právní povinností převést příjem na jinou osobu; osoby jednající jako zástupci, pověření držitelé nebo prostředníci za skutečné vlastníky považováni nejsou.

V českém zákoně o daních z příjmů[4] („ZDP") je skutečný vlastník příjmu v kontextu právnických osob v § 19 odst. 6 ZDP ukotven jako osoba, která platbu přijímá ve svůj vlastní prospěch, a nikoli jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec jiné osoby. Tato definice je však ve srovnání s pojetím v rámci Komentáře k Modelové smlouvě OECD formálně užší a tolik neakcentuje ekonomickou dispozici s příjmem. Česká formulace vychází ze Směrnice, kde se skutečnému vlastníkovi věnuje čl. 1 odst. 4. Výklad pojmu skutečný vlastník příjmu pro účely Směrnice „precizoval" Soudní dvůr Evropské unie („SDEU") v roce 2019, kde v rozsudku ve spojených věcech *N Luxembourg 1*[5] vyslovil, že za skutečné vlastníky jsou považovány entity, které mají z daného příjmu skutečný hospodářský prospěch, a tudíž jsou oprávněny svobodně určit, jak bude tento příjem využit. Při formulování tohoto výkladu vycházel z pojetí formulovaném v Komentáři k Modelové smlouvě OECD.

V kontextu výkladu SZDZ zmíněný Komentář k Modelové smlouvě OECD[6] dále adresuje situace, kdy je žádoucí přiznat výhody ze SZDZ i osobě, která je skutečným vlastníkem příjmu, avšak nikoli jeho přímým příjemcem, a předesílá: *„Při splnění dalších podmínek stanovených v tomto článku je omezení daňové povinnosti ve stá-*

1 Rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48, který se týkal zdaňovacího období roku 2010, dále rozsudek KS v Brně ze dne 18. 4. 2023, čj. 29 Af 62/2018–214, který se týkal zdaňovacího období roku 2011, rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 65/2023-68, ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2012 a 2013, dále rozsudky MěS v Praze ze dne 4. 2. 2025, čj. 11 Af 39/2020-142 a 11 Af 38/2020-141, a rozsudky NSS ze dne 25. 6. 2025, čj. 10 Afs 47/2025-49, a ze dne 5. 12. 2025, čj. 10 Afs 48/2025-60, které se týkaly zdaňovacího období roku 2015.

2 Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

3 Např. bod 4.3 komentáře k čl. 12 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017).

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

5 Rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2019, spojené věci *N Luxembourg 1* (C-115/16), *X Denmark* (C-118/16), *C Danmark I* (C-119/16), *Z Denmark* (C-299/16) *v. Skatteministeriet*.

6 Bod 4.6 komentáře k čl. 12 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017).

tě zdroje aplikovatelné, pokud zprostředkovatel, jako je agent nebo zmocněnec, stojí mezi skutečným příjemcem a osobou vyplácející daný příjem v těch případech, kdy je skutečný vlastník rezidentem druhého smluvního státu." V českých podmínkách bylo k této problematice již v roce 2001 publikováno metodické stanovisko[7] Ministerstva financí, které zní ve velmi podobném duchu jako výše citovaný text.

Obdobnou aplikaci ve vztahu ke Směrnici připustil i SDEU,[8] když se vyslovil, že *„je třeba upřesnit, že okolnost, kdy společnost, které jsou vypláceny úroky v členském státě, není jejich ‚skutečným vlastníkem', sama o sobě nutně neznamená, že se nepoužije osvobození stanovené v čl. 1 odst. 1 Směrnice. Lze si totiž představit, že takové úroky budou osvobozeny ve státě zdroje, pokud společnost, která je obdrží, převede tuto částku úroků skutečnému vlastníkovi, jenž je usazen v Unii a splňuje veškeré podmínky pro toto osvobození."*

Domnívám se, že výklad a aplikace konceptu skutečného vlastníka příjmu se, jak uvidíme dále na několika rozebíraných rozsudcích, začínají stáčet k pojetí alokačního pravidla určujícího, které osobě je možné a žádoucí přiznat výhody plynoucí ze SZDZ, resp. Směrnice. Jeho aplikace tak nemusí být systematicky podmíněna prokázáním zneužití práva, ačkoli je s ním v aplikační praxi, a zejména v judikatuře SDEU, úzce propojen. Toto propojení vyplývá ze skutkového stavu kauz, v nichž SDEU doposud rozhodoval, a nevylučuje aplikaci konceptu v situacích, kde prvek zneužití absentuje. Konceptuální oddělení skutečného vlastnictví od zneužití práva je patrné z aktualizace Komentáře k Modelové smlouvě OECD[9] a ze zavedení samostatného nástroje proti zneužívání SZDZ: testu hlavního účelu (*Principal Purpose Test*, PPT) do čl. 29 Modelové smlouvy OECD. K implementaci tohoto nového článku do již uzavřených SZDZ dochází prostřednictvím Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k zamezení eroze základu daně a přesouvání zisku v souvislosti s daňovými smlouvami (MLI).[10]

Směšování konceptu skutečného vlastníka se zneužitím práva může historicky pramenit z paralelních diskusí vedených na úrovni OECD v 70. a 80. letech minulého století, jejichž výstupem byla zpráva Výboru pro fiskální záležitosti „Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies" z roku 1986.[11] Ta navrhovala mj. tzv. koncept prohlédnutí (*look-through approach*), pracující s myšlenkou prolomení korporátního závoje pro daňové účely; tento přístup je dnes do značné míry absorbován obecnějším testem hlavního účelu/PPT.

Z aktuálního Komentáře k Modelové smlouvě OECD i judikatury SDEU lze spíše dovozovat, že výhody ze SZDZ či Směrnice nelze přiznat, pokud příjemce platby není skutečným vlastníkem příjmu, **nebo** pokud jsou tyto výhody uplatňovány způsobem představujícím zneužití práva, a to bez ohledu na to, zda podmínka skutečného vlastnictví je splněna. Oba důvody pro odepření výhod jsou na sobě nezávislé. V případě, kdy přímý příjemce není skutečným vlastníkem příjmu, nevzniká automaticky povinnost zdanit příjem sazbou dle vnitrostátního práva. Důkazní břemeno ohledně splnění podmínky skutečného vlastnictví nese primárně daňový subjekt; daňovému orgánu postačí toto postavení zpochybnit, aniž by byl povinen sám prokazovat, kdo skutečným vlastníkem je. Prokáže-li však daňový subjekt, že skutečným vlastníkem příjmu je rezident jiného státu, s nímž stát zdroje uzavřel SZDZ, mělo by být posouzeno, zda tomuto skutečnému vlastníkovi smluvní výhody náleží, za předpokladu, že daná struktura nepředstavuje zneužití práva.

S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že při rozhodování sporů týkajících se skutečného vlastnictví jsou na správní soudy kladeny vysoké nároky při výkladu a aplikaci tohoto konceptu. Jak uvidíme dále, české soudy s tímto konceptem zatím nepracují konzistentně ani zcela předvídatelně, a to zejména tehdy, přesahuje-li spor rámec otázek důkazního břemene a správnosti procesních postupů.

---

7 Sdělení Ministerstva financí ze dne 29. 1. 2001, čj. 251/122867/2000, k problematice pojmů „místo vedení" a „skutečný vlastník příjmu".

8 Bod 94 rozsudku SDEU ze dne 26. 2. 2019, spojené věci *N Luxembourg 1* (C-115/16), *X Denmark* (C-118/16), *C Danmark I* (C-119/16), *Z Denmark* (C-299/16) *v. Skatteministeriet*.

9 Aktualizace komentáře k Modelové smlouvě OECD zavedla do komentářů ke všem třem článkům upravujícím pasivní příjmy totožnou zásadu: i v případě, kdy je příjemce platby skutečným vlastníkem příjmu, nelze výhody ze SZDZ automaticky přiznat, jsou-li uplatňovány způsobem představujícím zneužití smlouvy – pro dividendové příjmy: bod 12.5 komentáře k čl. 10; pro úroky: bod 10.3 komentáře k čl. 11; pro licenční poplatky: bod 4.4 komentáře k čl. 12 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017). Příslušná ustanovení jsou textově totožná: *„the fact that the recipient… is considered to be the beneficial owner… does not mean, however, that the [limitation of tax / provisions of paragraph 1] must automatically be [granted / applied]. [This limitation / The benefit of these provisions] should not be granted in cases of abuse."* Komentář dále výslovně vymezuje meze pojmu skutečný vlastník příjmu: *„the concept of ‚beneficial owner' deals with some forms of tax avoidance (i.e. those involving the interposition of a recipient who is obliged to pass on the [interest / royalties / dividend] to someone else); it does not deal with other cases of abuses, such as certain forms of treaty-shopping… and must not, therefore, be considered as restricting in any way the application of other approaches to addressing such cases."* Toto pravidlo, zavedené shodně pro všechny tři druhy pasivních příjmů, by bylo logicky nadbytečné, pokud by samotný test skutečného vlastnictví vyžadoval prokázání zneužití. Citované odstavce tak podporují pojetí dvoustupňové analýzy: (i) je příjemce skutečným vlastníkem příjmu? – a pokud ano, (ii) jsou výhody ze SZDZ přesto vyloučeny z důvodu zneužití? Oba testy jsou svou povahou nezávislé a mohou vést k odlišným výsledkům.

10 Test hlavního účelu (*Principal Purpose Test*, PPT) byl v rámci projektu BEPS (konkrétně Akce 6) začleněn do čl. 29 Modelové smlouvy OECD jako samostatný nástroj proti zneužívání výhod plynoucích ze smluv o zamezení dvojímu zdanění. Do aplikační praxe a do sítě tisíců stávajících dvoustranných smluv je tento test plošně zaváděn prostřednictvím Mnohostranné úmluvy o implementaci opatření k zamezení eroze základu daně a přesouvání zisku v souvislosti s daňovými smlouvami (Multilateral Instrument, MLI), která umožňuje modifikovat stávající bilaterální SZDZ bez nutnosti jejich zdlouhavého individuálního přejednávání. Pokud oba smluvní státy označí konkrétní SZDZ za „zahrnutou daňovou smlouvu" (Covered Tax Agreement), MLI do ní včlení PPT jakožto minimální standard ochrany proti zneužití smlouvy. Souběžná existence PPT a konceptu skutečného vlastníka v téže modelové smlouvě pak potvrzuje jejich konceptuální oddělenost – jedná se o dva samostatné nástroje sloužící rozdílným účelům.

11 OECD Report on Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies ze dne 27. 11. 1986.

Jak uvádím dále, české správní soudnictví tak daňovým poplatníkům vysílá nejednoznačné signály v důsledku značné ambivalence v odůvodnění některých rozsudků. Zahraniční soudní praxe se v tomto ohledu může, minimálně na dvou dále prezentovaných rozhodnutích, jevit jako vyspělejší. Než přistoupíme k zahraničním „inspiracím", nejprve se ohlédneme za kauzou YOLT.

2. Česká rozhodovací praxe optikou kauzy YOLT

2.1. Okolnosti případu

Pro pochopení podstaty kauzy si stručně připomeňme její skutkový stav, resp. obchodní model společnosti YOLT. Ta působila v České republice jako poskytovatel televizního obsahu koncovým zákazníkům prostřednictvím kódovaného satelitního signálu. Za tímto účelem nakupovala vysílací práva od zahraničních spojených osob – distributorů z Maďarska, Rumunska a Slovenska („distributoři"). Úhrady za tato práva představovaly z pohledu ZDP příjmy z licenčních poplatků ze zdroje na území ČR,[12] podléhající srážkové dani ve výši 15 %.[13]

YOLT v pozici plátce (srážkové) daně uplatňoval výhodnější daňový režim plynoucí ze SZDZ, případně osvobození na základě Směrnice, kdy pro tento postup shromáždil s odkazem na doporučení v pokynu D-286[14] Ministerstva financí ČR potvrzení o daňové rezidenci distributorů a jejich čestná prohlášení o skutečném vlastnictví příjmů.

Formální dokumentaci pro výhodnější režim však v rámci daňové kontroly začal sporovat finanční úřad, který na základě analýzy transakčního řetězce a informací získaných skrze mezinárodní dožádání identifikoval, že distributoři redistribuovali vysílací práva nakoupená od výrobců televizního obsahu („výrobci") za tutéž cenu, za niž je sami pořídili, přičemž tato cena se odvíjela od počtu předplatitelů YOLTu v ČR. Finanční úřad přišel s argumentací, že distributoři byli fakticky v tomto řetězci transakcí povinni platby přijaté od YOLTu dále „předávat" výrobcům, celý vztah pro ně nepředstavoval relevantní ekonomický přínos, kdy s tímto příjmem nemohli volně disponovat. Finanční úřad uzavřel, že distributoři nebyli v postavení skutečného vlastníka příjmu, a proto jim odepřel výhody ze SZDZ uzavřených s jejich státy daňové rezidence, resp. ze Směrnice.

Pro tuto kauzu je nutné zdůraznit, že předmětem sporu nebyla ekonomická racionalita struktury ani její případná účelovost z hlediska daňové optimalizace. Spor se soustředil výhradně na otázku, resp. identifikaci, skutečného vlastníka příjmů a s tím spojené důkazní břemeno na straně YOLTu.

2.2. První fáze sporu: důkazní břemeno a procesní pochybení odvolacího orgánu

V počáteční fázi sporu ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010, který nakonec skončil u Nejvyššího správního soudu („NSS"),[15] se YOLT snažila obhájit, že skutečnými vlastníky jsou skutečně distributoři. Vzhledem ke zjištěnému skutkovému stavu[16] ale není překvapivé, že tato strategie neuspěla. Finanční úřad i odvolací orgán totiž podle NSS předložily přesvědčivé argumenty složené ve velké míře z informací získaných z mezinárodního dožádání od zahraničních finančních správ, že distributoři skutečnými vlastníky nejsou. Finanční úřad však zároveň ve zprávě z daňové kontroly uvedl (jak uvidíme dále, poněkud unáhleně), že skutečnými vlastníky příjmů jsou výrobci.

YOLT se tohoto závěru finančního úřadu chopila a v odvolacím řízení se snažila dosáhnout toho, aby byly uplatněny SZDZ ve vztahu k výrobcům. Odvolací orgán však tento závěr finančního úřadu nepřevzal. Uvedl, že se s ním neztotožňuje, protože ani z dostupných informací získaných z mezinárodního dožádání nelze jednoznačně určit, kdo je skutečným vlastníkem posuzovaných příjmů. Se změnou skutkového posouzení byla YOLT odvolacím orgánem procesně patřičně seznámena, nijak na ni však nereagovala a nepředložila další důkazní prostředky. NSS tak rozhodl v neprospěch YOLTu. Konstatoval, že YOLT neunesla důkazní břemeno, že skutečnými vlastníky jsou distributoři, ani neoznačila jinou konkrétní osobu, ke které by mohlo být vedeno dokazování o tom, že by mohla být (alternativním) skutečným vlastníkem příjmu. NSS tak potvrdil doměření srážkové daně dle ZDP v sazbě 15 %.[17]

Ve sporech týkajících se zdaňovacích období 2011, 2012 a 2013 začala YOLT aktivněji pracovat se závěrem finančního úřadu, podle něhož skutečnými vlastníky příjmu jsou výrobci.

Ve sporu týkajícím se zdaňovacího období 2011, který rozhodl Krajský soud v Brně (dále jen „KS"),[18] YOLT již doložila další důkaz-

12 § 22 odst. 1 písm. g) bod 2 ZDP.

13 § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP.

14 Pokyn č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR z dne 1. 9. 2005, čj. 49/85 663/05-493, a na něj navazující sdělení k praktické aplikaci pokynu č. D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR ze dne 3. 3. 2006, čj. 15/32 567/2006-153.

15 Rozsudek NSS ze dne 10. 4. 2024, čj. 6 Afs 56/2023-48.

16 Blíže viz také článek PETRÁŠOVÁ, T., FUKSOVÁ, J. Nejvyšší správní soud se (opět) vyjádřil ke skutečnému vlastníkovi příjmu. *Bulletin KDP ČR*, 2024, č. 4.

17 Zde je zajímavé, že se finanční úřad nepokusil, ani v dalších sporech za jiná zdaňovací období, doměřit daň v sazbě 35 % podle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP. Přitom by pro tento postup měl oporu. Pokud nebylo zjištěno, kdo je skutečným vlastníkem příjmu, nebylo možné zároveň uzavřít, že skutečný vlastník příjmu je osobou z jurisdikce, se kterou má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění nebo mezinárodní smlouvu upravující výměnu informací v daňových záležitostech v oblasti daní z příjmů, která je prováděna, případně že nejde o jurisdikci, která je smluvní stranou mnohostranné mezinárodní smlouvy obsahující ustanovení o výměně informací v daňových záležitostech, jež je v této jurisdikci i v ČR prováděna. Důkazní břemeno přitom i v této otázce nesl daňový subjekt, v tomto případě YOLT.

18 Rozsudek KS v Brně ze dne 18. 4. 2023, čj. 29 Af 62/2018-214.

ní prostředky týkající se daňové rezidence výrobců a přehledů dodavatelů programů distribuovaných v rámci řetězce. Nicméně toto byla až druhá linie obrany. YOLT se stále primárně snažila argumentačně podpořit, že skutečnými vlastníky jsou distributoři, avšak začala lépe pracovat s opakujícími se vyjádřeními finančního úřadu, že skutečnými vlastníky příjmu jsou výrobci. S tímto postojem začala YOLT pracovat jako se subsidiární variantou stanovení srážkové daně: pokud finanční úřad trvá na závěru, že skutečnými vlastníky příjmu jsou výrobci, měl by stanovit daň dle SZDZ mezi ČR a zemí daňové rezidence výrobců.

YOLT se stále snažila obhajovat skutečné vlastnictví distributorů. Jedním z důkazních prostředků bylo i rozhodnutí o přiznání osvobození od daně ve vztahu k licenčním poplatkům dle § 38nb ZDP, vydané v roce 2015 pro jednoho z distributorů, u kterého bylo ve zdaňovacím období 2011 finančním úřadem zpochybňováno skutečné vlastnictví. Tento důkaz však soud ve shodě s odvolacím orgánem nepovažoval za relevantní, neboť shledal prokázaným, že údaje uvedené žalobkyní v žádosti o vydání rozhodnutí o osvobození nesplňovaly podmínky tohoto osvobození. Soud přitom na toto rozhodnutí finančního úřadu analogicky aplikoval ustanovení[19] daňového řádu („DŘ") upravující řízení o závazném posouzení, z něhož vyplývá, že prokáže-li se při stanovení daně, že podmínky, za nichž bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze toto rozhodnutí v daném daňovém řízení použít. Tento výklad podtrhuje nevděčné postavení českých plátců, zejména získá-li si rozhodnutí o osvobození sám poplatník bez účasti plátce a doručí mu jej pouze jako osvědčení o nároku, zatímco § 38nb odst. 4 ZDP rozhodnutí prohlašuje pro plátce za závazné.

K hodnocení těchto dodatečných důkazů přistoupil odvolací orgán ryze formalisticky. Certifikáty rezidence odmítl s odůvodněním, že nebyly vydány pro SZDZ, jejíž stranou byla ČR. Odvolací orgán přitom YOLTu nedal příležitost na toto odmítnutí důkazů reagovat. S touto procesní vadou se KS nesmířil a rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil s tím, že svým postupem nedostatečně zjistil skutkový stav, a, i s ohledem na informační asymetrii mezi správcem daně a daňovým subjektem prohloubenou využitím mezinárodního dožádání, nedostál principům v DŘ, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. KS zároveň akcentoval zvýšené nároky na procesní korektnost správce daně při hodnocení důkazů a vedení dokazování. V tomto rozsudku se KS rovněž vyslovil[20] v tom smyslu, že nepřiznání osvobození od srážkové daně z licenčních poplatků není podmíněno prokázáním zneužití práva.

Spor týkající se let 2012 a 2013, který dospěl až k NSS,[21] řešila YOLT strategicky obdobně jako ve vztahu ke zdaňovacímu období 2011. Kasační stížnost YOLTu u NSS byla úspěšná, avšak z obdobných příčin, pro které KS zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu ve vztahu k roku 2011: odvolací orgán zde procesně pochybil, když YOLT řádně neseznámil se svým nesouhlasem se zjištěním finančního úřadu, že skutečnými vlastníky příjmu jsou výrobci, na což YOLT již nemohla v odvolacím řízení reagovat.

Nezávislý pozorovatel tak v této fázi neměl důvod se domnívat, že kdyby YOLT důkazní břemeno ve vztahu k výrobcům jako alternativním skutečným vlastníkům unesla, že by byl licenčním poplatkům přiznán výhodnější režim podle SZDZ s jurisdikcemi daňové rezidence výrobců.

2.3. Druhá fáze: Překvapivý postoj Městského soudu v Praze a navazující pozice NSS

Do vývoje kauzy YOLT vstoupil Městský soud v Praze (dále jen „MěS") třemi rozsudky[22] z února 2025 týkajícími se zdaňovacího období 2015. YOLT svou modifikovanou strategií hodlala přistoupit na stanovení daně na základě „alternativních skutečných vlastníků" licenčních poplatků – výrobců, které opakovaně určil finanční úřad, a předložila řadu důkazních prostředků: potvrzení o daňové rezidenci od zahraničních finančních správ a prohlášení výrobců o skutečném vlastnictví příjmů plynoucích skrze strukturu, přehledy jednotlivých programů.

Orgány Finanční správy však opět s využitím informací získaných z mezinárodního dožádání důkazní prostředky předložené YOLTem zpochybnily natolik, že důkazní břemeno ve vztahu k těmto alternativním skutečným vlastníkům příjmů YOLT neunesla. Tím by celá kauza mohla skončit; MěS se však v rozsudku vyslovil v tom smyslu, že i kdyby YOLT důkazní břemeno unesla, nebylo by možné výhody ze SZDZ, resp. osvobození dle Směrnice, přiznat. MěS se ztotožnil s pozicí odvolacího orgánu a uvedl, že osvobození od daně či využití výhod plynoucích ze SZDZ je možné: *„... pouze tehdy, jestliže je licenční poplatek hrazen osobě, která je podle příslušných předpisů považována za jejich skutečného vlastníka. Žalobce (pozn. YOLT) však licenční poplatky hradil osobám (pozn. distributoři), které byly ve vztahu k těmto úhradám pouze tzv. průtokovými společnostmi, a na jeho povinnost srazit daň z příjmů v určité sazbě proto neměla žádný vliv skutečnost, že tito okamžití příjemci plateb je následně posílali subjektům usazeným ve státech, které mají s ČR SZDZ uzavřeny. Pro aplikaci těchto smluv totiž nebyly naplněny podmínky, neboť mezi žalobcem (pozn. YOLT) a těmito subjekty (pozn. výrobci programů) neexistoval žádný právní vztah a žalobce jim žádné licenční poplatky nehradil."*[23]

19 § 133 odst. 5 DŘ.

20 Rozsudek KS v Brně ze dne 18. 4. 2023, čj. 29 Af 62/2018-214, bod 42, odkazující na rozsudek MěS v Praze ze dne 3. 2. 2022, čj. 6 Af 36/2020-42 (věc *Avon*), bod 18, kde MěS v Praze konstatoval – s odkazem na rozsudek SDEU ve věci C-115/16, *N Luxembourg 1*, bod 109 –, že nepřiznání daňového osvobození není podmíněno prokázáním zneužití práva.

21 Rozsudek NSS ze dne 20. 6. 2024, čj. 10 Afs 65/2023-68.

22 Rozsudky MěS v Praze čj. 11 Af 37/2020-153, 11 Af 38/2020-141, 11 Af 39/2020-142.

23 Viz např. bod 62 rozsudku MěS v Praze čj. 11 Af 37/2020-153.

Tento překvapivý postoj se v rozsudcích MěS bohužel dále nerozvádí. Z jakých východisek odvolací orgán tuto konstrukci vystavěl, resp. z jakých důvodů se s ní MěS ztotožnil, není zřejmé. Jeví se nicméně být krajně formalistická a v rozporu s tím, jak by měl být koncept skutečného vlastníka vykládán. Lze jen spekulovat, že podstatou mohl být značně formalistický výklad hmotněprávních podmínek pro přiznání osvobození dle Směrnice tak, jak jsou popsány v ZDP. Zde lze požadavek na existenci právního vztahu určitým způsobem dovozovat z náležitostí žádosti o vydání rozhodnutí o osvobození dle § 38nb ZDP a ze způsobu, jakým je osvobození dle Směrnice v ZDP popsáno v § 19 odst. 5 bod 2 ZDP, který osvobození přiznává, je-li příjemce licenčních poplatků jejich skutečným vlastníkem. Z tohoto ustanovení mohlo být formalisticky dovozeno, že se pro osvobození kvalifikuje pouze přímý příjemce, který je zároveň skutečným vlastníkem. Takový doslovný výklad lze jen těžko vztahovat i na SZDZ. YOLT podala vůči rozsudkům MěS kasační stížnosti. Na navazující rozhodnutí čekal jistě nejeden daňový poradce zabývající se mezinárodním zdaňováním. Podařilo se NSS neortodoxní pozici odvolacího orgánu převzatou MěS korigovat? Ano, podařilo, ale ve vší úctě k NSS, způsobem jemu v poslední době vlastním.

V prvním navazujícím rozsudku[24] z června 2025 doručil desátý senát NSS neúplnou ambivalentní korekci. NSS sice nepřevzal logiku „neexistujícího právního vztahu" předestřenou MěS a vyjádřil se v tom smyslu, že *„samotná úhrada licenčního poplatku zprostředkovateli skutečně nebrání aplikovatelnosti smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve vztahu mezi daňovým subjektem a skutečným vlastníkem, který z následného přijetí licenčního poplatku čerpá ekonomické výhody".*[25]

Druhou, explicitnější korekci[26] doručil desátý senát NSS v závěru roku 2025, přičemž jí věnoval celou závěrečnou část. YOLT v kasační stížnosti polemizovala právě s nevyjasněným aspektem neexistence právního vztahu mezi ní a výrobci programů, který měl být překážkou pro aplikaci SZDZ. K tomu NSS uvedl,[27] že se YOLT *„mýlí, domnívá-li se, že NSS zamýšlel vázat použitelnost SZDZ na existenci smluvního vztahu mezi stěžovatelkou (pozn. YOLTem) a výrobci programů. Takový závěr by byl nejen nekonzistentní s odůvodněním rozsudku, nýbrž i v rozporu se zdroji, jichž se stěžovatelka dovolává. Uvedeným závěrem NSS zamýšlel vyjádřit, že použitelnost smlouvy o zamezení dvojího zdanění se bez ohledu na přítomnost prostředníka v obchodním schématu odvíjí od postavení skutečného vlastníka licenčního poplatku. Domáhá-li se tedy daňový subjekt výhod plynoucích z konkrétní mezinárodní smlouvy, je povinen určit skutečného vlastníka, tzn. daňového rezidenta státu, který je stranou této konkrétní smlouvy."*

NSS tak nakonec skutečně potvrdil výklad aplikace konceptu skutečného vlastníka tam, kde jej ukotvil Komentář k Modelové smlouvě OECD – přičemž SDEU v rozsudku *N Luxembourg 1* (bod 85) konstatoval, že při výkladu tohoto pojmu pro účely Směrnice je namístě z Komentáře k Modelové smlouvě OECD vycházet. Při pečlivém čtení druhého rozsudku NSS se nelze ubránit pocitu, že se svým obšírným vyjádřením snaží zachránit tvář a navodit dojem, že to byla YOLT, kdo do aplikace SZDZ vnáší zmatení. Byl to však desátý senát NSS, který měl pozici MěS korigovat jednoznačně již v prvním navazujícím rozhodnutí, zejména v oblasti, která byla českou judikaturou pokryta spíše sporadicky. NSS by se měl vyvarovat vysílání podobně nejasných vzkazů směrem k daňovým poplatníkům i orgánům Finanční správy.

3. Zahraniční inspirace I: Italský případ *Mezzanove Capital*

Nyní se podíváme na první zahraniční inspirativní případ, který rozhodoval italský Nejvyšší kasační soud (Corte di Cassazione) v únoru 2025[28] ve věci italské společnosti Mezzanove Capital s. r. l. („Mezzanove"). Mezzanove, podobně jako YOLT, se po dílčím neúspěchu v řízení s italskou finanční správou pokusila procesně využít závěr finanční správy k identifikaci skutečného vlastníka příjmu ve svůj prospěch.

3.1. Okolnosti případu

Spor se týkal vnitroskupinového řetězového financování (tzv. *back-to-back* uspořádání). Mezzanove načerpala střednědobé dluhové financování od svého jediného společníka, lucemburské obchodní korporace Mezzanove Finance S. à r. l. („Mezzanove Finance"). Mezzanove Finance však nedisponovala žádnými vlastními finančními prostředky, a aby mohla úvěr společnosti Mezzanove poskytnout, musela si tedy zajistit financování od svého společníka, investičního fondu Mezzanove Capital SICAR („SICAR").

SICAR[29] jako specifický typ investičního fondu v Lucembursku obecně podléhá dani z příjmů, avšak příjmy z jeho činnosti jsou ve značném rozsahu v Lucembursku od daně z příjmů osvobozeny včetně úrokových výnosů. Mezzanove Finance byla standardní obchodní korporací (obdobnou české společnosti s ručením omezeným), která takové osvobození od daně z příjmů, na rozdíl od SICAR, neměla. Nacházela se však v postavení subjektu, který se mohl kvalifikovat pro osvobození úroků od italské srážkové daně na základě italské implementace Směrnice.

Mezzanove Finance tedy načerpala úročený úvěr od SICAR, který následně poskytla společnosti Mezzanove v Itálii. Úroky plynoucí z Itálie do Mezzanove Finance byly v Itálii osvobozeny od srážkové daně na základě lokální implementace Směrnice.[30]

24 Rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2025, čj. 10 Afs 47/2025-49.
25 Tamtéž, bod 22
26 Rozsudek NSS ze dne 5. 12. 2025, čj. 10 Afs 48/2025-60.
27 Tamtéž, bod 50.
28 Rozhodnutí ze dne 20. 2. 2025, 4427/2025.
29 Société d'Investissement en Capital à Risque
30 Čl. 26 odst. 5 Decreto del Presidente della Repubblica del 29. 9. 1973, n. 600.

Do tohoto schématu zasáhla italská finanční správa v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 2012, 2013, 2014, 2015 a 2017 a zpochybnila oprávněnost uplatnění osvobození podle Směrnice. Dospěla k závěru, že Mezzanove Finance není skutečným vlastníkem úrokových příjmů, kterým je naopak SICAR, jenž však nesplňuje podmínky pro osvobození úroků od daně dle Směrnice.

Z rozsudku je zřejmé, že italská finanční správa odmítla osvobození podle Směrnice výlučně na základě posouzení skutečného vlastnictví příjmů. Závěr, že skutečným vlastníkem příjmu je SICAR, učinila sama finanční správa v rámci daňové kontroly. Na základě tohoto zjištění Mezzanove dodatečně odvedla srážkovou daň v sazbě 10 % podle čl. 11 SZDZ mezi Lucemburskem a Itálií. V tomto kontextu italská finanční správa akceptovala přiznání výhod z této SZDZ subjektu považovanému za skutečného vlastníka úroků, tedy SICAR.

Mezzanove však posléze začala aktivně pracovat s tím, že finanční správa uzavřela, že skutečným vlastníkem příjmu je právě SICAR. Mezzanove dovodila, že tím otevřela cestu pro dosažení osvobození úroků od srážkové daně skrze speciální lokální daňový režim zavedený novelizací zákona o daních z příjmů v roce 2014.[31] Tato úprava byla přijata v reakci na omezenou dostupnost úvěrového financování italských podniků (tzv. *credit crunch*) a měla zlepšit přístup italských podniků k zahraničnímu kapitálu prostřednictvím osvobození úrokových výnosů od srážkové daně u střednědobých a dlouhodobých úvěrů poskytovaných kvalifikovanými zahraničními institucionálními investory podléhajícími regulatornímu dohledu. SICAR splňoval požadovanou definici zahraničního institucionálního investora a parametry úvěru byly rovněž v souladu s požadavky tohoto specifické ustanovení. Mezzanove tedy podala žádost o vrácení sražené daně za zdaňovací období 2015 a 2017. Italská finanční správa na žádost nereagovala (procesně ji mlčky zamítla), načež se Mezzanove proti tomu bránila správní žalobou. Spor se následně dostal až před italský Nejvyšší kasační soud.

3.2. Formalistický postoj finanční správy vs. teleologicko-systematický výklad italského soudu

V soudním řízení hájila italská finanční správa svůj (mlčky) zamítavý postoj k formalistickému výkladu zákona. Dotčené ustanovení totiž pracovalo „pouze“ s pojmem „přímý příjemce“ úroků, nikoli s pojmem skutečný vlastník příjmu, jak byl použit v osvobození dle Směrnice. Osvobození proto odmítla uznat s odůvodněním, že přímý příjemce úroků Mezzanove Finance se pro toto osvobození nekvalifikuje, protože není zahraničním institucionálním investorem.

Finanční správa dále argumentovala tím, že osvobození od daně je obecně nutno vykládat restriktivně a nelze na něj rozšiřujícím způsobem aplikovat koncepty, pro které italský zákon neposkytuje výslovnou oporu. V tomto smyslu odlišovala režimy založené na implementaci evropských směrnic od autonomní vnitrostátní úpravy. Svůj výklad opírala rovněž o ustálenou správní praxi.

Soudy nižších instancí ani Nejvyšší kasační soud se s tímto přístupem neztotožnily. Nejvyšší kasační soud tento přístup podrobil detailní analýze a přiklonil se k teleologickému a systematickému výkladu právní normy.

Soud akcentoval, že posouzení nároku na osvobození musí reflektovat ekonomickou realitu daného vztahu a pojmy „má být uhrazeno“ či „přímý příjemce příjmu“ nelze vykládat v právním vakuu. V situaci, kdy subjekt inkasující úroky není jejich skutečným vlastníkem, nemá možnost s nimi volně disponovat a je povinen je na základě existujících závazků převést jinému subjektu, nelze jej považovat za nositele ekonomického prospěchu z těchto příjmů ani za relevantního adresáta daňových výhod. Soud tak i na čistě vnitrostátní ustanovení aplikoval principy vyplývající z Komentáře k Modelové smlouvě OECD a judikatury SDEU k výkladu Směrnice.

Soud dále připomněl, že je nutné respektovat účel právní úpravy a okolnosti jejího zavedení v roce 2014. Cílem zákonodárce bylo reagovat na omezenou dostupnost úvěrového financování v období po finanční krizi a usnadnit italským podnikům přístup k zahraničnímu kapitálu za konkurenceschopných podmínek. Klíčovým nástrojem k dosažení tohoto cíle bylo odstranění rizika dvojího zdanění úrokových plateb, které by jinak bylo v praxi velmi často přenášeno na dlužníka prostřednictvím gross-up klauzulí,[32] jež právě úvěrové financování italským podnikům efektivně prodražovaly. Soud v této souvislosti zdůraznil, že právě eliminace tohoto ekonomického zatížení představuje *ratio* celé právní úpravy.

Aplikaci konceptu skutečného vlastníka na sporné ustanovení odůvodnil soud i ústavním principem způsobilosti nést daňové zatížení (*principio di capacità contributiva*), kde předpokladem pro zdaňování příjmu je faktická spojitost s daným příjmem. Výklad skrze koncept skutečného vlastnictví vede k tomu, že zdanění, resp. daňové osvobození, je alokováno tomu, kdo ekonomicky s daným příjmem disponuje, a je tak schopen související daňové zatížení nést, resp. uhradit. Posouzení splnění podmínek osvobození proto nemůže být odvozeno od formální identity přímého příjemce, ale musí být vztaženo k tomuto ekonomicky relevantnímu subjektu.

Soud současně upozornil, že výklad zastávaný finanční správou by mohl vést k systémově nežádoucím, až absurdním důsledkům. Formalistické lpění na osobě „přímého příjemce“ by totiž ve svém důsledku neomezovalo, ale naopak mohlo podporovat zakládání konduitních struktur. Subjekty, které by jinak podmínky osvobození nesplňovaly, by mohly daňové výhody dosahovat skrze vložení kvalifikovaného konduitního „mezičlánku“, který by byl přímým příjemcem

31 Čl. 26 odst. 5-bis Decreto del Presidente della Repubblica del 29. 9. 1973, n. 600.

32 Gross-up klauzule je smluvní ujednání, podle něhož je dlužník povinen navýšit platbu úroků (nebo jiného příjmu) o částku odpovídající srážkové dani tak, aby věřitel obdržel čistou částku ve sjednané výši – tj. jako by srážková daň vůbec neexistovala. Ekonomické břemeno daně tak nese dlužník, nikoli věřitel. V kontextu přeshraničního financování gross-up klauzule standardně chrání zahraničního věřitele před rizikem, že změna daňového režimu nebo odepření smluvní výhody sníží jeho skutečný výnos.

úroků, avšak jako skutečný vlastník příjmu by nejednal a úroky by dále „předával" osobě, která by se sama pro osvobození nekvalifikovala.

Takový výklad by vedl k výsledkům, které jsou v rozporu s účelem právní úpravy. Namísto podpory reálného přístupu k financování by totiž vytvářel prostor pro čistě formální struktury bez ekonomického opodstatnění. Zohlednění ekonomické podstaty transakce proto nepředstavuje rozšiřující výklad daňové výjimky, ale nezbytný korektiv zajišťující, že právní úprava bude aplikována způsobem odpovídajícím jejímu účelu.

Případ Mezzanove Capital přidává do diskuse o skutečném vlastnictví příjmu zajímavý rozměr: ukazuje, že tento princip není doménou výhradně mezinárodněprávních konceptů (SZDZ či Směrnice), ale proniká i do výkladu čistě vnitrostátní legislativy. Nejvyšší kasační soud srozumitelně zdůvodnil, proč odmítl formalistický výklad finanční správy opřený o doslovné znění zákona pracující s pojmem „přímý příjemce", a dovodil, že ekonomická realita musí být pro identifikaci relevantního příjemce rozhodující bez ohledu na to, zda zákonodárce výslovně použil pojem skutečný vlastník příjmu. Italské soudy zde pracovaly s konceptem skutečného vlastníka jako s alokačním pravidlem a identifikujícím ekonomicky relevantního příjemce.

4. Zahraniční inspirace II: kanadská C&W Offshore a doktrína Prévost Car

Druhý zahraniční inspirativní rozsudek[33] se týkal vztahu mezi dvěma smluvně nezávislými subjekty, přičemž okamžitý příjemce zajišťoval předmět plnění od spojené osoby ze stejného koncernu. Status skutečného vlastníka příjmu tohoto okamžitého příjemce přitom nezpochybňoval finanční úřad, ale přímo kanadský plátce příjmu. Na tomto rozsudku si představíme kanadský přístup k posuzování skutečného vlastnictví příjmu a následně jej srovnáme s jinou, velmi podobnou českou kauzou.

4.1. Okolnosti případu

Kanadská strojírenská společnost C&W Offshore Ltd. („C&W Offshore"), která se primárně zabývala výrobou kovových konstrukcí pro těžbu na ropných plošinách, byla koncem roku 2013 oslovena svým zákazníkem, společností Seadrill Canada („Seadrill"), s naléhavou žádostí o zajištění podmořských kotevních řetězů nutných k řešení mimořádné situace. Seadrill se ocitla v provozních potížích v důsledku poruchy na jedné z vrtných soustav, přičemž hrozilo přerušení těžby spojené se značnými finančními ztrátami.

C&W Offshore se pronájmem tohoto typu zařízení běžně nezabývala, a obrátila se proto na britskou společnost InterMoor Ltd. („InterMoor UK"), která se na pronájem kotevních řetězů specializovala. InterMoor UK však neměla tyto specifické kotevní řetězy požadované Seadrillem sama k dispozici. Zajistila si je skrze pronájem od jiné společnosti ze skupiny, norské společnosti InterMoor AS („InterMoor NO"), která je s ohledem na své portfolio zákazníků operujících v Severním moři měla k dispozici na skladě. InterMoor UK zajištěnou kapacitu kotevních řetězů následně podnajala C&W Offshore, která ji obratem poskytla Seadrillu.

C&W Offshore byla v této transakci ve smluvním vztahu pouze s InterMoor UK, které hradila za kotevní řetězy nájemné. C&W Offshore se společností InterMoor NO nebyla v přímém smluvním vztahu a ani jí přímo nehradila žádné platby.

Z pohledu kanadského zákona o daních z příjmů[34] podléhal přeshraniční pronájem movitých věcí lokální srážkové dani v sazbě 25 %. Dle SZDZ mezi Kanadou a Velkou Británií šlo o příjem spadající pod čl. 12,[35] kde definice licenčního poplatku zahrnovala i pronájem movitého majetku. Tento článek SZDZ modifikoval lokální kanadskou sazbu daně z 25 % na 10 %. C&W Offshore však z plateb nájemného plynoucího k InterMoor UK nesrazila žádnou srážkovou daň.

Tuto skutečnost identifikoval kanadský finanční úřad během daňové kontroly a doměřil C&W Offshore srážkovou daň v sazbě 10 % dle SZDZ mezi Kanadou a Velkou Británií a současně uložil penále ve výši 10 % z doměřené daně.

Okolnosti případu se tedy na první pohled jevily přímočaře. C&W Offshore nesplnila svou povinnost plátce daně a správce daně doměřil daň a při jejím stanovení zohlednil výhody z relevantní SZDZ, aniž by do detailu prověřoval postavení InterMoor UK jako skutečného vlastníka příjmů z nájemného plynoucího od C&W Offshore.

Otázku identifikace skutečného vlastníka příjmu z nájemného však ve sporu s finančním úřadem o oprávněnosti doměrku daně následně otevřela sama C&W Offshore. Spor s finančním úřadem vyústil až v soudní spor, který rozhodoval kanadský správní soud.

4.2. Argumentace C&W Offshore v řízení před kanadským soudem

V soudním řízení se C&W Offshore snažila napadnout oprávněnost doměrku daně skrze zpochybnění postavení InterMoor UK jako skutečného vlastníka příjmu z nájemného. Snažila se soud přesvědčit o tom, že InterMoor UK vystupovala pouze jako pasivní administrativní prostředník zastupující zájmy právního vlastníka pronajatých kotevních řetězů, společnosti InterMoor NO. Podle názoru C&W

33 Rozsudek Tax Court of Canada ze dne 4. 3. 2026, 2026 TCC 40, *C&W Offshore Ltd. v. His Majesty the King*.

34 § 212 (1) (d) kanadského federálního zákona o daních z příjmů (Income Tax Act, R.S.C. 1985, c.).

35 Definice licenčního poplatku je obsažena v odst. 4 čl. 12 SZDZ mezi Kanadou a Velkou Británií zní: *„The term ‚royalties'as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright, patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of,* ***or the right to use, industrial****, commercial or scientific* ***equipment****, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience, and includes payments of any kind in respect of motion pictures and works on film, videotape or other means of reproduction for use in connection with television broadcasting."*

Offshore nebyla InterMoor UK skutečným vlastníkem příjmu v rozsahu, v němž by měl být tento příjem vůbec zdaňován srážkovou daní.

C&W Offshore se snažila dosáhnout aplikace čl. 12 SZDZ mezi Kanadou a Norskem, která obsahovala užší definici[36] licenčního poplatku nepokrývající pronájem movitého majetku. V kombinaci se skutečností, že InterMoor NO v Kanadě neměla stálou provozovnu, příjmy z nájmu kotevních řetězů by tak nepodléhaly zdanění v Kanadě, protože SZDZ mezi Kanadou a Norskem by přiznala právo na zdanění pouze Norsku.

C&W Offshore se snažila argumentovat, že v řetězci transakcí bylo úlohou InterMoor UK pouze zprostředkovat, resp. zajistit, rychlé zpřístupnění kotevních řetězů konečnému uživateli – Seadrillu. C&W Offshore přišla s konstrukcí, že platba nájemného ve skutečnosti měla dvě složky: (i) částku přiřaditelnou přímo k samotnému nájmu kotevních řetězů, jejímž skutečným vlastníkem však měla být jako právní vlastník kotevních řetězů InterMoor NO, a (ii) odměnu za administraci a zprocesování transakce s C&W Offshore, jejímž skutečným vlastníkem byla InterMoor UK.

C&W Offshore argumentovala, že složka (i) nepodléhá zdanění v Kanadě na základě SZDZ mezi Kanadou a státem daňové rezidence skutečného vlastníka příjmu z nájmu – Norskem. Ve vztahu ke složce (ii) C&W Offshore argumentovala, že se jednalo o příjem z poskytování služeb, u kterých právo na zdanění náleželo pouze Velké Británii

Tento svůj konstrukt se C&W Offshore snažila podpořit argumentem, že InterMoor UK neměla ze složky (i) žádný ekonomický prospěch a že s touto složkou nemohla volně disponovat, neboť považovala za evidentní, že ji musela převést dále právnímu vlastníkovi kotevních řetězů – InterMoor NO. V této argumentaci C&W Offshore poukazovala na to, že InterMoor NO disponovala v souvislosti s pronájmem řetězů významnými pravomocemi, např. schvalovala použití řetězů v konkrétních lokalitách či určovala maximální dobu jejich pronájmu. Tyto pravomoci C&W Offshore prezentovala jako indicie o kontrole InterMoor NO nad složkou (i). Dále C&W Offshore poukazovala na další skutečnosti, které měly nasvědčovat tomu, že InterMoor UK byla pouze administrativním mezičlánkem. Kotevní řetězy si C&W Offshore musela vyzvednout přímo ze skladu InterMoor NO v Norsku a v rámci celního řízení byla na dokumentaci InterMoor NO uvedena jako dodavatel. C&W Offshore byla přesvědčena o tom, že to byla právě InterMoor NO jako vlastník kotevních řetězů, kdo byl vystaven provozním rizikům v rámci řetězce transakcí, a odpovídala za to, že budou dodány v požadované kvalitě Seadrillu jako jejich koncovému uživateli.

4.3. Posouzení věci kanadským soudem doktrínou Prévost Car

Kanadský soud posuzoval argumentaci C&W Offshore ve světle lokálních precedentů, zejména pak kauzy *Prévost Car Inc. v. Canada*.[37] V tomto soudním precedentu se kanadský soud zabýval otázkou, zda nizozemská holdingová společnost, která přijímala dividendy od kanadské dceřiné společnosti a následně je distribuovala svým akcionářům, může být považována za jejich skutečného vlastníka. Soud zde dospěl k závěru, že rozhodující není samotná skutečnost následné distribuce příjmů, ale existence či neexistence právní nebo faktické povinnosti tyto příjmy dále postoupit.[38] Soud se přiklonil k interpretaci, že skutečným vlastníkem příjmu je osoba, která má právo příjem nejen formálně obdržet, ale především jej ekonomicky využít a rozhodovat o jeho dalším osudu, aniž by byla vázána povinností jednat jako „průtokový" mezičlánek. Soud zde vymezil konkrétní atributy skutečného vlastnictví příjmů, které je nutno posuzovat, a to držbu příjmu, rozsah možností jej užívat, nesení rizik souvisejících s tímto konkrétním příjmem a míru kontroly nad příjmem. Tyto atributy nelze posuzovat izolovaně; rozhodující je jejich celkové vyznění ve světle ekonomické reality. Při projednávání kauzy C&W Offshore soud skutkový stav posuzoval touto optikou.

Ve vztahu k aspektu držby příjmu soud uzavřel, že InterMoor UK inkasovala platby na vlastní bankovní účet, k němuž neměla InterMoor NO žádný přístup či dispoziční práva. Tyto prostředky nebyly smluvně ani fakticky (evidenčně) oddělovány od ostatních příjmů (výnosů) InterMoor UK.

Z hlediska možnosti příjem užívat soud uzavřel, že InterMoor UK mohla s inkasovanými prostředky volně disponovat. Soud zde poukázal na časový nesoulad mezi splatností závazků: zatímco C&W Offshore měla lhůtu splatnosti závazků vůči InterMoor UK stanovenou na 60 dní, InterMoor UK byla povinna hradit závazky z pronájmu kotevních řetězů InterMoor NO pouze 30 dní, což vedlo k reálnému dopadu do cash-flow InterMoor UK a nutnosti financování transakce i z jiných zdrojů než pouze z příjmu od zdrojů C&W Offshore.

36 Čl. 12 ve SZDZ mezi Kanadou a Norskem je konstruován tak, že až na výjimky specifikované v čl. 12 odst. 3 je právo na zdanění licenčních poplatků přiznáno pouze státu daňové rezidence jejich příjemce. Čl. 12 odst. 3 umožňoval zdaňovat následující licenční poplatky i ve státě zdroje příjmu: *„b) Royalties and other amounts constituting consideration for the use of, or the privilege of using, any patent, de sign, plan, secret process, formula, trade mark, or other like property, and paid or credited by a resident of one of the Contracting States to a resident of the other Contracting State may be taxed in the first-mentioned State, according to the law of that State, but the rate of tax so charged shall not exceed 15 per cent.*
c) Royalties and like payments in respect of motion picture films and films or video tapes for use in connection with television paid or credited by a resident of one of the Contracting States to a resident of the other Contracting State may be taxed in the first-mentioned State, according to the law of that State, but the rate of tax so charged shall not exceed 10 per cent."
Nájem movitého majetku ani b) ani c) nepokrývá.

37 Rozsudek Tax Court of Canada 2008 ze dne 30. 4. 2008, TCC 231, *Prévost Car Inc. v. Her Majesty the Queen*.

38 Soud zde u společnosti Prévost Car Inc. odmítl prolomit „její korporátní závoj" pro účely zdanění a v bodě 100 judikoval: *„One does not pierce the corporate veil unless the corporation is a conduit for another person and has absolutely no discretion as to the use or application of funds put through it as conduit, or has agreed to act on someone else's behalf pursuant to that person's instructions without any right to do other than what that person instructs it, for example, a stockbroker who is the registered owner of the share it holds for clients."*

Pokud jde o nesení souvisejících rizik, soud dospěl k závěru, že InterMoor UK nesla jak kreditní riziko neuhrazení nájemného, tak i rizika spojená s možným poškozením kotevního zařízení ve vlastnictví InterMoor NO, přičemž v souvislosti s tímto rizikem si sjednala vlastní pojistné krytí a nesla náklady s ním související.

Ve vztahu k ekonomické kontrole nad příjmem soud nepřisvědčil tvrzení C&W Offshore, že by InterMoor UK byla omezena ve své dispozici s příjmy či podléhala rozhodující kontrole norské společnosti. Pravomoci InterMoor NO soud interpretoval tak, že byly vykonávány pouze z pozice právního vlastníka podkladového aktiva a vztahovaly se výhradně k tomuto aktivu, nikoli k příjmům plynoucím InterMoor UK od C&W Offshore. Rozhodování o délce nájmu a udělování souhlasu k nasazení kotevních řetězů v konkrétní lokalitě nepovažoval soud za nijak překvapivé, naopak je označil za očekávatelnou a běžnou obchodní praxi. Soud rovněž považoval za podstatnou skutečnost, že InterMoor UK realizovala z této transakce ziskovou marži pohybující se po dobu nájemního vztahu kolem 20 %.[39] To bylo podle soudu neslučitelné se ziskovostí, kterou by bylo možné očekávat u pouhého administrativního prostředníka. Veškeré přijaté platby od C&W Offshore byly zachyceny ve zdanitelných výnosech InterMoor UK.

Soud odmítl argumentaci C&W Offshore o domnělé dvousložkovosti plateb, a to zejména pro absenci jakéhokoli důkazu o smluvním, účetním či jiném (byť implicitním) rozdělení těchto plateb. Soud zde poukázal na skutečnost, že posuzovaná transakce nijak zvlášť nevybočovala z běžné obchodní činnosti InterMoor UK, přičemž přibližně 60 % jejích výnosů plynulo z pronájmu kotevního vybavení a zbytek z inženýrské činnosti poskytované tržnímu segmentu společností provádějícího těžbu surovin na plošinách na volném moři. V souvislosti s oběma těmito činnostmi zaměstnávala InterMoor UK více než 100 zaměstnanců. Během projednávání vyšlo také najevo, že i InterMoor UK v řadě případů pronajímala své vlastní vybavení společnosti InterMoor NO, která je dále podnajímala svým zákazníkům. Tento křížový pronájem specifického kotevního vybavení byl v rámci koncernu běžnou praxí a byl používán k optimalizaci využití kapacit kotevních zařízení.

Ve vztahu k tvrzení o možném zastupitelském vztahu mezi InterMoor UK soud aplikoval jiný tamní soudní precedent,[40] dle něhož existence zastoupení nemůže být dovozována pouze z ekonomické provázanosti či praktického fungování vztahu mezi subjekty, ale musí být opřena o konkrétní právní oprávnění zástupce jednat jménem zastoupeného a přímo ovlivňovat jeho právní postavení vůči třetím osobám. Zároveň musí být prokázána reálná míra kontroly zastoupeného nad jednáním zástupce. Soud konstatoval s odkazem na zjištěný skutkový stav, že žádná z těchto podmínek nebyla naplněna.

Kanadský soud na základě výše uvedené analýzy odmítl tvrzení, že by InterMoor UK nebyla v postavení skutečného vlastníka příjmu z nájemného za užívání kotevního zařízení, a doměrek srážkové daně potvrdil tak, jak jej stanovila kanadská finanční správa.

4.4. Paralely s českým případem Avon Cosmetics

Okolnosti případu C&W Offshore v mnohém připomínají případ *Avon Cosmetics Limited* („Avon"), v němž české soudy[41] posuzovaly, zda tato britská společnost byla skutečným vlastníkem licenčních poplatků vyplácených českou dceřinou společností Avon Cosmetics spol. s r. o. (dále jen „ACS"), a zda jí bylo možné přiznat osvobození těchto příjmů od srážkové daně dle lokální implementace Směrnice.

Jak český, tak kanadský soud vycházely z výkladu pojmu skutečný vlastník příjmu odvozeného z Komentáře k Modelové smlouvě OECD – v české kauze primárně z rozsudku SDEU ve věci *N Luxembourg 1* (což s ohledem na skutečnost, že šlo o kauzy týkající se Směrnice není překvapivé), v kanadské kauze z výkladu modifikovaného precedentu *Prévost Car*. Aplikační přístup obou soudů i celkový skutkový stav projednávaných věcí však vykazoval odlišnosti, které níže rozebereme.

V české kauze Avon[42] se jednalo o čistě vnitroskupinové uspořádání, kde skutečné vlastnictví příjmu sporoval finanční úřad, v kanadské kauze byl prvek spojených osob až v sekundárním řetězci vztahů. Tento rozdíl se mohl projevit i v míře intenzity soudního přezkumu, kdy z rozhodnutí NSS i prvoinstančního soudu je citelná vyšší míra materiálního skepticismu ve vztahu ke vnitroskupinové struktuře, zatímco v případě smluvně nezávislých subjektů je u kanadského soudu patrná větší míra respektu k formálně sjednaným podmínkám, pokud se nejeví být zjevně nestandardní.

Zajímavým styčným bodem obou rozhodnutí je posuzování časové a ekonomické provázanosti plateb jako indicie o jejich „průtokovosti". V kauze Avon byly splatnosti nastaveny příznivě pro britskou společnost jako příjemce: ACS platila Avonu licenční poplatky do 30 dnů od konce každého čtvrtletí, zatímco Avon byl povinen odvést 5,68 % z čistých tržeb ACS společnosti Avon International Operations Inc. (dále jen „AIO") až do 60 dnů od konce téhož čtvrtletí. Avon tedy inkasoval platby dříve, než sám plnil, a nemusel průběžně přistupovat k vlastním zdrojům k financování mezidobého závazku. Platby v řetězci byly určeny procentem ze stejného základu vycházejícím z výnosů ACS. NSS i prvoinstanční soud se přiklonily k argumentaci správce daně, že tato struktura svědčí o fakticky zrcadlových platbách, a označil ji za jeden z argumentů podporujících závěr o absenci skutečného vlastnictví příjmu u Avonu.

39 Zajímavým úhlem pohledu mohl být aspekt, zda zisková marže u InterMoor UK skutečně odpovídala požadavkům principu tržního odstupu. Tento aspekt v rozsudku není rozebírán, nicméně z celkového kontextu spolupráce společností InterMoor v rámci obchodního modelu celého koncernu, kde křížové pronajímání kapacit specifických kotevních zařízení bylo běžnou praxí, lze předpokládat, že tato odměna byla spíše tržní než nikoli.

40 Rozsudek Tax Court of Canada ze dne 18. 2. 2003, 2008 FCA 85, ve věci *KINGUK TRAWL Inc. v. Her Majesty the Queen*.

41 Rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2024, sp. zn. 4 Afs 63/2022, jímž byl potvrzen rozsudek MěS v Praze ze dne 3. 2. 2022, sp. zn. 6 Af 36/2020.

42 Pro bližší detail odkazuji na článek PETRÁŠOVÁ, T., FUKSOVÁ, J., op. cit. sub 18.

V případě C&W Offshore byly splatnosti nastaveny přesně opačně: InterMoor UK byla povinna hradit nájemné kotevních řetězů společnosti InterMoor Norway do 30 dnů, zatímco C&W Offshore měla lhůtu splatnosti vůči InterMoor UK stanovenou na 60 dnů. InterMoor UK tedy fakticky financovala část transakce z vlastních zdrojů a nesla kreditní riziko pro případ, že by C&W Offshore neuhradila nájemné včas nebo vůbec. Kanadský soud z tohoto nastavení splatností dovodil reálný dopad na cashflow InterMoor UK, který byl slučitelný s postavením samostatného obchodního subjektu nesoucího vlastní ekonomická rizika v duchu doktríny *Prévost Car*.

V obou případech byly zkoumány rovněž vykonávané funkce a ekonomická rizika okamžitých příjemců. Kanadský soud dovodil z realizované ziskovosti kolem 20 % a z nesených rizik, že InterMoor UK naplňovala postavení skutečného vlastníka příjmu. Avon na této frontě neuspěl; sice argumentoval tím, že sám vykonával další relevantní činnosti jako vývoj nových produktů a jejich marketing, které ovlivňovaly objem realizovaných tržeb ACS, a tím i absolutní výši licenčních poplatků. NSS tuto argumentaci odmítl: bez ohledu na výši licenčních poplatků viděl jako rozhodující, že Avon byl smluvně povinen odvést 94,7 % inkasovaných příjmů inkasovaných od AIO, a tedy nemohl s těmito prostředky volně nakládat a mít z nich ekonomický prospěch.

Kauza Avon se odlišuje od kanadského případu, a to tak, že se Avon snažil argumentovat tím, že koncept skutečného vlastnictví příjmu je nástrojem zamezujícím zneužití daňových výhod, který nelze bez současného posouzení prvku zneužití aplikovat.[43] NSS se k této rovině argumentace vyjádřil po svém, tj. opět ambivalentně:[44] *„Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že jde o nástroj proti zneužití daňových výhod, který by neměl být aplikován ve standardních podnikatelských situacích. Stěžovatelčina situace však – jak bylo popsáno výše – není standardní, a proto daňové orgány rozhodly správně, pokud stěžovatelce osvobození licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS nepřiznaly. Stěžovatelka totiž není skutečným vlastníkem licenčních poplatků přijatých od společnosti ACS, neboť nemá oprávnění svobodně určit, jak budou využity, a nemůže jich užívat a požívat bez omezení."* Tato, do značné míry „gumová" vyjádření NSS jsou určitou symptomatikou jeho aktuální rozhodovací praxe v komplexních daňových kauzách. Prvoinstanční soud i orgány Finanční správy zde však byly zajedno a formulovaly stanovisko jasně, a to že skutečné vlastnictví příjmu je nástrojem alokace daňových výhod obecně a nezávislé na přítomnosti prvku zneužití práva tak, jak bylo naznačeno v úvodu článku.

Přesah tohoto aspektu do srovnání s kanadskou judikaturou je zde přítomen skrze snahy Avonu vnést právě kanadskou rozhodovací praxi z precedentu *Prévost Cár* do českých podmínek. Avon při své argumentaci odkazoval také na rozsudek kanadského daňového soudu ve věci *Velcro Canada Inc.*[45] Odkaz právě na tento rozsudek je z hlediska celkové argumentace Avonu přinejmenším zarážející. Rozsudek *Velcro Canada Inc.* neobsahuje relevantní rovinu zneužití práva. Kanadský soud zde aplikoval doktrínu *Prévost Car* rovněž jako alokační kritérium výhod ze SZDZ. Avon se tak odvolával na rozsudek, který logickou strukturou svého odůvodnění spíše podporuje alokační pojetí konceptu, jehož aplikaci se Avon zřejmě bránil.

Kde mohla mít argumentace rozsudkem *Velcro Canada Inc.* nominálně větší relevanci, byl aspekt vykonávaných funkcí a nesených rizik. Rozsudek *Velcro Canada Inc.* je však (dle názoru autora) do značné míry judikaturním excesem,[46] a to i v kontextu doktríny *Prévost Car*. Problematičnost tohoto rozsudku však zůstala před NSS i prvoinstančním soudem skryta, neboť se jím věcně nezabývaly. NSS jej odmítl jako pro české soudy nezávazný a zároveň konstatoval, že rozsudek SDEU ve věci *N Luxembourg 1* a další poskytuje jednoznačný výklad pojmu skutečný vlastník.

Zařazení tohoto rozsudku do celkové argumentace v kauze Avon ze strany daňového subjektu muselo být založeno na podobnosti případů a pozitivním závěru kanadského soudu. Takový postup

43 Avon se zde odkazoval na závěry předložené v článku HORNOCHOVÁ, S., NOVOTNÝ, R. Skutečný vlastník příjmů – víme, o čem přesně se bavíme? *Bulletin KDP* ČR, 2020, č. 2

44 Viz bod 47 rozsudku NSS ze dne 21. 2. 2024, sp. zn. 4 Afs 63/2022.

45 Rozsudek Tax Court of Canada, ze dne 24. 2. 2012, 2012 FCC 57, ve věci *Velcro Canada Inc. v. Her Majesty the Queen*.

46 Širší aplikovatelnost rozsudku *Velcro Canada Inc.* je i v kontextu doktríny *Prévost Car* obtížně udržitelná. Kanadský soud zde dospěl k závěru, že nizozemská holdingová společnost Velcro Industries B.V. („VHBV") byla skutečným vlastníkem příjmů z licenčních poplatků plynoucích od kanadské dceřiné společnosti, přestože byla smluvně povinna 90 % z nich odvést do 30 dnů od jejich inkasování dále své mateřské společnosti s daňovou rezidencí na Nizozemských Antilách. Kanadský soud zde rozhodl ve prospěch společnosti Velcro Canada Inc., pravděpodobně v důsledku nepochopení skutkového stavu. Kanadský soud jako jeden z argumentů ve prospěch skutečného vlastnictví příjmů nizozemské společnosti Velcro Industries B.V. v tomto případě uvedl skutečnost, že posuzované příjmy z licenčních poplatků byly smíchány s příjmy z jiných činností poplatníka a že částka vyplacená společnosti Velcro Industries B.V. byla odlišná od částky inkasované od kanadské společnosti Velcro Canada Inc. První argument, tedy promíchání konkrétního příjmu s dalšími příjmy poplatníka, je absurdní sám o sobě a jeví se jako irelevantní pro posouzení skutečného vlastnictví v obecném rámci daném komentářem k Modelové smlouvě OECD, a to tím spíše, že v dané věci kanadský finanční úřad identifikoval právní závazek převést 90 % inkasovaných licenčních poplatků na další spojenou osobu s daňovou rezidencí na Nizozemských Antilách ve lhůtě 30 dnů, z čehož je zřejmá velmi omezená dispozice s tímto příjmem. *Ad absurdum* by z argumentu promíchávání příjmů bylo možné dovodit, že pro posílení postavení skutečného vlastníka ve vztahu potenciálně zpochybnitelné transakce generující pasivní příjmy mohla stačit „zaparkovat" je do entit, které vykonávají podstatnou ekonomickou činnost a generují dostatek dalších příjmů z jiných aktivnější činností. Skutečné vlastnictví je skutečně nutno posuzovat v celkovém kontextu, tj. funkcí a rizik vykonávaných příjemcem, avšak tyto funkce a rizika musí být přiřaditelné vždy konkrétnímu příjmu, a to zejména, pokud tyto inkasované příjmy slouží k financování souvisejících nákladů/výdajů. Druhý argument kanadského soudu se rovněž jeví jako lichý. Z přijatých licenčních poplatků od Velcro Canada Inc. byla v Kanadě vybírána srážková daň ve výši 10 %. S přihlédnutím k této skutečnosti tedy Velcro Industries B.V. vyplácela 100 % reálně inkasovaných příjmů od Velcro Canada Inc. dále na Nizozemské Antily. Je s podivem, že se zde kanadský finanční úřad proti rozsudku neodvolal.

mohl svědčit o určité míře zoufalosti Avonu při hledání argumentů na obhajobu své pozice.

Obecně je kanadská judikaturu vycházející s precedentu *Prévost Car* benevolentnější a stanovuje práh pro test skutečného vlastnictví níže, než by pozorovatel zatížený evropskou rozhodovací praxí očekával. Zpochybněné postavení skutečného vlastníka si lze v zásadě představit u vyložených prostředníků/agentů, kteří nemají téměř žádnou diskreci nad přijatými platbami a sklon k prolamování korporátního závoje[47] pro daňové účely je zde o poznání nižší. Tento benevolentnější přístup pracuje s jasně definovanými znaky skutečného vlastnictví, které takto precizně zatím v evropské judikatuře formulovány nejsou. Zda však jejich aplikace vede k výsledkům předjímaným v Komentáři k Modelové smlouvě OECD, je diskutabilní. Nicméně minimálně pro kanadské daňové subjekty se může jevit výklad pojmu skutečný vlastník v praxi lokálních soudů jako (prozatím) předvídatelnější, což se o české soudní praxi (prozatím) říci nedá.

5. Závěrečná reflexe

Koncept skutečného vlastníka příjmu byl donedávna vlastně okrajovým tématem, kterému se věnovali spíše daňoví teoretici a v každodenní realitě daňových subjektů nepředstavoval tak ožehavou otázku. Nyní se zdá, že se tento koncept dostává stále více do popředí a do hledáčku daňových orgánů.

Z geneze konceptu skutečného vlastníka příjmu a související judikatury, včetně zde rozebíraných případů, se přikláním k tomu, že tento koncept je spíše obecnějším alokačním pravidlem podmiňujícím (preferenční) daňový režim příjmu, jehož aplikace není podmíněna či omezena na situace s prvkem zneužití práva. V tomto pojetí je aplikovatelný na přeshraniční platby licenčních poplatků, úroků, podíly na zisku, zisky z prodeje obchodních podílů či akcií, případně na další příjmy, které lokální daňová legislativa podrobuje zdanění s ohledem na aspekt, zde tento příjem má zdroj na jeho území,[48] bez ohledu na to, zda je struktura ekonomicky racionální či nikoli. Transakcí, které by takto mohly být do detailu zkoumány finančními úřady, jsou ročně vyšší desetitisíce.

Obtíže pro české plátce daně při správě srážkové daně nespočívají jen v samotné šíři konceptu, ale zejména v nejasnosti prahu, jehož překročení zakládá nebo vylučuje status skutečného vlastníka příjmu. Česká judikatura k tomuto prahu dosud nevysílá dostatečně jasné a konzistentní výkladové signály. Zahraniční judikatura naznačuje, že tento práh není univerzální. Kanadské soudy aplikují výrazně nižší práh než ten, který lze očekávat v kontinentální Evropě, kde je výklad ovlivňován judikaturou SDEU. Výsledkem je, že u řady transakcí, které mohou mít racionální ekonomický základ, mají daňové subjekty značné obtíže určit, zda přímý příjemce platby je skutečným vlastníkem příjmu či nikoli.

K této výkladové nejistotě se přidává problém strukturální povahy. Český plátce daně se nachází v pasti informační asymetrie. Vůči nezávislé protistraně nemá v běžném obchodním vztahu prakticky reálnou možnost nahlížet do transakčního řetězce za přímým příjemcem. Případ *C&W Offshore* ukazuje, že obchodní partner jednající s náležitou péčí[49] si nemusí být vědom toho, že jeho přímá protistrana zajišťuje plnění prostřednictvím skupinové struktury, která status skutečného vlastníka příjmu komplikuje. Ve skupinových vztazích závisí tato možnost na ochotě zahraniční centrály sdílet interní smluvní dokumentaci, přičemž český lokální management může být ve znevýhodněné pozici vůči skupinovým rozhodovacím centrům.

Nejzávažnější je však asymetrie vůči správci daně, který disponuje nástrojem mezinárodní výměny informací. Takový nástroj plátce daně k dispozici nemá a nemůže se z vrchnostenského postavení domáhat konkrétních informací z účetnictví či uspořádání obchodních vztahů svého obchodního partnera. Právě informace získané touto cestou byly pro kauzu *YOLT* klíčové, zejména ve vztahu ke zpochybnění důkazních prostředků, které plátce pravděpodobně v dobré víře nashromáždil od přímých příjemců licenčních poplatků i od alternativních skutečných vlastníků příjmů. Paradoxně tak platí, že důkazní břemeno leží na subjektu, který má k rozhodujícím informacím nejmenší přístup, zatímco správce daně, který má nástroje k nezávislému zjištění skutkového stavu, toto břemeno nenese. Až na výjimku formulovanou KS v Brně[50] není správce daně judikaturou silně motivován k tomu, aby skutkový stav zjiš-

47 V tomto kontextu vyvstává otázka, zda lze za skutečného vlastníka příjmu považovat tzv. personální holdingovou společnost, tedy holdingovou entitu s jediným společníkem (případně kde společníkem jsou členové jedné rodiny), který je zároveň jejím statutárním orgánem a jenž fakticky sám v plném rozsahu rozhoduje o nakládání s příjmy generovanými pasivními investicemi drženými na úrovni holdingu. Z hlediska formálního testu absence povinnosti předat příjem třetí osobě (v kontextu *Prévost Car* doktríny) by taková struktura tomuto kritériu zřejmě vyhověla. Komentář k Modelové smlouvě OECD, stejně jako důraz SDEU v rozsudku *N Luxembourg 1* na kritérium skutečného ekonomického prospěchu z příjmu, však ve svém souhrnu naznačují, že test skutečného vlastnictví nelze v obdobných případech redukovat na pouhou absenci právní povinnosti postoupit příjem jiné osobě. Klíčovou otázkou tak zůstává, zda příjemce s obdrženými prostředky skutečně nakládá jako s vlastními, nebo zda v rozhodovacím procesu vystupuje pouze jako prodloužená ruka jediné fyzické osoby stojící za celou strukturou. Domnívám se, že je pouze otázkou času, kdy se finanční správy začnou na tyto aspekty zaměřovat ve větší míře, a to jak z pohledu konceptu skutečného vlastnictví příjmu, tak potenciálně širší perspektivy protizneužívacích pravidel, ať již vnitrostátních, či vycházejících z PPT klauzulí. První judikaturní „vlaštovky" se již objevují např. v Nizozemsku, konkrétně v rozhodnutích Nejvyššího soudu Nizozemska ze dne 18. 7. 2025, sp. zn. 22/02691 (ECLI:NL:HR:2025:1162) a 22/02695 (ECLI:NL:HR:2025:1163).

48 V kontextu české legislativy může principiálně jít o všechny příjmy uvedené v § 22 ZDP.

49 C&W Offshore takovým obchodním partnerem nebyla. Situaci týkající se aspektu srážkové daně podcenila a snažila se své pochybení dodatečně zhojit značně kreativní argumentací napadající skutečné vlastnictví příjmu InterMoor UK.

50 Bod 66 rozsudku KS v Brně ze dne 18. 4. 2023, čj. 29 Af 62/2018-214: *„Za popsané situace krajský soud konstatuje, že žalovaný měl značnou míru vlastních poznatků a zjištění (viz body 62 až 64). Aniž by přitom soud zpochybňoval rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt (žalobce) a správce daně, kdy je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal to, co tvrdí (včetně uplatnění režimu dle příslušné SZDZ), nelze pouštět zcela ze zřetele*

ťoval v takové míře detailu, která by umožnila identifikaci skutečného vlastníka příjmu. V současnosti mu postačuje, pokud postavení skutečného vlastníka příjmu dostatečně zpochybní a v souladu s daňovým řádem s tímto závěrem seznámí plátce daně v průběhu řízení.

V tomto prostředí nelze bez dalšího spoléhat na deklaratorní prohlášení přímého příjemce o skutečném vlastnictví příjmu ani na potvrzení o daňové rezidenci vydané zahraničními správci daně. Tyto dokumenty jsou nezbytnou, nikoli dostačující podmínkou pro přiznání výhod ze smluv o zamezení dvojího zdanění, případně ze směrnic EU.

Jedním z klíčových směrů, kterým by se čeští plátci měli do budoucna vydat, je aktivní smluvní ošetření možného rizika zpochybnění skutečného vlastnictví příjmu u obchodních partnerů. Smluvní ochrana, která je v sofistikovaných mezinárodních transakcích standardem, zahrnuje prohlášení příjemce o tom, že je skutečným vlastníkem příjmu a že neexistuje žádná právní ani faktická povinnost tento příjem postoupit třetí osobě, doplněné odškodňovací doložkou pro případ, že se toto prohlášení ukáže jako nepravdivé a plátce bude vystaven doměrku. Dokumentační povinnost příjemce, tedy závazek předložit na žádost plátce aktuální prohlášení o skutečném vlastnictví příjmu, certifikát daňové rezidence a informaci o existenci jakýchkoli povinností převodu příjmu, přesouvá odpovědnost za posouzení na stranu, která má k informacím přístup. Standardní smluvní *gross up* klauzule by měla být kombinována s výjimkou, podle níž by se tato klauzule neuplatnila (a to si se zpětnou účinností např. na základě zjištění v daňové kontrole), pokud příjemce nesplnil podmínky postavení skutečného vlastníka příjmu nebo nepředložil požadovanou dokumentaci. Tato kombinace smluvních nástrojů by se měla stát standardem pro všechny významné transakce, ať již jde o přeshraniční pronájem movitých věcí, licenční smlouvy, nebo franšízové dohody, kde výše plateb a délka vztahu odůvodňují investici do smluvní preciznosti.

Tam, kde smluvní ochrana není dostupná nebo je obtížně prosaditelná, nabízí daňový řád podle mého názoru zatím nepříliš využívaný a českou judikaturou zatím nepřezkoumaný procesní nástroj, a to řízení o stížnosti na postup plátce daně dle § 237 DŘ. Plátce, který si není jist postavením příjemce jako skutečného vlastníka příjmu (případně o něm má důvodné pochybnosti[51]), se může přiklonit ke konzervativnímu přístupu moderujícímu riziko doměrku daně na své straně a srazit daň v sazbě dle zákona o daních z příjmů (v případě významných pochybností by mělo dojít k velmi konzervativní srážce 35 %), případně zajistit daň postupem dle § 38e ZDP u příjmů plynoucích daňovým nerezidentům, které nejsou zdaňovány srážkovou daní, postupem dle § 36 ZDP, ale zdaňovány v obecném základu daně s povinnosti podat v ČR daňové přiznání. Zahraniční příjemce příjmu, který může být naopak přesvědčen o svém nároku na výhodnější daňový režim, může následně iniciovat řízení o stížnost. V rámci procesního postupu musí zahraniční příjemce nejdřív požádat českého plátce o vysvětlení, proč postupoval odchylně od „očekávání" tohoto příjemce. Zde má český plátce povinnost vysvětlit důvody pro nepřiznání výhodnějšího režimu. A když plátce tuto povinnost nesplní, bude zahraniční příjemce oprávněn, s přihlédnutím ke lhůtám v § 237 odst. 3 DŘ, eskalovat spor s plátcem podáním stížnosti na jeho postup k finančnímu úřadu.

V tomto řízení se domnívám (se značnou mírou spekulace), že správce daně bude nucen posoudit, zda byly splněny podmínky pro aplikaci příslušného daňového režimu, což v praxi zahrnuje i posouzení otázky skutečného vlastnictví příjmu. Otevřenou otázkou však zůstává rozsah dokazování, které je správce daně povinen provádět, zejména zda je oprávněn či povinen aktivně využívat nástroje mezinárodní výměny informací. Přesto lze tento postup vnímat jako potenciální prostředek, jak alespoň částečně přenést důkazní a informační zátěž na správce daně. Pokud správce daně v tomto řízení potvrdí, že příjemce je skutečným vlastníkem příjmu, dostává se do procesně komplikované situace, pokud by tentýž závěr chtěl následně zpochybnit v daňové kontrole u téhož plátce. Naopak zamítavé rozhodnutí legitimizuje konzervativní postup plátce a chrání jej i vůči případným nárokům vzneseným ze strany příjemce příjmu (např. skrze výše zmíněnou aplikaci *gross up* klauzule, úroky z prodlení apod.).

Důležitá je i opačná situace. Pokud přímý příjemce není skutečným vlastníkem příjmu, neznamená to automaticky vyloučení výhodnějšího daňového režimu. Nejvyšší správní soud v kauze *YOLT* potvrdil, že existence zprostředkovatele v platebním řetězci sama o sobě nebrání aplikaci smluv o zamezení dvojího zdanění ani směrnic EU, pokud lze identifikovat skutečného vlastníka příjmu nacházejícího se výše v řetězci, který splňuje příslušné podmínky. Italský případ *Mezzanove Capital* ukazuje, že koncept skutečného vlastníka příjmu může sloužit nejen správci daně, ale i daňovým subjektům při uplatňování daňových výhod alternativní cestou. Plátce by proto měl v odůvodněných případech prověřovat, zda podmínky nesplňuje jiný subjekt v platebním řetězci.

Strukturální informační asymetrie má i širší systémový rozměr. Česká právní úprava ukládá plátci daně povinnost správně srazit a odvést daň a současně na něj přenáší důkazní břemeno, aniž by mu poskytovala účinné nástroje k získání rozhodujících informací. V jiných oblastech daňového práva bývá podobná nerovnováha vyvažována procesními právy nebo legislativními pravidly stanovujícími dostatečný rozsah dokumentace. V oblasti srážkové daně a skutečného vlastnictví příjmu však taková systematická úprava chybí. Dokud se tato situace nezmění, zůstávají pro plátce daně základními principy proaktivní analýza, smluvní přenos informačního břemene na příjemce, konzervativní přístup ke srážce daně v případě nejistoty a využití procesních nástrojů k ověření postavení skutečného vlastníka příjmu. ■

ani § 1 odst. 2 DŘ, dle kterého správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, ani § 92 odst. 2 DŘ, dle kterého správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů."

51 Např. u příjemců z daňově „atraktivních jurisdikcí".

Mezinárodní zdaňování odměn členů statutárních orgánů se zaměřením na česko-německá specifika – vybrané oblasti



Ing. Věra Jankovcová,

daňový poradce č. 3768, auditor, Partner daňového oddělení BDO, Head of German Desk



Ing. Monika Lodrová,

daňový poradce č. 5273, Partner daňového oddělení BDO, Head of Personal Income Tax

V praxi se poměrně často setkáváme se situacemi, kdy je do funkce člena statutárního orgánu české právnické osoby jmenován daňový nerezident, případně kdy je český daňový rezident členem statutárního orgánu zahraniční společnosti.

Pro účely tohoto článku rozlišujeme dvě základní situace: *inbound* případy, kdy je členem orgánu české společnosti nerezident, a *outbound* případy, kdy je český rezident členem orgánu zahraniční společnosti. Vedle samotného režimu zdanění odměny je třeba v těchto situacích posoudit i možné dopady na vznik stálé provozovny či na příslušnost k sociálnímu a zdravotnímu pojištění.

Není naší ambicí zabývat se v tomto článku komplexně celou problematikou mezinárodního zdaňování odměn členů statutárních orgánů. **Věnujeme se jen vybraným oblastem se zaměřením na česko-německá specifika**, se kterými se v praxi setkáváme.

1. Inbound – členem orgánu české právnické osoby je daňový nerezident

Pro účely následujícího textu se budeme zabývat situací, kdy v české s. r. o. vykonává funkci jednatele německý daňový rezident, což je v praxi poměrně častá záležitost.

Je-li mezi jednatelem a českým s. r. o. uzavřena smlouva o výkonu funkce, podléhá zpravidla odměna vyplácená českou společností zdanění v České republice, a to bez ohledu na místo fyzického výkonu funkce. Z českého pohledu tedy zdaňujeme celou výši odměny člena orgánu právnické osoby. Právo na zdanění v ČR dovozujeme ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem, konkrétně z čl. 16 (předpokládáme českou daňovou rezidenturu české s. r. o.). Takto postupujeme od roku 2014, kdy došlo k rekodifikaci soukromého práva a k úpravě pozice a jednání orgánů obchodních korporací. Od roku 2014 jsou i jednatelé s. r. o. členy orgánu, a jejich odměny za činnost jednatele jsou tak považovány za příjem pocházející ze zdrojů na území ČR.[1]

Co se týče techniky zdanění, je důležité zmínit, že od 1. 1. 2026 podléhá odměna jednatele, daňového nerezidenta, standardnímu režimu zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti jako u daňových rezidentů. Jedná se o významnou změnu, kdy do konce roku 2025 se ke zdanění těchto odměn používala tzv. srážková daň. Po skončení kalendářního roku může samotné pobírání této odměny nově za určitých okolností založit povinnost podat české daňové přiznání. Důvodem pro vznik povinnosti podat daňové přiznání je podle nově platné úpravy v případě jednatele, daňového nerezidenta, odměna vyšší než 36násobek průměrné mzdy (pro rok 2026 tedy více než 1 762 812 Kč). Následně je vhodné si vyžádat potvrzení o zaplacené dani, které jednatel použije pro účely svého německého daňového přiznání.

V návaznosti na výše uvedený obecný úvod do českého pojetí daňového režimu odměny jednatelů uvádíme níže několik situací, kdy se nám celkové posouzení může zkomplikovat.

1.1. Místo výkonu funkce jednatele se nachází částečně v zahraničí

Pro ilustraci si představme poměrně typický příklad německého jednatele, který pobírá odměnu za výkon funkce jednatele v české

1 § 22 odst. 1 písm. g) bod 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů („ZDP“).

s. r. o. Do ČR jezdí např. na tři dny v týdnu (pondělí až středa), ve čtvrtek a v pátek pracuje (vykonává funkci jednatele) z Německa. A to buďto ze svého domova, nebo ze své kanceláře u německé mateřské společnosti.

Zdanění daní z příjmů fyzických osob

Jak bylo výše vysvětleno, z českého pohledu se celá odměna zásadně považuje za příjem ze zdrojů na území ČR a při aplikaci čl. 16 smlouvy s Německem se zdaňuje v ČR bez alokace podle místa fyzického výkonu činnosti. V ČR podléhá odměna zdanění ve standardním režimu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti prostřednictvím mzdové evidence vedené českým s. r. o.

Když se němečtí daňoví poradci o tomto našem postupu zdanění celé odměny jednatele v ČR dozví, zpravidla vznesou dotaz, proč tomu tak je. Nelze se divit, protože německý výklad smlouvy o zamezení dvojímu zdanění se od toho českého zásadně liší.

Rozdíl mezi českým a německým přístupem spočívá především v tom, že česká praxe vychází z vazby odměny na statutární orgán české společnosti, zatímco německý výklad klade větší důraz na skutečný výkon činnosti a jeho místo.

Německo ve své vnitrostátní úpravě a správní praxi zpravidla posuzuje příjmy jednatele jako příjmy ze zaměstnání, tedy jako příjmy, které se podřazují pod čl. 15 česko-německé smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Německý výklad rozlišuje mezi orgány s převážně statutární funkcí a orgány s funkcí dozorčí, což má dopad na smluvní kvalifikaci odměn. V případě jednatelů s. r. o. bývají jejich příjmy z německého pohledu podřazovány pod čl. 15 (zaměstnání), neboť německý výklad považuje výkon funkce jednatele za činnost s převážně výkonným charakterem.[2]

Německý daňový poradce tedy podle tohoto výkladu příjmy dosahované německým jednatelem z výkonu jeho činnosti na území ČR vyjímá v Německu ze zdanění s výhradou progrese. Avšak příjmy jednatele z výkonu jeho činnosti na území Německa bude podrobovat německé dani ze závislé činnosti. U příjmů přiřaditelných výkonu činnosti na území Německa tak může dojít k dvojímu zdanění.

V praxi tak může vzniknout kvalifikační konflikt:[3] oba státy stejný příjem podřadí pod jiný článek smlouvy, a tím může dojít k neodstraněnému dvojímu zdanění, pokud stát rezidence (zde Německo) neposkytne odpovídající úlevu.

V této situaci se i v souladu se správním pokynem BMF nabízí využití čl. 25 česko-německé smlouvy o zamezení dvojího zdanění, tedy dohadovacího řízení. V jednom nedávno uzavřeném případě toto řízení vyústilo v uznání české kvalifikace příjmu a následné podřazení odměny pod čl. 16 smlouvy. Pro představu o časové náročnosti této cesty řešení doplňujeme, že případ se týkal zdaňování za období 2020 až 2022, byl iniciován v červenci 2023 a ukončen až v únoru 2026.

Příslušnost k systému sociálního zabezpečení

V popsaném modelovém případě jednatel vykonává podstatnou část činnosti ve státě bydliště, a proto bude zpravidla podléhat německým předpisům sociálního zabezpečení v souladu s koordinačními pravidly EU v oblasti sociálního zabezpečení.[4] Pro praktické prokázání této příslušnosti je vhodné mít k dispozici formulář A1. Česká s. r. o. bude za těchto okolností typicky odvádět pojistné do německého systému, podle německých předpisů.

Z praxe spíše nepředpokládáme, že by jednatel využil Rámcovou dohodu týkající se osob, které vykonávají obvyklou přeshraniční práci na dálku (tzv. telework) v zemi bydliště v rozsahu 25 % až méně než 50 %.

V ČR podléhá odměna jednatele sociálnímu a zdravotnímu pojištění jako příjem ze zaměstnání, a to bez ohledu na to, zda je jednatel zároveň společníkem. V Německu se přitom postavení společníka-jednatele pro účely sociálního zabezpečení posuzuje odlišně než v ČR. Externí jednatelé bez kapitálové účasti bývají zpravidla považováni za zaměstnance, zatímco společníci-jednatelé s rozhodujícím vlivem ve společnosti mohou být posuzováni jako osoby samostatně výdělečně činné. Rozhodující je především rozsah jejich faktického vlivu na řízení společnosti a možnost ovlivňovat její rozhodování.[5] To pak může mít zásadní dopad na posouzení příslušnosti jednatele k předpisům sociálního zabezpečení podle

2 Bundesministerium der Finanzen, *Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen*, BMF-Schreiben vom 12. 12. 2023, IV B 2 – S 1300/21/10024 :005, DOK 2023/0921455, BStBl. I 2023, s. 2179, část 6.1 „Organe von Kapitalgesellschaften", Rn. 352–359.

3 Srov. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Articles 23 A and 23 B*, Commentary on Articles 23 A and 23 B, odst. 3 písm. b), odst. 5 a část E „Conflicts of qualification", zejména odst. 32.1 až 32.4. Komentář v odst. 3 písm. b) uvádí jako jednu ze situací mezinárodního právního dvojího zdanění případ, kdy osoba rezidentní v jednom smluvním státě dosahuje příjmů z druhého smluvního státu a oba státy tento příjem zdaňují; odst. 5 pak vysvětluje, že pokud smlouva připouští zdanění ve státě zdroje, stát rezidence musí poskytnout úlevu podle čl. 23 A nebo 23 B. Odst. 32.1 až 32.4 se dále zabývají konflikty kvalifikace a povinností státu rezidence poskytnout úlevu, pokud stát zdroje zdanil příjem v souladu se smlouvou tak, jak ji sám vyložil a aplikoval.

4 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 ze dne 29. 4. 2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení a nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009 ze dne 16. 9. 2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení č. 883/2004 („koordinační pravidla EU v oblasti sociálního zabezpečení").

5 Rozsudek BSG ze dne 14. 3. 2018 (Urteile des Bundessozialgerichts vom 14. 3. 2018, B 12 KR 13/17 R a B 12 R 5/16 R; srov. též tiskovou zprávu BSG č. 14/2018 ze dne 15. 3. 2018). Jednatelé společnosti s ručením omezeným, kteří nejsou kapitálově účastni na základním kapitálu společnosti (tzv. externí jednatelé), jsou bez výjimky považováni za závisle zaměstnané osoby. Společníci a zároveň jednatelé vykonávají samostatnou výdělečnou činnost na základě své kapitálové účasti pouze tehdy, pokud drží alespoň 50 % podílů na základním kapitálu, případně pokud jim při nižší kapitálové účasti náleží podle společenské smlouvy tzv. „skutečná"/„kvalifikovaná" blokovací menšina.

koordinačních pravidel EU v oblasti sociálního zabezpečení a souvisejících odvodových povinnostech.

Stálá provozovna

Výkon řídicích funkcí z home office v Německu může pro českou společnost (českého daňového rezidenta) zakládat riziko vzniku stálé provozovny.

V této souvislosti považujeme za relevantní aktuální německý správní výklad problematiky stálé provozovny. Návrh správního pokynu BMF z února 2026 výslovně připouští, že výkon řídicích funkcí z home office může založit stálou provozovnu místa vedení, a to i v soukromých prostorách osoby vykonávající vedení společnosti. Rozhodující je zejména místo, kde jsou fakticky přijímána řídicí rozhodnutí týkající se běžného provozu podniku. Současně německá finanční správa zdůrazňuje, že činnosti spojené s vedením společnosti zpravidla nepředstavují činnosti přípravné nebo pomocné ve smyslu čl. 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD. Riziko vzniku stálé provozovny proto při přeshraničním výkonu funkce statutárního orgánu nelze přehlížet, zejména pokud je významná část rozhodovací činnosti vykonávána mimo stát sídla společnosti.[6]

Je však třeba odlišit výkon řídicích funkcí z home office od běžné práce zaměstnance z domova. Toto rozlišení vychází z německého návrhu správního pokynu[7] v návaznosti na aktualizovaný komentář k Modelové smlouvě OECD k čl. 5 body 44.1 až 44.21,[8] které se věnují problematice home office a dalších forem práce na dálku. U běžné činnosti zaměstnance v režimu home office BMF vychází z toho, že zpravidla nevzniká stálá provozovna zaměstnavatele, zejména proto, že zaměstnavatel typicky nemá k těmto prostorám dostatečné dispoziční oprávnění. Výkon řídicích funkcí je však v návrhu řešen samostatně. Pokud jsou z home office fakticky činěna rozhodnutí spadající do běžného vedení podniku, může se podle německého výkladu jednat o stálou provozovnu místa vedení.

1.2. Místo výkonu funkce jednatele se nachází zcela v zahraničí

Další možnou variantou je situace, že statutárním orgánem v české s. r. o. jsou jen němečtí daňoví rezidenti, kteří vykonávají funkci pro českou s. r. o. jen na území Německa, tj. do ČR v podstatě vůbec nejezdí.

Může pak vzniknout významné riziko, že skutečné místo vedení české s. r. o., a tedy i daňová rezidence české s. r. o., se nachází v Německu. V praxi jsme se již setkali se situacemi, kdy německá finanční správa takovou situaci identifikovala a daňovou rezidenturu české s. r. o. překlasifikovala do Německa.

V tomto případě by ČR zpravidla neměla nárok na zdanění odměny jednatelů za výkon funkce jednatele vykonávané mimo ČR. Důvodem je nesplnění podmínky čl. 16 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, že jednatel odměnu pobírá jako člen orgánu právnické osoby s daňovou rezidenturou v ČR. Uvedené by platilo i v případě, že by byly související náklady přiřaditelné české stálé provozovně, přestože by zřejmě byly naplněny podmínky zákona o daních z příjmů ohledně zdroje příjmu v ČR. Mezinárodní smlouva má však aplikační přednost, a obvykle vyžaduje daňovou rezidenturu dané společnosti v ČR.

Problematika místa skutečného vedení je poměrně komplexní, a proto pro účely tohoto článku uvádíme pouze výše uvedené dopady na aplikaci příslušného článku smlouvy o zamezení dvojího zdanění zabývající se odměnou jednatelů.

1.3. Souběh funkcí ve více společnostech ve skupině

V praxi není neobvyklé, že je jednatel české s. r. o. současně zaměstnancem zahraniční skupinové společnosti.

Oddělené odměňování jednotlivých funkcí

Jsou-li jednotlivé role odměňovány odděleně, typicky podle smlouvy o výkonu funkce na straně jedné a podle pracovní nebo jiné smlouvy se zahraniční skupinovou společností na straně druhé, bývá daňové posouzení samotné odměny zpravidla obdobné tomu, které jsme popsali výše. Prakticky významnější bývá v takovém případě zejména dopad do oblasti sociálního zabezpečení a aplikace koordinačních pravidel EU v oblasti sociálního zabezpečení.

Odměna vyplácena pouze zahraniční skupinovou společností

Odlišná situace nastává tehdy, pokud odměna za výkon funkce jednatele není vyplácena českou společností, ale výhradně zahraniční osobou. Typicky jde o skupinové struktury, v nichž např. mateřská společnost jmenuje svého zaměstnance jednatelem více dceřiných společností v různých státech.

V takovém uspořádání je třeba rozlišit, zda česká společnost odměnu jednatele ekonomicky nese, byť nepřímo, nebo na ní ten-

6 Bundesministerium der Finanzen, *Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht*, 13. 2. 2026, zejména část 5.2, odst. 143; BMF výslovně uvádí, že jde o výklad k čl. 5 OECD-MA a OECD-MK. Jedná se o návrh správního pokynu.

7 Bundesministerium der Finanzen, *Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht*, 13. 2. 2026, IV B 2 – S 1301/01410/007/240, část II.5.1 až II.5.4, zejména odst. 140 až 146; k odkazu na komentář OECD viz odst. 145, který uvádí body 44.1 až 44.21 komentáře k čl. 5 OECD-MA. Jedná se o návrh správního pokynu.

8 Srov. též OECD, *The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD Publishing, Paris, 2025; aktualizace byla schválena Radou OECD dne 18. 11. 2025 a zveřejněna dne 19. 11. 2025.

to náklad vůbec není přenesen. Právě toto rozlišení je pro daňové posouzení příjmu jednatele zásadní. Samotná skutečnost, že osoba formálně vykonává funkci jednatele české společnosti, ještě automaticky neznamená, že bude naplněn režim čl. 16 (Tantiémy) příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Náklady nejsou na českou společnost přenášeny

Pokud česká s. r. o. náklad na odměnu jednatele vůbec nenese, lze výkon funkce z pohledu daňového režimu odměny považovat za bezúplatný. V takovém případě se zpravidla neuplatní specifický režim čl. 16 česko-německé smlouvy popsaný výše, neboť česká společnost odměnu nevyplácí ani ji ekonomicky nenese.

Samostatně je však třeba posoudit odměnu, kterou daná osoba pobírá od zahraniční mateřské společnosti. Typicky z titulu zaměstnání nebo jiného smluvního vztahu. Tato odměna bude zpravidla kvalifikována podle článku upravujícího příjmy ze zaměstnání, případně podle jiného relevantního ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V konečném důsledku tak v dané situaci nemusí dojít ke zdanění této odměny v ČR.

Náklady jsou přenášeny na českou společnost

V praxi se často setkáváme se situací, kdy zahraniční mateřská společnost náklady související s odměnou jednatele na českou s. r. o. dále přenáší, ať již formou prosté přefakturace bez přirážky, nebo v rámci širšího modelu poskytování skupinových služeb.

Jakmile však česká společnost ekonomicky nese náklad související s výkonem funkce jednatele, je třeba posoudit, zda se neuplatní stejný daňový režim, jako kdyby byla odměna vyplácena přímo českou společností. Pro aplikaci čl. 16 smlouvy s Německem ani příslušných ustanovení zákona o daních z příjmů týkajících se zdroje příjmu daňových nerezidentů totiž rozhodující není pouze mechanismus výplaty, ale zejména skutečný charakter odměny a její vazba na výkon funkce člena orgánu české společnosti.

V praxi lze očekávat, že správce daně bude u odměny osoby, která je současně jednatelem české společnosti a jejíž náklad je na tuto společnost přenesen, zkoumat především její vazbu na výkon funkce jednatele. Pokud má česká společnost za to, že část přenesené odměny souvisí s jinými činnostmi a neměla by podléhat výše popsanému režimu zdanění v ČR, musí být schopna toto rozlišení dostatečně prokázat. Klíčová bude zejména kvalitní smluvní dokumentace, věcný popis poskytovaných činností, evidence jejich rozsahu a další podpůrné důkazní prostředky. Pouhé fakturační označení plnění jako manažerských, poradenských či skupinových služeb zpravidla nebude dostačující.

Současně bývá v těchto situacích citlivou otázkou také daňová uznatelnost souvisejících nákladů. Správce daně zpravidla posuzuje, zda bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto, v jakém rozsahu a zda jeho povaha odpovídá deklarovanému smluvnímu vztahu. Problematické mohou být zejména případy, kdy je výkon statutární funkce fakturačně zahrnován pod obecné „manažerské“ nebo „poradenské“ služby.[9]

2. Outbound – český rezident je členem orgánu zahraniční právnické osoby

U outbound situací, kdy je český daňový rezident členem orgánu zahraniční právnické osoby, je třeba vyjít především z práva státu, v němž je tato právnická osoba rezidentem, a z příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Nelze proto spoléhat na český výklad daňového režimu obdobných příjmů. Rozhodující bývá, jak je odměna kvalifikována ve státě zdroje, jaký článek smlouvy tento stát aplikuje a zda bylo zahraniční zdanění provedeno v souladu se smlouvou.

Český daňový rezident zdaňuje v ČR své celosvětové příjmy. Pokud byla odměna člena orgánu zdaněna v zahraničí v souladu s příslušnou smlouvou, promítne se tato skutečnost do českého daňového přiznání prostřednictvím metody zamezení dvojího zdanění podle § 38f ZDP a příslušné smlouvy. Klíčové je přitom správné doložení zahraničního zdanění a určení, zda se použije metoda započtu nebo vynětí.

Specifickou pozornost si zaslouží § 38f odst. 4 ZDP, který může u vybraných příjmů ze závislé činnosti umožnit vynětí s výhradou progrese i tehdy, pokud smlouva stanoví metodu započtu. U odměn členů orgánů však nelze automaticky vycházet z toho, že pokud zahraniční stát zdaní celou odměnu, bude možné ji v ČR celou vyjmout ze zdanění. Rozhodující je splnění veškerých podmínek § 38f odst. 4 ZDP, zde pak zejména vazba příjmu na výkon činnosti ve smluvním státě a skutečnost, že odměna prošla v tomto státě systémem zdanění. U části příjmu, kterou nelze přisoudit výkonu činnosti v daném smluvním státě, je třeba postupovat podle metody stanovené příslušnou smlouvou.

Ani u outbound případů by neměly zůstat stranou další související otázky. Pokud je část činnosti vykonávána z ČR, je třeba posoudit riziko stálé provozovny zahraniční společnosti v ČR. Dalším důležitým tématem je příslušnost jednatele k předpisům sociálního zabezpečení.

Zjednodušeně řečeno je proto u outbound situací vhodné prověřit zejména následující roviny: daňovou kvalifikaci odměny v zahraničí, českou metodu zamezení dvojího zdanění a dopady do sociálního zabezpečení a případné stálé provozovny. ■

9 Např. rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2023, čj. 9 Afs 42/2023-43; navazující rozsudek KS v Brně ze dne 28. 11. 2022, čj. 30 Af 57/2021-76.

Aktuální přehled legislativních návrhů EU v oblasti přímých daní



Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.,

oddělení Mezinárodní zdaňování, odbor Daně z příjmů, Ministerstvo Financí ČR



JUDr. Ondřej Málek, Ph.D., LL.M.,

odborný asistent, PF UK, Of Counsel, Bříza & Trubač, advokátní kancelář, daňový poradce č. 5694

V poslední dekádě Evropská komise předložila nebývale široký soubor návrhů zasahujících do oblasti přímých daní – od procesních pravidel pro srážkové daně až po pokusy o harmonizaci základu daně, převodních cen či daňového zacházení s některými formami financování. Článek podává přehled aktuálního stavu těchto iniciativ a člení je podle jejich legislativního osudu na přijaté předpisy, návrhy zařazené Komisí ke stažení nebo již stažené, návrhy formálně stále projednávané, avšak fakticky bez reálného pokroku, a nové či očekávané iniciativy. Jak naše analýza ukazuje, statistika „úspěšnosti" není z pohledu Evropské komise příliš lichotivá.

Přijaté předpisy

FASTER

Z poměrně dlouhého seznamu návrhů v oblasti přímých daní je směrnice FASTER[1] (Faster and Safer Tax Relief of Excess Withholding Taxes) jedinou, která již byla v nedávné době schválena v Radě EU, a bude tak muset být ze strany členských států implementována.

Cílem návrhu je podle Komise především zjednodušit, zefektivnit a zvýšit bezpečnost postupů souvisejících s uplatňováním srážkové daně v přeshraničních situacích, zejména při aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění a vnitrostátních předpisů. Návrh má současně usnadnit a zatraktivnit přeshraniční investice v rámci EU i investice ze třetích zemí a posílit prevenci daňových úniků a podvodů.[2]

Podstatnou část směrnice tvoří pravidla pro postup při poskytování „úlevy z nadměrné srážkové daně",[3] včetně souvisejících registračních, reportovacích a due diligence povinností finančních zprostředkovatelů. Pro českou praxi je vhodné odlišit tuto část od pravidel k digitálnímu potvrzení o daňovém rezidentství. S ohledem na možnosti dané směrnicí[4] nehodlá ČR v tomto kontextu nic na konstrukci českého systému srážkové daně měnit. To ovšem neznamená, že se české subjekty s pravidly FASTER nesetkají. Jako investoři, emitenti nebo finanční zprostředkovatelé se budou setkávat s režimy, které podle směrnice zavedou jiné členské státy.

Jedinou relevantní částí, kterou bude v ČR nutné odpovídajícím způsobem implementovat, je tak kapitola 2 směrnice, upravující „Digitální potvrzení o daňovém rezidentství (eTRC)". Tato část směrnice má sjednotit formát, obsah a základní proces vydávání potvrzení tak, aby daňový rezident mohl pro účely směrnice používat elektronický doklad napříč EU. Na konkrétním způsobu implementace v ČR se začíná v současné době pracovat, práce ohledně technických detailů probíhají i na úrovni EU. Pravidla musí být implementována do konce roku 2028 s tím, že se musí začít provádět od 1. 1. 2030.

Návrhy stažené Komisí

UNSHELL

V roce 2021 odůvodňovala Komise předložení návrhu směrnice UNSHELL[5] (někdy též nazýván jako „ATAD 3") tím, že zejména nadnárodní skupiny často vytvářejí entity bez minimální podstaty, aby snížily svou celkovou daňovou povinnost, mj. přesouváním zisků z určitých členských států s vysokými daněmi do jurisdikcí s nízkým zdaněním. Cílem mělo být identifikovat subjekty, které postrádají podstatu, a odepřít jim daňové výhody podle evropských směrnic a bilaterálních daňových smluv.

1 Směrnice Rady (EU) 2025/50 ze dne 10. 12. 2024 o rychlejší a spolehlivější úlevě z nadměrných srážkových daní.

2 V této souvislosti Komise opakovaně zmiňovala i řadu skandálů z minulosti (Cum/Ex, Cum/Cum), které se však týkají primárně zemí, které využívají refundační systém, tj. v prvním kroku je při výplatě příjmu provedena srážka daně dle domácích obecných předpisů, následně je na žádost poplatníka refundována, obvykle prostřednictvím správce daně, část či celá částka takto sražené daně.

3 Směrnice upravuje postup pouze v kontextu přeshraniční výplaty dividend z veřejně obchodovaných akcií a případně z úroků z veřejně obchodovaných dluhopisů.

4 Viz čl. 2 směrnice Rady (EU) 2025/50.

5 Návrh směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla pro předcházení zneužívání krycích subjektů pro daňové účely a kterou se mění směrnice 2011/16/EU ze dne 22. 12. 2021, COM (2021) 565 final.

Mechanismus návrhu stál na dvoustupňovém testu. Subjekt by nejprve prošel tzv. vstupními kritérii, založenými zejména na struktuře příjmů, přeshraničnosti a míře outsourcingu vlastní správy. Pokud by tato kritéria naplnil, musel by deklarovat minimální ukazatele substance, např. existenci vlastních prostor, bankovního účtu v EU a kvalifikovaného vedení. Neunesení tohoto břemene mělo vést k domněnce, že jde o subjekt bez dostatečné substance, a následně k omezení daňových výhod podle unijních směrnic a smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Vnitrostátní pravidla, která se v této oblasti uplatňují, se v EU výrazně liší a mají často omezený účinek, protože se uplatňují pouze na území jednoho členského státu a (dle Komise) účinně nezachycují situace, které zahrnují více než jeden členský stát. Některé členské státy údajně nemají, resp. v době přeložení návrhu neměly, vůbec žádná pravidla, která by řešila zneužívání podniků, které nemají nebo mají minimální podstatu pro daňové účely. Pro posílení odolnosti členských států vůči praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům považovala Komise za nutné stanovit společný rámec, jak pro určení tzv. *shell entities*, tak i pro oblast související správní spolupráce.

V průběhu projednávání návrhu v rámci Rady se jasně ukázaly jeho značné nedostatky. K získání podpory členských států nepomohly ani různé alternativy. V kontextu plánu práce Komise na rok 2026 byl návrh oficiálně stažen, nicméně to neznamená, že by Komise zcela opustila své ambice v této oblasti. Lze předpokládat, že kritéria pro určování *„shell"* entit bude mít Komise v brzké budoucnosti snahu promítnout do tzv. *hallmarks* pro oznamování přeshraničních uspořádání (podle směrnice DAC6).

DEBRA

V roce 2022 byl představen návrh směrnice DEBRA[6] (Debt-Equity Bias Reduction Allowance), který dle Evropské komise stojí na předpokladu, že typická nesouměrnost daňového režimu dluhového financování a financování vlastním kapitálem podněcuje společnosti ke kumulaci dluhů, což může vést k častějšímu výskytu případů platební neschopnosti. Smyslem této iniciativy tak bylo srovnání daňových důsledků obou typů financování.

Návrh DEBRA definoval určité zvýhodnění pro financování prostřednictvím vlastního kapitálu, a to díky zavedení daňové uznatelnosti pomyslných úroků ze zvýšení tzv. čistého vlastního kapitálu. Zároveň bylo navrhováno omezit daňovou uznatelnost úrokových nákladů, tj. *de facto* další daňové znevýhodnění dluhového financování.

Již od počátku projednávání návrhu bylo jasné, že nalezení jednomyslné podpory bude takřka nemožné. Návrh obsahoval celou řadu technických problémů, navíc několik členských států vyjádřilo pochybnosti o souladu návrhu s principem subsidiarity, tj. samotnou potřebou unijní úpravy. Od roku 2022 práce na návrhu DEBRA neprobíhají. Jeho osud byl zřejmý, a stažení ze strany Komise tak není nikterak překvapivé, mělo přijít již dávno.

Směrnice o převodních cenách

Další z řady neúspěšných iniciativ Komise v oblasti přímých daní je směrnice o převodních cenách.[7] Prostřednictvím směrnice by se směrnice OECD o převodních cenách[8] staly právně závazným instrumentem pro všechny členské státy EU, přičemž závaznost (poslední verze) dokumentu by vyplývala přímo z evropské legislativy. Směrnice OECD má v současné době v kontextu legislativ členských států různé postavení a rozdílný význam. Cílem navrhovaného předpisu bylo harmonizovat klíčová pravidla pro převodní ceny v rámci EU. Citlivost návrhu nespočívala jen v harmonizaci základních pojmů, ale i v tom, že by se zásadně změnil právní význam a závaznost dokumentu vytvářeného mimo legislativní proces EU.

Jednání členských států na technické úrovni však poměrně záhy ukázala, že postoje jednotlivých zemí se výrazně liší k prakticky všem základním aspektům návrhu. V reakci na to se objevila myšlenka zřízení jakési neformální platformy, jejíž výstupy by ale nemohly být závazné. Ani tato myšlenka však není v současné době reálně nijak dále rozvíjena.

Formálně projednávané návrhy bez reálného pokroku

HOT

Návrh směrnice HOT[9] (Head Office Taxation System) byl předložen na podzim 2023. Deklarovaným záměrem bylo usnadnit a povzbudit mikro, malé a střední podniky (dále jen „MSP") k přeshraniční expanzi v rámci EU.

MSP operující přeshraničně v EU prostřednictvím stálé provozovny by dle návrhu mohly podávat daňové přiznání a odvádět daň z příjmů pouze ve státě, ve kterém sídlí ústředí společnosti. Zjednodušeně řečeno, šlo by o zvláštní režim typu *„one-stop shop"* pro přímé daně. Daňový základ stálé provozovny v jiném členském státě by se vypočetl podle pravidel státu ústředí, zatímco výsledná daň by se určila sazbou státu, ve kterém se stálá provozovna nachází.

Ani tento návrh nelze označit za příliš povedený. Kromě tradičních kontroverzí, jako jsou diskutabilní úspory či evidentní nárůst nákladů správců daně, je nejzávažnějším problémem návrhu požadavek, aby stát umístění stálé provozovny akceptoval daňový základ vypočtený podle pravidel jiného členského státu. Tato skutečnost je

6 Návrh směrnice Rady o stanovení pravidel týkajících se úlevy ke snížení zvýhodnění dluhu oproti vlastnímu kapitálu a o omezení odpočitatelnosti úroků pro účely daně z příjmu právnických osob ze dne 11. 5. 2022, COM (2022) 216 final.

7 Návrh směrnice Rady o stanovování převodních cen ze dne 12. 9. 2023, COM (2023) 529 final.

8 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

9 Návrh směrnice Rady, kterou se zavádí daňový systém sídla pro mikropodniky a malé a střední podniky a kterou se mění směrnice 2011/16/EU ze dne 12. 9. 2023, COM (2023) 528 final.

v oblasti přímých daní bezprecedentní a znamená podstatný zásah do suverenity členských států, jež stále považují stanovení podmínek výběru daní z příjmů na svém území za své svrchované právo bez ohledu na daňovou politiku a praxi jiných států.

Návrh oficiálně stále „leží" v Radě, nicméně práce na něm již delší dobu neprobíhají. O důvodech, proč se Komise nerozhodla stáhnout i tento návrh, lze pouze spekulovat.

BEFIT

Návrh směrnice BEFIT představuje zatím patrně nejambicióznější pokus Komise o vytvoření společného rámce pro zdaňování příjmů skupin podniků v EU. Komise návrh předložila dne 12. 9. 2023 pod názvem „Business in Europe: Framework for Income Taxation".[10] Cílem není zavést jednotnou sazbu daně z příjmů právnických osob, ale harmonizovat pravidla pro výpočet daňového základu u vybraných skupin, a tím snížit náklady na dodržování daňových předpisů, odstranit některé asymetrie mezi vnitrostátními systémy a vytvořit předvídatelnější prostředí pro přeshraniční podnikání. Návrh navazuje i na logiku druhého pilíře OECD/G20, zejména na práci s konsolidovanými účetními údaji, ale míří na jiný problém. Totiž nikoli na zajištění minimální efektivní sazby, nýbrž na samotný způsob určení základu daně.

Základní mechanismus BEFIT lze zjednodušeně popsat ve třech krocích. Nejprve by jednotliví členové skupiny vypočetli svůj předběžný daňový výsledek podle společných pravidel vycházejících z finančního účetnictví, upraveného o položky stanovené směrnicí. Následně by se tyto výsledky agregovaly do jednoho společného základu skupiny, což by umožnilo automatický přeshraniční zápočet ztrát uvnitř skupiny. Ve třetím kroku by se tento agregovaný základ přidělil jednotlivým členským státům. V přechodném období návrh počítá s relativně jednoduchým alokačním klíčem založeným na průměru zdanitelných výsledků jednotlivých členů skupiny za předchozí tři účetní období. Až po tomto rozdělení by členské státy mohly na přidělenou část základu aplikovat vybrané vnitrostátní úpravy a vlastní sazbu daně.

Povinně by se režim vztahoval na velké skupiny s ročními konsolidovanými výnosy alespoň 750 mil. EUR. Menší skupiny by se mohly do systému dobrovolně přihlásit, splní-li podmínku sestavování konsolidované účetní závěrky. Návrh obsahuje také procesní pravidla, zejména koncept tzv. BEFIT týmu, který bude přezkoumávat úplnost a správnost informací vyplněných v podávaných informačních přehledech. Součástí balíku jsou rovněž zjednodušující pravidla v oblasti převodních cen pro vybrané rutinní činnosti, která mají fungovat na bázi rizikového semaforu.

Evropský parlament přijal v listopadu 2025 k návrhu kladné, avšak pouze konzultační, stanovisko s několika pozměňovacími návrhy.[11] V Radě, kde je u přímých daní nutná jednomyslnost,[12] oficiálně stále probíhá technické projednávání, avšak bez zjevného politického posunu. Návrh nebyl formálně stažen a zůstává v legislativním procesu (reálně však za současného kyperského předsednictví žádné práce na úrovni Rady neprobíhají), fakticky však naráží na tradiční obavy členských států ze zásahu do daňové suverenity, na otázku skutečné administrativní úspory a také na souběh s implementací druhého pilíře. Prakticky tedy platí, že BEFIT je „na stole", nikoli však ve fázi, v níž by bylo možné očekávat rychlé přijetí.

Digitální zdanění: daň z digitálních služeb a významná digitální přítomnost

Další skupinu návrhů tvoří starší, ale stále formálně neuzavřené návrhy z roku 2018 v oblasti digitální ekonomiky. Komise tehdy předložila dvojici návrhů: jednak dočasnou daň z digitálních služeb[13] a jednak systémovější směrnici k významné digitální přítomnosti.[14] Oba návrhy reagovaly na problém, že tradiční mezinárodní daňová pravidla váží zdanění podnikových zisků primárně na fyzickou přítomnost, zatímco digitální obchodní modely mohou generovat významnou hodnotu v členském státě prostřednictvím uživatelů, dat a síťových efektů i bez existence klasické stálé provozovny.

Návrh daně z digitálních služeb měl fungovat jako přechodné řešení. Nešlo o daň ze zisku v úzkém slova smyslu, nýbrž o 3% daň z hrubých výnosů (tj. obratu) z vybraných digitálních služeb, u nichž je podstatná tvorba hodnoty uživateli. Typicky se jednalo o výnosy z cílené online reklamy, z poskytování vícestranných digitálních rozhraní umožňujících uživatelům vzájemnou interakci či uzavírání transakcí a z předávání dat o uživatelích získaných z jejich činnosti na digitálním rozhraní. Daň se měla vztahovat jen na velké podniky překračující dvojí prahovou hodnotu: celosvětové výnosy nad 750 mil. EUR a zdanitelné digitální výnosy v EU nad 50 mil. EUR. Výnos se měl přisuzovat členským státům podle umístění uživatelů, mimo jiné na základě IP adresy nebo jiných geolokačních metod.

Naproti tomu návrh směrnice k významné digitální přítomnosti mířil na trvalejší změnu pravidel pro rozdělení zdaňovací pravomoci v kontextu příjmových daní. Jeho podstatou bylo zavést zdroj příjmu vázaný na digitální přítomnost, tedy obdobu stálé provozovny bez nutnosti fyzické přítomnosti. Významná digitální přítomnost měla vzniknout při splnění některého z kvantitativních kritérií, např. při dosažení výnosů z digitálních služeb v členském státě alespoň 7 mil. EUR, při překročení 100 000 uživatelů nebo při uzavření více než 3 000 obchodních smluv na digitální služby

10 Návrh směrnice Rady o podnikání v Evropě: rámec pro zdanění příjmů (BEFIT) ze dne 12. 9. 2023, COM (2023) 532 final.

11 Legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 13. 11. 2025 o návrhu směrnice Rady o podnikání v Evropě: rámec pro zdanění příjmů (BEFIT), 2023/0321(CNS).

12 Návrh je podán na základě čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie.

13 Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmů z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. 3. 2018, COM (2018) 148 final.

14 Návrh směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla týkající se zdanění právnických osob v případě významné digitální přítomnosti ze dne 21. 3. 2018, COM (2018) 147 final.

s uživateli v daném státě. Na tento nový nexus měla navázat pravidla pro přiřazení zisků, která by zohledňovala ekonomicky významné digitální činnosti, zejména práci s daty, uživatelskou základnou a nehmotnými aktivy.

Oba digitální návrhy jsou dnes prakticky zablokovány. Rada v březnu 2019 nedosáhla dohody ani na zúžené podobě digitální daně a následně se politická pozornost přesunula na mnohostranná jednání v rámci OECD/G20, zejména na první pilíř. Tyto návrhy jsou tak pozastaveny (nejen) v návaznosti na práci inkluzivního rámce OECD/G20. Komise je však ve svém seznamu dosud nevyřízených návrhů pro rok 2026 nadále eviduje jako aktivní návrhy.

Nové a očekávané iniciativy

28. režim – EU Inc.

Novější iniciativou je tzv. 28. režim, prezentovaný Komisí pod označením EU Inc.[15] Nejde primárně o daňovou normu, nýbrž o návrh nařízení vytvářející volitelný unijní korporátní režim dostupný vedle národních právních forem. Záměrem je umožnit zejména inovativním a rychle rostoucím podnikům fungovat podle jednotnějších pravidel napříč EU, namísto toho, aby musely při expanzi řešit odlišnosti 27 vnitrostátních korporačních režimů. Návrh má pokrývat vznik společnosti, základní pravidla její správy, digitální postupy v průběhu životního cyklu společnosti, převody podílů, kapitálové operace a některé související otázky financování. Legislativně jde o návrh nařízení projednávaný řádným legislativním postupem. K dubnu 2026 se nachází v počáteční parlamentní fázi.

Daňový dopad 28. režimu je v tuto chvíli druhotný. Návrh nesměřuje k vytvoření samostatného unijního daňového režimu, jednotného základu daně ani jednotné sazby. Daňové prvky se objevují ve dvou oblastech. Za prvé, návrh počítá s digitální výměnou údajů mezi rejstříky a daňovými, sociálními či evidenčními orgány, aby společnost nemusela opakovaně dokládat tytéž údaje a mohla získávat identifikační čísla prostřednictvím propojených systémů. Za druhé, obsahuje harmonizovaný rámec pro zaměstnanecké akciové opce, včetně pravidla, že zdanitelný příjem má u vymezených opčních nástrojů vzniknout až při dispozici s akciemi, nikoli již při udělení, vestingu nebo uplatnění opce. Členským státům však zůstává prostor určit daňovou kvalifikaci příjmu a sazbu nebo zavést případné preferenční režimy a benefity.

Citlivým bodem návrhu může být zvolený právní základ. Komise návrh opírá o čl. 114 SFEU a zdůrazňuje jeho primárně korporačněprávní účel. Daňové prvky – zejména úprava okamžiku zdanění zaměstnaneckých opčních nástrojů v rámci EU-ESO – však nejsou pouze technickým doplňkem. Návrh stanoví, že zdanitelný příjem nemá vzniknout při udělení, vestingu ani uplatnění opce, ale až při dispozici s akciemi, a zároveň vymezuje základ pro výpočet tohoto příjmu. Právě zde vzniká otázka, zda taková úprava ještě může být plně kryta logikou vnitřního trhu, nebo zda již zasahuje do oblasti, v níž členské státy tradičně trvají na jednomyslnosti podle čl. 115 SFEU.

Pozice ČR k návrhu se zatím formuje, nicméně jednomyslnost v daních je jedním z pilířů české fiskální politiky v EU. Jako možné řešení se teoreticky nabízí např. vyčlenění a projednávání návrhů týkajících se daní ve skupinách, jež jsou k tomu příslušné, při respektování požadavku jednomyslnosti.

Omnibus on taxation

Pro rok 2026 je významná také avizovaná iniciativa Omnibus on taxation. Komise ji zařadila do pracovního programu na druhé čtvrtletí 2026[16] jako legislativní návrh založený na čl. 115 SFEU, tedy v oblasti, kde bude pro přijetí v Radě opět potřeba jednomyslnost. Podle výzvy k předložení podkladů z února 2026 má jít o směrnici v oblasti přímých daní, jejímž účelem je zjednodušit, zpřehlednit a modernizovat stávající (korporátní) daňové směrnice. Komise výslovně zmiňuje směrnici o úrocích a licenčních poplatcích, směrnici o fúzích, mateřsko-dceřinou směrnici, ATAD a směrnici o mechanismech řešení daňových sporů.

Na rozdíl od BEFIT či návrhů v oblasti digitálních daní zde zatím nejde o známý věcný návrh s detailním mechanismem fungování, ale o připravovaný zjednodušovací balík. Očekávat lze tedy spíše legislativní „úklid" než novou koncepci společných daňových pravidel. Lze tak předpokládat, že půjde o odstranění překryvů, zpřesnění nejasných ustanovení, omezení administrativních postupů, reakci na rozhodovací praxi SDEU a případné sladění režimů, které se v praxi vykládají rozdílně. Z politického hlediska je tato iniciativa součástí širší snahy Komise snížit administrativní zátěž podniků, zejména malých a středních. Praktický význam pro daňovou praxi může být přesto značný, protože uvedené směrnice tvoří významná témata přímého zdanění v EU.

Závěr

Z výše uvedeného přehledu plyne dvojí závěr. Za prvé, Komise nepřestává hledat společná pravidla pro oblast přímého zdanění, ale velké harmonizační projekty – BEFIT, HOT, TP směrnice, DEBRA či UNSHELL – zůstávají politicky neprůchodné, protože zasahují do daňového základu, rozdělení zdaňovací pravomoci nebo procesní autonomie členských států. Za druhé, větší šanci mají návrhy, které lze prezentovat jako technické, procesní nebo zjednodušující, typicky směrnice FASTER (v části týkající se digitálního potvrzení o daňovém rezidentství) nebo připravovaný Omnibus on taxation.

Pro českou praxi proto nebude podstatné sledovat jen to, zda je návrh formálně „na stole". Stejně důležité bude hodnotit jeho právní základ, dopad do vnitrostátní daňové autonomie a konkrétní implementační povinnosti. Právě rozdíl mezi formálním stavem legislativního procesu a reálnou politickou průchodností je u současných unijních návrhů v přímých daních klíčový. ■

15 Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o právním rámci 28. režimu pro obchodní společnosti – „EU Inc." ze dne 18. 3. 2026, COM (2026) 321 final.

16 Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů. Pracovní program Komise pro rok 2026 ze dne 21. 10. 2025, COM (2025) 870 final.

Vybrané aspekty dluhového financování v kontextu mezinárodního zdaňování

Ing. Tomáš Drtina,

Generální finanční ředitelství – Odbor daně z příjmů II, oddělení mezinárodního zdaňování, přímé daně

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

Dluhové financování je běžným způsobem získávání finančních zdrojů obchodních společností. Podnikatelské subjekty financují svou podnikatelskou činnost buď z vlastních zdrojů (z vlastního kapitálu), nebo z cizích zdrojů (z cizího kapitálu), jejichž významnou součástí je právě dluhové financování. To, jakým způsobem a za jakých podmínek si daňové subjekty zajišťují finanční zdroje v podobě dluhového financování, je plně v jejich kompetenci, a to za předpokladu, že se pohybují v rámci pravidel stanovených právním řádem příslušné jurisdikce. Běžně se tak setkáváme s financováním formou úvěrů, zápůjček, emisí cenných papírů jako dluhopisů či směnek apod.

Cílem tohoto příspěvku je poskytnout případnému čtenáři pohled autora na vybrané aspekty dluhového financování v kontextu mezinárodního zdaňování, včetně různých pohledů na danou problematiku. Konkrétně se příspěvek zaměřuje na problematiku překlasifikace dluhového financování na vklad do vlastního kapitálu, stanovení ceny obvyklé u přeshraničního vnitroskupinového financování a dále na oblast překlasifikace úroků na podíly na zisku.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP"), obsahuje v § 19 odst. 1 písm. zk) definici pojmu úvěrový finanční nástroj, kterým se pro účely zákona rozumí *„závazkový právní vztah, jehož předmětem je vrácení přenechaných nebo poskytnutých peněžních prostředků"*, přičemž *„úvěrovým finančním nástrojem je vždy úvěr, zápůjčka, dluhopis, vkladní list, vkladový certifikát a vklad jim na roveň postavený a směnka, jejímž vydáním získává směnečný dlužník peněžní prostředky"*.

S dluhovým financováním jsou spojeny finanční výnosy nebo finanční náklady v podobě smluvních úroků, sankčních plateb, kurzových rozdílů, nejrůznějších poplatků a dalších. Ne všechny finanční výnosy a finanční náklady související s těmito transakcemi však mohou být součástí základu daně z příjmů. Daňovou povinnost subjektů vedoucích účetnictví tyto transakce ovlivňují primárně prostřednictvím účetního výsledku hospodaření, který je v současné době výchozím bodem při stanovení základu daně těchto subjektů. Jejich správné účetní zachycení je tudíž základním předpokladem pro správné stanovení základu daně. Pokud daňový subjekt vedoucí účetnictví a přijímající finanční prostředky formou dluhového financování zachytí tyto transakce a finanční náklady s nimi související v souladu s účetními předpisy, snižují tyto finanční náklady výsledek hospodaření bez ohledu na jejich zaplacení.

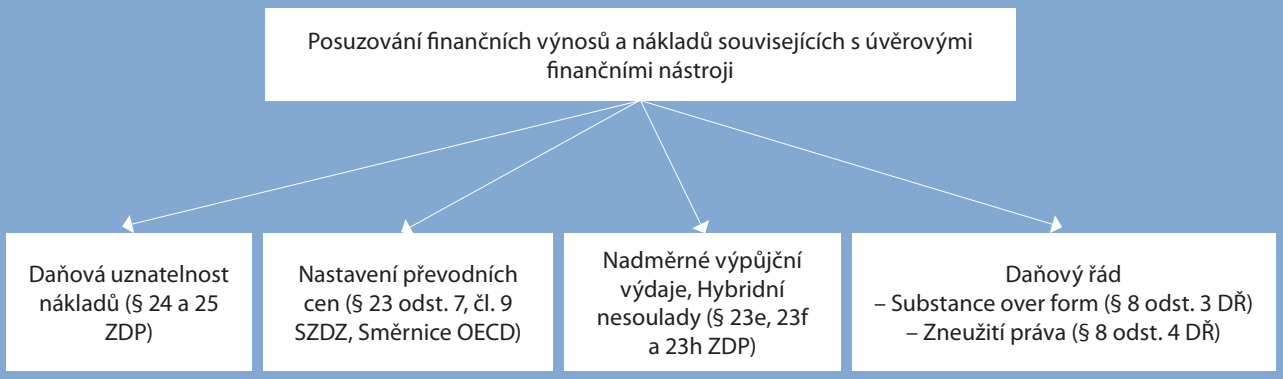
Z hlediska dopadů do základu daně z příjmů právnických osob se na tyto finanční výnosy a finanční náklady můžeme dívat z různých úhlů pohledu (viz diagram na následující straně).

Z pohledu daňové uznatelnosti finančních nákladů spojených s dluhovým financováním se jedná zejména o následující ustanovení:

- § 24 odst. 1 ZDP – splnění tzv. substance a benefit testu, tj. prokázání skutečnosti, že se transakce uskutečnila a že přijaté finanční prostředky byly použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
- § 25 odst. 1 písm. zl) ZDP – daňová neuznatelnost finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů je spojena s naplněním podmínky vázanosti úroku, výnosu nebo splatnosti finančních nákladů zcela nebo převážně na zisk dlužníka.
- § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP – daňová neuznatelnost úroků z úvěrového finančního nástroje je spojena s použitím úvěrového finančního nástroje na pořízení podílu v dceřiné společnosti.
- § 25 odst. 1 písm. i) ZDP – daňová neuznatelnost finančních nákladů z úvěrových finančních nástrojů je vázána na jejich vynaložení na příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou od daně osvobozeny, nebo na příjmy nezahrnované do základu daně;
- § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP – daňová uznatelnost úroků ze zápůjček a úroků z úvěrů je vázána na jejich zaplacení – vztahuje se na případy, kdy věřitelem je fyzická osoba, která neveде účetnictví.
- § 25 odst. 1 písm. w) ZDP – daňová neuznatelnost finančních nákladů z úvěrového finančního nástroje je vázána na poměr úvěrových finančních nástrojů k výši vlastního kapitálu – tzv. test nízké kapitalizace. Na rozdíl od předchozích ustanovení musí být dlužník a věřitel osobami spojenými.

Tato omezení týkající se daňové uznatelnosti jsou v praxi všeobecně známa a ze strany správců daně i daňové veřejnosti běžně aplikována.

Možné pohledy na finanční výnosy a náklady spojené s úvěrovými finančními nástroji



V kontextu mezinárodního zdaňování je zřejmé, že dluhové financování probíhá nejen mezi daňovými subjekty v rámci ČR, ale zároveň i v rámci přeshraničních transakcí. Velmi často se tak děje v rámci skupin nadnárodních podniků, které jsou z pohledu ZDP tzv. spojenými osobami (§ 23 odst. 7 ZDP). Tyto skupiny si vytvářejí různé strategie řízení finančních toků a získávání finančních zdrojů v rámci skupiny s tím, že řízení finančních rizik v rámci skupiny je často uskutečňováno prostřednictvím specializovaného oddělení či samostatné entity (tzv. *treasury* oddělení). Ta zajišťují pro skupinu kromě jiného její externí financování za cenu co nejnižších finančních nákladů.

Přeshraničním transakcím uskutečněným mezi tzv. spojenými osobami je třeba vždy věnovat mimořádnou pozornost, neboť skupiny nadnárodních podniků sledují primárně celoskupinové zájmy, a tak se v praxi často stává, že z pohledu jednotlivých entit v rámci skupiny dochází k tomu, že vstupují, resp. účastní se transakcí, jichž by se nezávislé osoby nezúčastňovaly. Tyto transakce pak neodpovídají principu tržního odstupu, jehož hlavním cílem je nastavit převodní ceny mezi spojenými osobami tak, aby odpovídaly cenám a podmínkám sjednaným za stejných okolností mezi nezávislými subjekty.

Další text tohoto článku nabízí pohled autora na vybrané aspekty přeshraničního dluhového financování, které mohou jak z pohledu českého dlužníka, tak z pohledu zahraničního věřitele významně ovlivnit jejich daňovou povinnost z hlediska daně z příjmů právnických osob v ČR. Jde zejména o problematiku:

1. překlasifikace dluhového financování na vklad do vlastního kapitálu,
2. stanovení ceny obvyklé u přeshraničního vnitroskupinového financování,
3. překlasifikace úroků na podíly na zisku.

I. Překlasifikace dluhového financování na vklad do vlastního kapitálu

Jak bylo již uvedeno, v rámci nadnárodních skupin spojených podniků se může stát, že podmínky, za kterých se mezi zúčastněnými subjekty uskutečňuje dluhové financování, se mohou lišit od podmínek, které by mezi sebou sjednaly nezávislé subjekty. Při rozhodování o tom, zda skupina poskytne spojenému podniku finanční prostředky formou vkladu do vlastního kapitálu nebo formou dluhového financování, mohou hrát důležitou roli např. následující skutečnosti:

- Splatnost jistiny a úroků souvisejících s dluhovým financováním je nezávislá na hospodářském výsledku dlužníka, jistina a úrok jsou spláceny dle splátkového kalendáře či emisních podmínek i v případě ztráty dlužníka.
- Splatnost jistiny a úroků souvisejících s úvěrovým finančním nástrojem lze měnit prostřednictvím dodatků ke smlouvě. V závislosti na finanční situaci dlužníka lze upravit splátkový kalendář a urychlit nebo oddálit splácení jistiny i příslušenství.
- Úroky z úvěrových finančních nástrojů jsou u dlužníka, který je účetní jednotkou, za podmínek stanovených ZDP daňově uznatelné bez ohledu na jejich zaplacení – tzv. daňový štít.
- V případě defaultu jsou pohledávky z dluhového financování hrazeny před pohledávkami vlastníků společností (v případě zajištění i přednostně).

Navíc ve skupině nadnárodních podniků o způsobu financování rozhoduje velmi často mateřská společnost, případně *treasury* oddělení, které jsou o finančních výsledcích dlužníka z titulu jeho vlastnictví podrobněji informovány, a neexistuje tudíž informační asymetrie mezi dlužníkem a věřitelem. I to je významný aspekt při porovnávání transakcí mezi spojenými osobami s transakcemi běžně uskutečňovanými na trhu mezi osobami nespojenými.

Z výše uvedených důvodů mohou ze strany správce daně ve výjimečných a odůvodněných případech vznikat pochybnosti, zda dluhové financování nepředstavuje ve skutečnosti vklad do vlastního kapitálu. Daňové důsledky vkladu do vlastního kapitálu se totiž značně liší od daňového režimu dluhového financování.

Zásadní otázkou je, jakým způsobem a za jakých podmínek by taková překlasifikace dluhového financování na vklad do vlastního

kapitálu měla v praxi probíhat. Při aplikaci tohoto postupu by měl být stanoven předvídatelný postup a objektivní kritéria, která by byla veřejně známa zúčastněným subjektům.

Obecný návod, jak postupovat v otázce překlasifikace dluhového financování na vklad do vlastního kapitálu, poskytuje směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen „Směrnice OECD"), která je obecně uznávaným dokumentem při aplikaci principů převodních cen jak ze strany daňových správ, tak ze strany daňové veřejnosti v rámci zemí OECD. Ta od roku 2020 obsahuje kapitolu X Aspekty převodních cen v oblasti finančních transakcí. V části *B.1 Určení, zda by domnělý úvěr měl být považován za úvěr* se uvádí, že se může stát, že poměr dluhového a kapitálového financování dlužníka, který je součástí skupiny nadnárodních podniků, bude odlišný od poměru, který by vykazoval nezávislý subjekt fungující za stejných nebo obdobných okolností. V takových případech by přesné vymezení transakce mohlo vést k závěru, že daná transakce, která se formálně tváří jako dluhové financování, ve skutečnosti vykazuje znaky vkladu do vlastního kapitálu.

Mezi indicie, které mohou vést správce daně k úvaze o překlasifikaci dluhového financování na vklad do vlastního kapitálu, patří zejména:

- absence pevně stanoveného data splatnosti,
- absence povinnosti placení úroků,
- absence práva vymáhat placení jistiny a úroků,
- absence finančních smluv a zajištění,
- vznik účasti na řízení dlužníka z titulu financování,
- nestandardní postavení poskytovatele finančních prostředků ve vztahu k ostatním věřitelům dlužníka,
- shoda zájmů věřitele a akcionáře,
- neschopnost dlužníka přijímat dluhové financování od nespojených osob,
- vysoký podíl dluhu ve vztahu k vlastnímu kapitálu dlužníka (tzv. podkapitalizace),
- rozsah, v jakém jsou finanční prostředky použity k nabytí kapitálových aktiv,
- neschopnost dlužníka splatit včas svůj závazek.

V souvislosti s touto problematikou lze zmínit existenci minimálně dvou případů z mezinárodní judikatury, konkrétně existenci dvou amerických rozsudků, které se právě danou problematikou zabývají.[1] V souvislosti s těmito dvěma rozsudky jsou zmiňovány tzv. Mixonovy faktory, které jsou používány pro objektivní vyhodnocení skutečnosti, zda se jedná o dluhové financování nebo o vklad do vlastního kapitálu. Ty se z velké části překrývají s indiciemi uvedenými ve Směrnici OECD a lze je pro účely překlasifikace využít, přičemž vždy je třeba postupovat dle okolností každého jednotlivého případu. Těmito faktory jsou:

1. Název dokumentu prokazujícího zadlužení: Tento faktor zkoumá formální označení dokumentů, kterými byl převod finančních prostředků doložen. Pokud je transakce doložena dokumenty označenými jako smlouva o úvěru, smlouva o zápůjčce, směnka, dluhopis, obligace nebo dlužní úpis, indikuje tento faktor záměr zúčastněných stran vytvořit vztah ve formě dluhového financování. Pokud je naopak vydán dokument představující nabytí podílu ve společnosti (např. akciový certifikát) nebo neexistuje žádná formální dokumentace, indikuje tento faktor záměr zúčastněných stran uskutečnit vklad do vlastního kapitálu.

2. Přítomnost nebo absence data splatnosti: Existence pevně stanoveného data splatnosti nebo splátkového kalendáře je charakteristikou dluhového závazku. Jeho absence naopak naznačuje, že splácení pohledávky/závazku je nějakým způsobem vázáno na výsledek hospodaření (finanční situaci) dlužníka a svědčí ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu.

3. Zdroj plateb: U tohoto faktoru se posuzuje, zda splácení poskytnutých finančních prostředků je vázáno na budoucí hospodářský výsledek dlužníka. Splácení „dluhové" pohledávky založené především na zisku nebo úspěchu podnikání dlužníka svědčí ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu. Investor v takovém případě není v postavení klasického věřitele, ale spíše v postavení společníka (podnikatele). Naopak pokud splácení dluhu není závislé na generování zisku (např. dlužník má dostatek likvidních aktiv k úhradě bez ohledu na svůj hospodářský výsledek), svědčí to ve prospěch dluhového financování.

4. Právo vymáhat splacení jistiny a úroků: Tento faktor se soustřeďuje na právo věřitele a reálnou možnost na splacení jistiny a úroků. Pokud má věřitel reálné právo svou pohledávku vymáhat bez ohledu na to, jak se dlužníkovi finančně daří, a zároveň toto právo fakticky uplatňuje, jedná se o indicii ve prospěch dluhového financování. Pokud je naopak věřitel v postavení, že nemá právo pohledávku vymáhat, či právně nárok na vymáhání pohledávky sice má, ale nečiní tak, svědčí tento faktor ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu.

5. Účast vkladatele na řízení plynoucí z poskytnutých finančních prostředků: Vyhodnocení tohoto faktoru je spojeno s odpovědí na otázku, zda poskytnutí finančních prostředků přineslo věřiteli dodatečnou kontrolu nad společností nebo hlasovacích právech. Pokud věřitel získal právo podílet se na vedení podniku (např. získáním účasti v představenstvu nebo na hlasovacích právech), transakce vypovídá ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu. Naopak pokud věřitel žádná nová práva na řízení nezískal a jeho vliv se nezvýšil, svědčí tento faktor ve prospěch dluhového financování.

6. Postavení poskytovatele finančních prostředků vůči ostatním věřitelům: V rámci tohoto faktoru se zkoumá, zda nárok

1 Rozsudek ze dne 5. 7. 1972, *ESTATE of Travis Mixon v. Spojené státy americké*, č. 71-2666.
Rozsudek Daňového soudu Spojených států amerických ze dne 7. 11. 2023, T.C. Memo 2023-86, *William G. Allen v. Commissioner of Internal Revenue, Humbolt Investments, LLC, Allen Family Investment Trust U/A/D 12/1/03, Tax Matters Partner v. Commissioner of Internal Revenue.*

na uspokojení a postavení vkladatele finančních prostředků odpovídá nároku a postavení ostatních nezávislých věřitelů. Pokud je splacení poskytnutých finančních prostředků podmíněno předchozím uspokojením ostatních věřitelů, nebo je podmíněno kladným hospodářským výsledkem dlužníka, nebo pokud jsou úvěry nestandardně nezajištěny, či pokud je vrácení finančních prostředků znemožněno splněním podmínek vůči jiným nezávislým věřitelům, jedná se o znaky svědčící ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu. Naopak, pokud má vkladatel stejné postavení a právo na uspokojení jako ostatní věřitelé, svědčí to o existenci skutečného dluhu.

7. Záměr stran: Tento faktor zkoumá, zda se strany skutečně snažily vytvořit vztah dlužníka a věřitele, nebo zda se jednalo o vklad do vlastního kapitálu formálně vykazovaný jako dluhové financování. Pokud má věřitel skutečný úmysl vymáhat poskytnuté finanční prostředky a dlužník má skutečný úmysl přijaté finanční prostředky splácet, svědčí tento faktor ve prospěch dluhového financování. V opačném případě se jedná o faktor svědčící ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu. Hodnotí se objektivní faktory a vnější projevy chování stran, nikoliv pouze objektivní prohlášení o úmyslu – záměru půjčky. Záměr musí být podložen objektivními důkazy.

8. Kapitalizace příjemce finančních prostředků: Poměr dluhu k vlastnímu kapitálu společnosti je zkoumán za účelem určení ekonomické reality transakce. Pokud je společnost tzv. podkapitalizovaná, svědčí to o tom, že poskytnuté finanční prostředky jsou ve skutečnosti vkladem do vlastního kapitálu, neboť nezávislí věřitelé by za těchto podmínek dluhové financování neposkytli, a to z důvodu, že riziko nesplacení finančních prostředků by pro ně bylo příliš vysoké. Pokud dlužník nemá dostatek vlastních zdrojů a „úvěr" od spojené osoby je musí nahradit, jedná se zjevně o skrytý vklad do vlastního kapitálu. To platí i v případech, kdy poměr dluhu k vlastnímu kapitálu je zpočátku přiměřený, nicméně zúčastněné strany si uvědomují pravděpodobnost nárůstu zadlužení např. z důvodu, že podnikatelská činnost dlužníka bude vyžadovat další financování, které nebude splatitelné z běžného provozu, či v případech, kdy podstatná část poskytnutých finančních prostředků je použita k nákupu kapitálových (dlouhodobých) aktiv.

9. Shoda zájmů mezi věřitelem a akcionářem: Poskytnutí finančních prostředků věřitelem, který je zároveň akcionářem či spojenou osobou ve vztahu k dlužníkovi, by mělo být posuzováno s větší pečlivostí. Pokud se zájmy akcionáře shodují se zájmy věřitele a finanční prostředky jsou poskytovány v poměru k jeho akciovému podílu, svědčí tato skutečnost ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu. Pokud tomu tak není, jde o faktor svědčící ve prospěch existence dluhu.

10. Zdroj plateb úroků: Tento faktor se zaměřuje na to, z jakých prostředků vyplácí příjemce finančních prostředků poskytovateli finančních prostředků úroky. Pokud je výplata úroků závislá výhradně na dosažení zisku, posuzuje se transakce jako vklad do vlastního kapitálu. Naopak pokud jsou úroky vypláceny z běžných provozních prostředků dlužníka a dlužník je schopen hradit tyto náklady z provozního zisku, svědčí to o existenci dluhu.

11. Schopnost získat úvěr od nezávislých věřitelů: V rámci tohoto faktoru se zkoumá, zda by věřitel získal obdobný úvěr či zápůjčku za obdobných podmínek od nezávislého věřitele. Pokud by dlužník byl schopen získat finanční prostředky formou dluhového financování od nezávislého věřitele za obdobných podmínek, svědčí to ve prospěch existence dluhu. Naopak pokud je odpověď záporná, svědčí to ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu.

12. Rozsah, v jakém jsou přijaté finanční prostředky použity k pořízení kapitálových aktiv: Posouzení daného faktoru by mělo odpovědět na otázku, k čemu byly přijaté finanční prostředky použity. Pokud jsou finanční prostředky použity k pořízení dlouhodobých fixních aktiv či k zahájení nebo rozšíření provozu, svědčí tento faktor ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu. Naopak pokud slouží přijaté finanční prostředky k financování provozu nebo dočasných potřeb dlužníka, jde o indikaci existence dluhu.

13. Neschopnost dlužníka splatit dluh včas: Tento faktor se zaměřuje na objektivní chování zúčastněných stran po vzniku závazku. Pokud dlužník nesplatí nebo nesplácí jistinu nebo úrok v dohodnutém termínu a věřitel nepodnikne žádné kroky k jejich vymáhání, svědčí to ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu, neboť skutečný věřitel by za normálních okolností trval na dodržení splátkového kalendáře. Pokud je „úvěr" nesplácen dlouhodobě bez jakýchkoliv sankcí, svědčí to také ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu.

Vyhodnocení faktorů a překlasifikace

Všechny výše uvedené faktory by měly být posuzovány komplexně a ve vzájemné souvislosti. V praxi je běžné, že některé faktory jsou vyhodnoceny ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu, některé ve prospěch dluhového financování a některé mohou být posouzeny jako neutrální. Pokud ve svém konečném důsledku počet faktorů svědčících ve prospěch vkladu do vlastního kapitálu převáží faktory indikující existenci dluhu, jsou splněny základní předpoklady pro překlasifikaci. V takovém případě může správce daně použít § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ"), tzv. substance *over form* neboli přednost obsahu jednání nad formou, kdy správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Důkazní břemeno ve vztahu k prokázání, že skutečné jednání neodpovídá jeho deklarované formě, je na straně správce daně. Důsledkem tohoto postupu je vyloučení úroků souvisejících s údajným dluhovým financování z daňově uznatelných nákladů.

II. Stanovení ceny obvyklé u vnitroskupinových zápůjček

Samostatnou oblastí při stanovení základu daně spojených osob je aplikace § 23 odst. 7 ZDP, resp. čl. 9 smluv o zamezení dvojímu zdanění. Obě právní normy umožňují upravit základ daně tzv. spojených osob (resp. sdružených podniků) v případě, kdy se ceny sjednané mezi spojenými osobami (sdruženými podniky) liší od cen, které by sjednaly nespojené osoby v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek.

Obecné principy stanovení převodních cen u vnitroskupinových zápůjček a úvěrů obsahuje již dříve zmíněná kapitola X Směrnice OECD.

V úvodu je třeba upozornit na skutečnost, že § 23 odst. 7 ZDP obsahuje výjimku, kdy se pravidlo o tzv. ceně obvyklé nepoužije. Jedná se o případy, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem ČR, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob.

Z pohledu dlužníků, kteří jsou daňovými rezidenty ČR, by měly být hodné zřetele zejména ty situace, kdy je sjednaná úroková sazba z úvěrových finančních nástrojů přijatých od spojených osob vyšší než tzv. tržní úroková sazba a příjemce úroků (věřitel) je daňovým nerezidentem ČR.

V rámci ověřování správnosti nastavení úrokových sazeb u vnitroskupinových zápůjček a úvěrů je třeba věnovat pozornost zejména hlavním faktorům, které ovlivňují jejich výši. Těmito faktory jsou zejména:

- úvěrové riziko dlužníka (tzv. *stand alone* úvěrový rating),
- implicitní podpora skupiny (tzv. *implicit support*),
- datum poskytnutí úvěrového finančního nástroje,
- datum splatnosti úvěrového finančního nástroje,
- způsob úročení a splácení,
- měna,
- zajištění a záruky,
- seniorita,
- opce v rámci uzavřených smluv.

Správné zohlednění jednotlivých faktorů by mělo zajistit, že výchozím bodem při ověřování nastavení úrokových sazeb z vnitroskupinových úvěrů a zápůjček bude ideálně úvěrový rating konkrétního finančního nástroje (tzv. *specific debt issue credit rating*) a zároveň, že při hledání srovnatelných transakcí v rámci aplikace metody CUP nebude potřeba provádět zásadní úpravy srovnatelnosti. Nicméně, ověření správnosti nastavení úrokových sazeb u vnitroskupinového financování v praxi vyžaduje přístup do databází, které poskytují relevantní údaje jak ve vztahu k úvěrovému ratingu, tak i k nalezení odpovídajících srovnatelných transakcí, většinou v podobě veřejně obchodovatelných emisí dluhopisů. Vzhledem k tomu, že tyto databáze jsou placené, a ne každý daňový subjekt má možnost si přístup do takových databází pořídit či využívat služeb renomovaných daňově poradenských kanceláří, které přístup do těchto databází mají, jeví se jako racionální do budoucna zvážit možnost zavedení bezpečného přístavu (tzv. *safe harbour*) u transakcí vnitroskupinového financování, které splní určité základní předpoklady a zároveň z hlediska svého rozsahu nepředstavují významné riziko ovlivnění základu daně zúčastněných subjektů.

III. Překlasifikace úroků na podíly na zisku

Důležitým aspektem přeshraničních transakcí v rámci vnitroskupinového financování je také otázka správného stanovení základu daně z příjmů příjemců úroků, daňových nerezidentů ČR, kteří v rámci skupin nadnárodních podniků vystupují v těchto transakcích jako věřitelé.

Obecně platí, že úroky a jiné výnosy z poskytnutých úvěrových finančních nástrojů plynoucí od daňových rezidentů ČR nebo od stálých provozoven daňových nerezidentů ČR ve prospěch daňových nerezidentů ČR jsou v souladu s § 22 odst. 1 písm. g) bod 4 ZDP považovány za příjmy ze zdrojů na území ČR.

V souvislosti s touto problematikou vzniká otázka možné překlasifikace úroků plynoucích do zahraničí na podíly na zisku. Dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP se za podíly na zisku považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7 ZDP) a dále úroky, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) a zl) ZDP, s výjimkou zjištěného rozdílu u sjednaných cen a úroků hrazených daňovému rezidentovi jiného členského státu Evropské unie nebo jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor než ČR nebo Švýcarské konfederace.

Na rozdíl od překlasifikace dluhového financování na vklad do vlastního kapitálu dle § 8 odst. 3 DŘ, která byla předmětem předcházejícího textu, má aplikace právní fikce dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP základ ve zjištění rozdílu v převodních cenách (jakéhokoliv druhu), kdy se zjištěným rozdílem je zacházeno, jako by šlo o podíl na zisku). Je tedy zřejmé, že se jedná o dva rozdílné právní instituty.

Při samotné aplikaci překlasifikace je pak důležité, zda věřitel má daňovou rezidenci mimo výše uvedené jurisdikce a zároveň, zda má ČR se státem daňové rezidence věřitele uzavřenu příslušnou mezinárodní smlouvu o zamezení dvojímu zdanění, která je prováděna (dále jen „SZDZ"), či zda se jedná o tzv. bezesmluvní stát.

V případě bezesmluvních států lze dle mého názoru tuto překlasifikaci úroků na podíly na zisku provést přímou aplikací § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP s tím, že plátce daně odvede z tohoto příjmu srážkovou daň v souladu s § 36 ZDP.

U států, s nimiž má ČR uzavřenu SZDZ, je situace poněkud složitější. Vzhledem k tomu, že mezinárodní smlouva má aplikační přednost před aplikací ZDP, je třeba se důsledně řídit příslušnými články konkrétní SZDZ.

Pokud podle čl. 10 *Dividendy* příslušné SZDZ nejde úroky plynoucí z dluhového financování přímo podřadit pod definici termínu dividendy, což je velmi časté, je třeba primárně vycházet ze znění čl. 11 *Úroky*. V celé řadě SZDZ platí při aplikaci čl. 11 základní pravidlo, dle kterého jsou úroky zdaňovány výhradně v zemi daňové rezidence příjemce. V takové situaci je o překlasifikaci úroků na podíly na zisku možné uvažovat pouze v případě, že příslušná SZDZ obsahuje výjimku z tohoto základního pravidla. Tuto výjimku obsahuje např. Smlouva mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska v oboru daní z příjmů a zisků z majetku, která obsahuje v čl. 11 odst. 4. následujícího znění: *„Jestliže částka úroků* ***přesahuje v důsledku zvláštních vztahů*** *existujících mezi plátcem a skuteč-*

ným vlastníkem úroků, nebo které jeden i druhý udržuje s třetí osobou, za jakéhokoliv důvodu částku, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem, kdyby nebylo takových vztahů, použijí se ustanovení tohoto článku jen na tuto naposledy zmíněnou částku. ***Část platů, která ji přesahuje, bude v tomto případě zdaněna podle právních předpisů každého smluvního státu s přihlédnutím k ostatním ustanovením této smlouvy.***"

Z existující judikatury Nejvyššího správního soudu k dané problematice[2] lze dovodit, že překlasifikace úroků na podíly na zisku v takových situacích vyžaduje prokázání tří základních předpokladů:

1. Existenci „zvláštního vztahu mezi plátcem a skutečným vlastníkem úroků", alternativně též „zvláštního vztahu, který plátce a skutečný vlastník udržují s třetí osobou".
2. Existenci „přesahu částky úroků nad částkou, kterou by byl smluvil plátce se skutečným vlastníkem", kdyby nebyla dána podmínka 1. Tento přesah by neměl být vyčíslen pouhým procentem z částky úroků, ale měl by být stanoven absolutní částkou.
3. Příčinnou souvislosti mezi podmínkami 1 a 2.

Při splnění výše uvedených předpokladů lze aplikovat vnitrostátní § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP a následné zdanění příjmu v ČR provést v souladu s čl. 10 příslušné SZDZ, a to za předpokladu, že příslušná SZDZ umožňuje v čl. 10 podřadit pod pojem dividendy i úroky, které byly podle ZDP překlasifikovány na podíly na zisku. Např. u již zmíněné Smlouvy mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojené království Velké Británie a Severního Irska v oboru daní z příjmů a zisků z majetku to vyplývá ze znění jejího čl. 10 odst. 3: *„3. Výraz ‚dividendy', použitý v tomto článku, označuje příjmy z akcií nebo jiných práv – s výjimkou pohledávek – s podílem na zisku, jakož i příjmy z práv na společnosti, které jsou podle daňových předpisů státu, v němž je společnost, která rozdílí zisk, rezidentem postaveny na roveň příjmů z akcií a rovněž zahrnuje* ***veškeré jiné příjmy, které podle právních předpisů smluvního státu, jehož je rezidentem společnost, která provádí výplaty, jsou považovány za dividendy nebo rozdělený zisk společnosti****."

IV. Závěr

Závěrem lze konstatovat, že problematika dluhového financování v kontextu mezinárodního zdaňování je velmi komplexní a odborně náročnou oblastí, které je třeba věnovat zejména u nadnárodních skupin sdružených podniků zvýšenou pozornost, a to z hlediska všech potenciálních aspektů a dopadů do daňové povinnosti zúčastněných subjektů. Cílem tohoto příspěvku bylo upozornit na některé z nich a poskytnout pohled na jejich možnou aplikaci v praxi.

2 Rozsudky NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 108/2004-106; ze dne 30. 4. 2009, čj. 2 Afs 48/2008-62; ze dne 28. 3. 2013, čj. 2 Afs 71/2012-87; ze dne 27. 9. 2018, čj. 2 Afs 40/2018-58.

Vývoj obchodní politiky EU ve světle amerických cel a praktické využití obchodních dohod pro snížení celní zátěže



Mgr. Marek Fořt,

daňový poradce č. 3487,
Deloitte Advisory s. r. o.

Úvod

Obchodní politika Evropské unie se v posledních letech dostává do popředí zájmu podniků, které působí v mezinárodním obchodě nebo jsou součástí přeshraničních dodavatelských řetězců. Důvodem není pouze postupné rozšiřování sítě obchodních dohod EU, ale především proměna globálního prostředí. Mezinárodní obchod je stále více ovlivňován geopolitickým napětím, obchodními omezeními, soutěží o strategické suroviny a snahou států chránit vlastní průmyslové kapacity. Evropská komise proto ve své obchodní

strategii zdůrazňuje potřebu otevřené, udržitelné a zároveň asertivní obchodní politiky, která má podporovat konkurenceschopnost EU, odolnost dodavatelských řetězců a schopnost prosazovat evropské zájmy ve světě.[1]

Pro české a evropské podniky tento vývoj znamená, že obchodní dohody již nelze vnímat pouze jako politické dokumenty. V praxi představují konkrétní nástroj, který může snížit celní náklady, zlepšit přístup na nové trhy a posílit stabilitu obchodních vztahů. Současně však platí, že výhody z těchto dohod nevznikají automaticky. Ve vztahu ke sníženým preferenčním clům je podniky mohou využít pouze tehdy, pokud správně určí sazební zařazení zboží, splní příslušná pravidla preferenčního původu a jsou schopny tento původ prokázat při celní kontrole.

Obchodní dohody EU se třetími zeměmi již nepokrývají pouze odstranění celních bariér pro obchod se zbožím, ale mají charakter tzv. „hlubokých a komplexních dohod". Vedle liberalizace obchodu se zbožím a pravidel původu typicky zahrnují také liberalizaci obchodu se službami, přístupu na trhy veřejných zakázek, investic a ochrany duševního vlastnictví.

Součástí moderních dohod jsou dále pravidla hospodářské soutěže, transparentnost subvencí, podpora obchodu a regulatorní spolupráce. Významným prvkem je rovněž kapitola o udržitelném rozvoji, která zahrnuje závazky v oblasti pracovního práva a ochrany životního prostředí. EU dlouhodobě vystupuje jako jeden z nejaktivnějších aktérů v oblasti uzavírání bilaterálních a regionálních obchodních dohod. V současnosti má EU uzavřeno více než 40 obchodních dohod, které pokrývají přibližně 70–80 partnerských jurisdikcí napříč všemi kontinenty.

Novou dynamiku v procesu uzavírání obchodních dohod přinesl nástup administrativy Donalda Trumpa v USA v loňském roce.

Obchodně celní politika

Americká cla

Od počátku svého druhého funkčního období prezident Donald J. Trump výrazně zvýšil celní sazby na dovoz do USA od všech obchodních partnerů. Pro zavedení těchto opatření se prezident opírá zejména o pravomoci vyplývající z právních předpisů International Emergency Economic Powers Act (dále jen „IEEPA") a Section 232 Trade Expansion Act z roku 1962. Administrativa současně zahájila šetření, která mohou vést k uložení dalších sektorových cel. Vedle toho může vláda USA využít i Section 301 Trade Act z roku 1974 jako nástroj k zavedení celních opatření v reakci na nekalé obchodní praktiky zahraničních partnerů.[2]

Ve vztahu k EU se jednalo zejména o zavedení následujících cel: 25% clo na polotovary a výrobky z oceli a hliníku (od 12. 3. 2025), zvýšeno na 50 % (4. 6. 2025) a rozšířeno na polotovary a výrobky z mědi (1. 8. 2025). Cla na dovoz osobních vozidel (3. 4. 2025) a jejich dílů (3. 5. 2025) ve výši 25 %. Ve vztahu k EU jsou zřejmě nejznámější tzv. reciproční plošná cla ve výši 10 % (5. 4. 2025) s následným navýšením na 15 % (7. 8. 2025) dle výše zmíněné legislativy IEEPA.

EU reagovala nařízením 2025/1564 o odvetných opatřeních. Nařízení stanovuje dodatečná cla na zboží amerického původu a omezení určitých vývozů do USA. Tato opatření byla ze strany EU několikrát odložena a jejich případné zavedení je jistou pákou při vyjednávání s USA o vzájemné obchodní dohodě.

Obchodní dohoda mezi EU a USA

Dne 21. 8. 2025 oznámila EU spolu se Spojenými státy prostřednictvím společného prohlášení rámec budoucí obchodní dohody o férovém a vyrovnaném obchodě.[3]

EU deklaruje, že odstraní cla na všechny US průmyslové výrobky a poskytne preferenční (snížená) cla pro vybrané US zemědělské výrobky a produkty rybolovu (např. ořechy, mléčné výrobky, ovoce, sójový olej, vepřové a bizoní maso, humry). USA se zavazují uplatňovat 15% clo na většinu zboží dováženého z EU. Vybrané zboží bude podléhat sazbám podle US tarifu bez navýšení (např. některé přírodní suroviny, korek, letadla a díly letadel, generické léky a některé chemikálie), předjímá snížení cla na automobily a díly aut z EU na 15 %, zůstanou 50% ochranná cla na dovoz výrobků z oceli, hliníku a mědi s tím, že obě strany zváží spolupráci na ochraně domácích trhů před nadměrnou kapacitou, včetně možnosti kvót.

Deklarace by měla být následována obchodní dohodou, jejíž součástí budou i pravidla původu tak, aby se dojednané „výhody" vztahovaly jen na zboží pocházející z EU a USA. Obchodní dohoda má přispět ke stabilitě a předvídatelnosti podmínek dovozu zboží unijního původu do USA.

1 Trade Policy Review – An Open, Sustainable and Assertive Trade Policy, Evropská komise, COM (2021) 66 final / Access2Markets. https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/news/open-sustainable-and-assertive-trade-policy, https://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2021/0066/COM_COM%282021%290066_EN.pdf.

2 Congresional Research Service, Presidential 2025 Tariff Actions: Timeline and Status International Emergency Economic Powers Act (IEEPA) – federální zákon umožňující prezidentovi USA v případě vyhlášení stavu národní nouze regulovat ekonomické vztahy se zahraničím, včetně omezení obchodu a finančních toků; tradičně slouží zejména k zavádění sankčních režimů.
Section 232 Trade Expansion Act (1962) – ustanovení umožňující zavést dovozní omezení (typicky cla) z důvodu ochrany národní bezpečnosti USA; aplikace vyžaduje předchozí šetření Ministerstva obchodu USA hodnotící dopad dovozu na obrannou a průmyslovou základnu.
Section 301 Trade Act (1974) – právní základ pro uplatnění jednostranných obchodních opatření (zejména dodatečných cel) v reakci na nespravedlivé nebo diskriminační obchodní praktiky zahraničních států; zahrnuje rovněž pravomoc zahájit vyšetřování těchto praktik a přijímat odvetná opatření.

3 Evropská komise, https://policy.trade.ec.europa.eu/news/joint-statement-united-states-european-union-framework-agreement-reciprocal-fair-and-balanced-trade-2025-08-21_en.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu USA o clech dle IEEPA

Dne 20. 2. 2026 rozhodl Nejvyšší soud USA ve věci *Learning Resources, Inc. v. Trump* (spojené věci), že IEEPA neautorizuje prezidenta k uložení cel. Rozhodnutí staví argument na ústavním rozdělení pravomocí. Ústava (Article I, Section 8) svěřuje Kongresu pravomoc *„lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises"*, přičemž soud připomíná, že tarify spadají do daňové pravomoci.[4]

Prezident Trump reagoval vyhlášením 10% plošného cla od 24. 2. 2026 podle jiného zákona (Section 122, Trade Act of 1974). Ten však umožňuje uplatnit cla jen po dobu 150 dní, poté je třeba souhlas Kongresu.

V souvislosti s rozhodnutím Nejvyššího soudu USA je možné žádat o vrácení nelegitimně vybraných cel. Dle profesních informací autora mnohé společnosti již nároky vznesly a došlo i k vrácení. Na druhou stranu mnohé společnosti mají určité obavy z následných kontrol úřadů u jejich dovozů, a tak se vznesením nároku vyčkávají.[5]

Obchodní politika EU v novém geopolitickém kontextu

S ohledem na dynamický vývoj amerických cel se výrazně vyšší dynamika uplatňuje i při sjednávání a uzavírání obchodních dohod mezi EU a třetími zeměmi. Moderní obchodní dohody již nejsou pouze nástrojem liberalizace obchodu a snižování cel. V současném geopolitickém prostředí se stávají také součástí strategie ekonomické bezpečnosti EU, neboť umožňují diverzifikovat obchodní vztahy, posilovat přístup ke kritickým surovinám a snižovat závislost evropských podniků na úzkém okruhu dodavatelů a trhů. Pro podniky to znamená, že obchodní dohody mohou mít dopad nejen na celní náklady, ale také na stabilitu dodavatelského řetězce, plánování výroby a dlouhodobé obchodní strategie.

Aktuálním příkladem této nové obchodní orientace EU je dohoda mezi EU a státy MERCOSUR. Podle Evropské komise bylo dne 6. 12. 2024 dosaženo politické dohody o partnerství mezi EU a čtyřmi státy MERCOSUR, tedy Argentinou, Brazílií, Paraguayí a Uruguayí. Dne 17. 1. 2026 byly podepsány dohoda o partnerství a prozatímní obchodní dohoda, přičemž prozatímní obchodní dohoda se uplatňuje od 1. 5. 2026.[6]

Význam této dohody nespočívá pouze ve snižování cel. MERCOSUR představuje pro EU důležitý region také z pohledu zemědělství, průmyslového odbytu a přístupu k vybraným surovinám důležitým pro zelenou a digitální transformaci. Evropská komise v této souvislosti upozorňuje mj. na význam regionu pro dodávky některých kritických surovin. Na tuto strategii navazují také jednání a dokončování dohod s dalšími významnými partnery. U Austrálie Evropská komise uvádí, že jednání o dohodě o volném obchodu byla uzavřena v březnu 2026. Dohoda má odstranit více než 99 % cel na vývoz EU do Austrálie, zlepšit přístup ke kritickým surovinám a posílit strategické vazby EU v indo-pacifickém regionu.[7]

Obdobně významná je dohoda EU–Indie. Evropská komise zveřejnila texty dohody po uzavření jednání dne 27. 1. 2026 s tím, že dokumenty jsou zatím zveřejněny pro informační účely, mohou ještě projít právní revizí a závaznými se stanou až po dokončení interních postupů obou stran.[8] Indie představuje jeden z nejvýznamnějších růstových trhů světa a pro evropské podniky může být atraktivní jak z pohledu exportu, tak z pohledu diverzifikace výroby a dodavatelských řetězců.

Z praktického hlediska je důležité rozlišovat mezi politickým uzavřením jednání, podpisem dohody, jejím vstupem v platnost a případným prozatímním uplatňováním. Důležitý je okamžik, od kterého podniky mohou reálně uplatňovat preferenční celní zacházení. Pro obchodní plánování má však význam sledovat dohody již ve fázi dokončených jednání, protože podnik může v předstihu vyhodnotit dotčené produkty, pravidla původu a potenciální celní úspory.

Praktický význam obchodních dohod pro podniky

Z pohledu podnikové praxe je nejviditelnějším přínosem obchodních dohod snížení nebo odstranění cla. Tento efekt může být významný zejména u výrobků, u nichž jsou běžné celní sazby vysoké, např. u některých průmyslových výrobků, potravin, textilu, obuvi nebo automobilových komponentů. Úspora cla však není jediným přínosem. Dohody často obsahují také pravidla pro celní spolupráci, transparentnější postupy, ochranu zeměpisných označení, lepší přístup k veřejným zakázkám nebo jednodušší podmínky pro poskytování služeb.

V praxi je však třeba rozlišovat mezi obchodní příležitostí a skutečnou schopností podniku tuto preferenci bezpečně uplatnit. Pokud podnik vyváží zboží do země, s níž má EU uzavřenou obchodní dohodu, nebo z takové země dováží, neznamená to samo o sobě, že zboží může být dovezeno s nulovým nebo sníženým clem. Klíčové je, zda výrobek splňuje pravidla preferenčního původu podle konkrétní dohody. Právě tato oblast bývá v praxi nejvíce podceňována.

4 Supreme Court of the United States, https://www.supremecourt.gov/opinions/25pdf/24-1287_4gcj.pdf.

5 US Customs and Border Protection, International Emergency Economic Powers Act (IEEPA) Duty Refunds | U.S. Customs and Border Protection.

6 EU-Mercosur agreement, Evropská komise. https://policy.trade.ec.europa.eu/eu-trade-relationships-country-and-region/countries-and-regions/mercosur/eu-mercosur-agreement_en.

7 The EU-Australia trade agreement, Evropská komise. https://commission.europa.eu/topics/trade/eu-australia-trade-agreement_en.

8 EU-India agreements – Text of the agreements, Evropská komise. https://policy.trade.ec.europa.eu/eu-trade-relationships-country-and-region/countries-and-regions/india/eu-india-agreements/text-agreements_en.

Sazební zařazení jako výchozí bod

Správné sazební zařazení zboží podle HS/CN je prvním krokem k posouzení celních dopadů obchodní dohody. Kód zboží určuje nejen použitelnou celní sazbu, ale také konkrétní pravidlo původu, které se na výrobek vztahuje. Pokud je zboží zařazeno nesprávně, může podnik pracovat s nesprávným pravidlem původu a následně neoprávněně uplatnit celní preferenci. Typickým příkladem je výrobek složený z více komponentů, u něhož není na první pohled zřejmé, zda má být zařazen jako samostatná část, příslušenství, hotový výrobek nebo strojní celek. Obecný rámec celních pravidel v EU vychází z celního kodexu Unie a souvisejících prováděcích předpisů.[9] U významných položek je však vhodné provést interní revizi klasifikace a v nejasných případech zvážit žádost o závaznou informaci o sazebním zařazení.

Preferenční původ a specifická pravidla původu

Preferenční původ nelze zaměňovat se zemí odeslání ani s nepreferenčním původem. Zboží může být odesláno z EU, ale nemusí mít preferenční původ EU. Stejně tak označení „Made in EU" automaticky neznamená splnění pravidel konkrétní obchodní dohody. Preferenční původ se posuzuje podle pravidel stanovených v dané dohodě, a to zpravidla na úrovni konkrétního produktu.[10]

Tato specifická pravidla původu pro daný produkt mohou vyžadovat např. změnu sazebního zařazení, splnění maximálního podílu nepůvodních materiálů nebo dosažení určité úrovně zpracování. Prakticky lze splnit daná kritéria i u výrobku, který je v EU sestaven z komponentů pocházejících z několika třetích zemí. Pokud příslušné pravidlo vyžaduje změnu sazebního zařazení, musí podnik ověřit, zda nepůvodní vstupy po zpracování v EU skutečně změnily sazební zařazení podle požadavku dohody. Pokud je pravidlo postaveno na hodnotovém kritériu, bude rozhodující, zda hodnota nepůvodních materiálů nepřekročila maximální povolený limit. V obou případech nestačí obecné tvrzení, že výroba proběhla v EU; rozhodující je doložitelný výpočet podle konkrétního pravidla.

V obchodních dohodách je obvyklé ustanovení o tzv. kumulaci původu. Bilaterální (dvoustranná) kumulace původu je mechanismus preferenčních pravidel původu, který umožňuje, aby se materiály pocházející z EU při výrobě v partnerské zemi považovaly za materiály pocházející z této partnerské země a naopak. Tento institut se v zásadě uplatňuje napříč preferenčními režimy EU a v praxi zvyšuje flexibilitu při plnění produktově specifických pravidel původu, neboť vstupy původem z druhé smluvní strany se pro účely původu „neberou" jako nepůvodní. Některé dohody umožňují tzv. diagonální kumulace, která se používá u dohod zahrnujících více než dvě země.

V rámci celní unie EU–Turecko se pro průmyslové výrobky a vybrané zpracované zemědělské produkty uplatňuje bezcelní režim založený na statusu volného oběhu, typicky dokládaný průvodním osvědčením A.TR, které není důkazem preferenčního původu, ale celního statusu v EU. Naopak u komodit mimo rozsah celní unie (zejména základní zemědělské produkty a výrobky ESUO, tj. výrobky spadající do působnosti bývalého Evropského společenství uhlí a oceli) se bezcelní či snížené sazby odvíjejí od splnění pravidel preferenčního původu a prokazují se standardními doklady o původu (např. EUR.1).[11]

Důkaz původu a systém REX

Moderní obchodní dohody stále častěji využívají prokazování původu prostřednictvím prohlášení o původu na faktuře nebo jiném obchodním dokumentu. V řadě případů je pro zásilky nad stanovený limit vyžadována registrace vývozce v systému REX. Tento systém je založen na „sebecertifikaci", kdy registrovaný vývozce sám vystavuje prohlášení o původu, ale zároveň nese odpovědnost za správnost deklarace a musí být schopen původ zboží doložit.[12]

Z praktického hlediska je proto nezbytné, aby podnik nevnímal REX pouze jako registrační číslo uváděné na faktuře. Registrace sama o sobě neprokazuje původ zboží. Podstatné je, zda má podnik k dispozici odpovídající podklady, výpočty a interní kontrolu. V praxi se často objevuje také formální chyba v samotném textu prohlášení o původu. Podnik použije nesprávnou formulaci, neuvede registrační číslo REX, použije text určený pro jinou dohodu nebo uvede původ zboží způsobem, který neodpovídá požadavkům příslušného režimu. I formálně nesprávný důkaz původu může vést k odmítnutí preference, přestože by zboží materiálně pravidla původu splňovalo.

Interní evidence a celní „compliance"

Úspěšné využívání obchodních dohod vyžaduje propojení celního, nákupního, výrobního, logistického a finančního procesu. V praxi často dochází k tomu, že obchodní oddělení slíbí zákazníkovi preferenční původ, ale podnik nemá dostatečně nastavený proces pro jeho ověření. Riziko se zvyšuje zejména u skupinových dodavatelských řetězců, kde se komponenty nakupují v různých zemích a výroba probíhá v různých jurisdikcích.

9 Regulation (EU) No 952/2013 laying down the Union Customs Code, EUR-Lex. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32013R0952.

10 Rules of origin, Access2Markets, Evropská komise. https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/rules-origin-0.

11 EU–Türkiye Customs Union, Evropská komise. https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/eus-custom-union-turkey.

12 REX system, Access2Markets, Evropská komise; Commission Implementing Regulation (EU) 2015/2447, EUR-Lex. https://trade.ec.europa.eu/access-to-markets/en/content/rex-system, https://eur-lex.europa.eu/eli/reg_impl/2015/2447/oj/eng.

Interní systém by měl jasně určit, kdo odpovídá za sazební zařazení, kdo vyhodnocuje pravidla původu, kdo schvaluje vystavení prohlášení o původu a které dokumenty se archivují. Součástí systému by měla být také pravidelná aktualizace dat, protože změna dodavatele, výrobního postupu, ceny komponentu nebo sazebního zařazení může ovlivnit i výsledek posouzení preferenčního původu.

Z pohledu dovozce je důležité zdůraznit, že uplatnění preference v dovozním celním prohlášení není pouze formálním převzetím prohlášení dodavatele. Dovozce by měl mít nastavený proces přiměřeného ověření, zda předložený důkaz původu odpovídá konkrétní dohodě, zboží a obchodní dokumentaci. Pokud je původ při následné kontrole zpochybněn, může být celní dluh doměřen právě dovozci, a to i v situaci, kdy nesprávný údaj poskytl jeho obchodní partner.

Z pohledu finančního řízení nejde pouze o technickou celní otázku. Preferenční původ ovlivňuje marži, cenotvorbu, cash-flow i riziko dodatečných nákladů při následné kontrole. Pokud podnik kalkuluje prodejní cenu s nulovou celní sazbou, ale následně není schopen preferenci doložit, může se celní úspora změnit v dodatečný náklad, který již často nelze přenést na zákazníka. Proto by měly být celní preference součástí širšího systému řízení daňových a celních rizik.

Nejčastější chyby z praxe

Mezi nejčastější chyby patří mechanické přebírání dodavatelských prohlášení bez ověření jejich obsahu. Podnik např. obdrží od dodavatele potvrzení o původu komponentu, ale nezkontroluje, zda se vztahuje ke správnému období, správnému zboží a správné preferenční dohodě. Další častou chybou je používání jednoho univerzálního pravidla původu pro více trhů, přestože každá dohoda může obsahovat odlišná pravidla pro původ produktů.

Rizikové je také vystavování prohlášení o původu bez vazby na konkrétní výpočet. V takovém případě podnik sice formálně deklaruje preferenční původ, ale při kontrole není schopen doložit, jak k tomuto závěru dospěl. Z pohledu celních orgánů pak nejde o administrativní nedostatek, ale o neoprávněné uplatnění preference s případným doměřením cla a sankcí, a s potenciálními trestněprávními dopady. Takové porušení může vest i k prověřování ze strany Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF).

Závěr a doporučení

Vývoj obchodní politiky EU v posledních letech ukazuje, že obchodní dohody již nelze chápat pouze jako nástroj postupné liberalizace obchodu. V kontextu rostoucího protekcionismu, zejména v podobě amerických celních opatření, se z nich stává klíčový nástroj ekonomické strategie EU, jehož cílem je nejen snižování celní zátěže, ale také diverzifikace obchodních vztahů, posilování odolnosti dodavatelských řetězců a zajištění přístupu ke strategickým surovinám.

Pro podniky působící v mezinárodním obchodě to znamená zásadní změnu přístupu. Obchodní dohody představují reálnou konkurenční výhodu, která může mít přímý dopad na nákladovou strukturu, cenotvorbu i marži. Současně však platí, že využití těchto výhod není automatické a je podmíněno vysokou úrovní celní a daňové „compliance“. Klíčovou roli přitom hraje správné sazební zařazení, důsledné posouzení pravidel preferenčního původu a schopnost tento původ doložit odpovídající dokumentací.

Praxe ukazuje, že právě oblast preferenčního původu představuje významný zdroj rizik, ale také příležitostí. Nesprávné nebo nedoložené uplatnění preference může vést nejen k doměření cla a uložení sankcí, ale v závažnějších případech i k vyšetřování ze strany národních orgánů nebo Evropského úřadu pro boj proti podvodům (OLAF). Z pohledu řízení společnosti se tak nejedná pouze o technickou otázku celního práva, ale o oblast s přímým dopadem na finanční stabilitu, reputaci i odpovědnost managementu. Z tohoto důvodu by podniky měly obchodní dohody aktivně integrovat do svých interních procesů a vnímat je jako součást širšího systému řízení daňových a celních rizik. To zahrnuje zejména nastavení transparentních odpovědností, pravidelnou revizi klasifikace zboží a pravidel původu, kontrolu dodavatelských deklarací a průběžné sledování vývoje obchodních dohod a celních opatření. Lze uzavřít, že v současném geopolitickém prostředí představují obchodní dohody EU významný nástroj optimalizace celní zátěže, avšak jejich efektivní využití vyžaduje systematický a odborný přístup. Podniky, které dokáží tuto oblast správně uchopit, mohou získat nejen okamžitou úsporu nákladů, ale i dlouhodobou konkurenční výhodu na globálním trhu. ■

LinkedIn Sledujte Komoru daňových poradců ČR na sociální síti Linkedin

Vybrané otázky souběhu trestního a daňového řízení v recentním judikátu Nejvyššího správního soudu ČR



doc. Mgr. Ing. Karel Brychta, Ph.D.,

akademický pracovník Ústavu financí, Fakulta podnikatelská VUT v Brně, asistent soudce Nejvyššího správního soudu ČR



Ing. Daniel Kába, Ph.D.,

daňový poradce č. 0022, jednatel ORKÁN plus, s. r. o., svěřenský správce, člen Asociace pro podporu a rozvoj svěřenských fondů[1]

1. Úvod

Tento článek si klade za cíl přiblížit jeden z recentních rozsudků, který se zabýval mj. i konsekvencemi souběhu trestního řízení (a pravomocného odsuzujícího rozsudku pro trestný čin krácení daně) a daňového řízení. Tímto rozhodnutím je rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR (dále jen „Nejvyšší správní soud" či „NSS") ve věci *JMB-STEEL, s. r. o.*[2] ve spojení s tomu předcházejícím rozsudkem Krajského soudu v Ostravě.[3] Tento případ je zajímavý z řady souvisejících a navzájem provázaných aspektů. Jmenovitě se jedná o otázku:

a) vlivu odsuzujícího rozsudku v trestním řízení (trestní čin krácení daně)[4] pro daňové řízení;
b) lhůty pro stanovení daně ve spojení s výše uvedeným;
c) „překlasifikace" užití § 23 odst. 7[5] zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů" či „ZDP") na § 23 odst. 10[6] ZDP.

---

* Názory a závěry vyjádřené v tomto článku představují výlučně osobní postoje a hodnocení autora a nevyjadřují oficiální stanoviska institucí, na kterých působí.

1 APRSF – Asociace pro podporu a rozvoj svěřenských fondů, z. s. Jedná se o zapsaný spolek, který byl založen odborníky s cílem podporovat a rozvíjet oblast svěřenských fondů v České republice i v zahraničí.

2 Rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42. Proti danému rozsudku byla podána ústavní stížnost (vedena pod sp. zn. IV. ÚS 166/26, k datu zpracování článku v procesu posuzování).

3 Rozsudek KS v Ostravě ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 5/2024-78.

4 Podle § 240 (Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby) zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní zákoník" nebo „TZ"), platí, že:
„(1) Kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na úrazové pojištění, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou povinnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta nebo zákazem činnosti.
(2) Odnětím svobody na dvě léta až osm let bude pachatel potrestán,
a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 nejméně se dvěma osobami,
b) poruší-li k usnadnění takového činu úřední uzávěru, nebo
c) spáchá-li takový čin ve značném rozsahu.
(3) Odnětím svobody na pět až deset let bude pachatel potrestán,
a) spáchá-li čin uvedený v odstavci 1 ve velkém rozsahu, nebo
b) spáchá-li čin uvedený v odstavci 2 písm. c) ve spojení s organizovanou skupinou působící ve více státech.
(4) Příprava je trestná."

5 Princip tržního odstupu – povinnost stanovit cenu mezi spojenými osobami na úrovni ceny obvyklé (tržní). Komplexněji viz např. SOLILOVÁ, V., BRYCHTA, K., KOPECKÁ, Š. *Transferové ceny – komplexně – přehledně – prakticky*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2024.

6 Předmětné ustanovení má následující znění: *„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem."*
Zvláštním předpisem je myšlen zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví" či „ZoÚ").

Stejně tak se článek okrajově zaměřuje na otázku užití znaleckého posudku s poukazem na to, že v praxi je tento důkazní prostředek mnohdy přeceňován v případech, kdy je vlastní transakce jako celek zpochybněna.

2. Skutkové okolnosti a základní rámec případu

Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj doměřil daňovému subjektu (v roce 2018) daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2012 a 2013 a zároveň uložil povinnost uhradit penále. Odvolací finanční ředitelství částečně rozhodnutí prvostupňového orgánu změnilo.[7] Krajský soud v Ostravě ve svém rozsudku toto rozhodnutí zrušil.[8] Dle Krajského soudu v Ostravě bylo rozhodnutí zatíženo vadami. Ty se týkaly nedostatečně zjištěného skutkového stavu opravňujícího aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP.[9] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ostravě podalo Odvolací finanční ředitelství kasační stížnost, která byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta.[10]

V dané věci bylo v návaznosti na výsledky rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a Nejvyššího správního soudu vydáno nové rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Proti němu daňový subjekt brojil správní žalobou podanou ke Krajskému soudu v Ostravě[11] – správní žaloba byla zamítnuta. Následně pak daňový subjekt brojil kasační stížností, která byla rovněž zamítnuta.

Ve svém, v dané kauze již druhém, rozsudku Nejvyšší správní soud[12] identifikoval tři základní okruhy problémů/otázek, ke kterým vyjádřil své závěry. Jednalo se o posouzení:

a) dopadu trestního odsouzení v rámci daňového řízení a otázky ceny reklamního plnění;[13]
b) lhůty pro stanovení daně a její prekluze;[14]
c) aplikace § 23 odst. 10 ZDP.[15]

2.1 Dopad trestního odsouzení v rámci daňového řízení

Daňová kontrola byla zahájena v roce 2015. Proti dodatečným platebním výměrům podal daňový subjekt odvolání. Odvolací finanční ředitelství dodatečné platební výměry částečně změnilo a ve zbytku potvrdilo. Toto primární rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud v Ostravě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Závěr tohoto správního soudu následně potvrdil i Nejvyšší správní soud.[16] ***Souběžně s řízením ve správním soudnictví bylo realizováno i trestní řízení.*** To bylo ***zakončeno odsuzujícím rozsudkem za spáchání trestného činu zkrácení daně***, poplatku a podobné povinné platby.[17]

Závěry a hodnocení skutkových okolností z pravomocného trestního rozsudku byly využity/převzaty jak správcem daně, tak následně i správními soudy. Daňový subjekt v tomto ohledu brojil proti tomu, aby výsledky trestního řízení byly automaticky přejímány pro účely daňového řízení. Argumentoval tím, že závaznost trestního rozsudku pro účely doměření daně není zákonem stanovena. Zdůraznil, že správce daně musí vést dokazování a své rozhodnutí řádně odůvodnit. Nejvyšší správní soud v obecné rovině tomuto náhledu přisvědčil, nicméně vytkl daňovému subjektu, že nereflektuje:

- skutkové okolnosti projednávané věci;
- úkony a jednání správce daně – podle dokumentů obsažených ve správním spisu bylo podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že správce daně nevycházel pouze ze závěrů trestních rozsudků, a dále z něj vyplynulo, že daňový subjekt měl prostor závěry vyvracet a se správcem daně polemizovat.

V úhrnu Nejvyšší správní soud konstatoval, že skutečnost, že se správce daně se žádnou z námitek neztotožnil, a naopak shledal dodatečné důvody pro doměření daně, neznamená, že by šlo *„o pouhý formální proces, který stěžovatelce neumožňoval bránit svá práva“*.[18]

Nejvyšší správní soud naopak zdůraznil vázanost pravomocnými trestními rozsudky ze strany jak správního soudu,[19] tak i správního orgánu.[20]

Tento přístup má své pochopitelné *ratio* – trestní řízení je vázáno řadou zásad, které mají vést ke zjištění stavu bez důvodných pochybností. Musí tak vycházet z pečlivého dokazování a uvážení

7 Změnil tak, že vypustil povinnost uhradit penále. Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [1].

8 Viz rozsudek KS v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67.

9 Předmětné ustanovení definuje kategorii jinak spojených osob, které jsou považovány za spojené z titulu toho, že: *„… vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“*.

10 Rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105.

11 Viz rozsudek KS v Ostravě ze dne 12. 3. 2025, č. j. 25 Af 5/2024-78.

12 Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [17].

13 Tamtéž, bod [17] a násl. Předmětný rozsudek je dalším z řady rozsudků, kde byla posuzována otázka účelové a nadměrně stanovené převodní ceny.

14 Tamtéž, bod [23] a násl.

15 Tamtéž, bod [29] a násl.

16 Viz rozsudek KS v Ostravě ze dne 4. 3. 2020, č. j. 25 Af 47/2019-67; rozsudek NSS ze dne 13. 12. 2023, č. j. 2 Afs 105/2020-105.

17 Podle shora uvedeného § 240 TZ.

18 Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [19].

19 Odkázal v tomto ohledu jmenovitě na rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2015, č. j. 6 As 173/2014-186, kde v tomto ohledu uvádí: *„V souladu s § 52 odst. 2 SŘS vychází správní soud z výroku trestního rozsudku o vině jako celku, a to z části skutkové i právní. Je-li konkrétní skutkový závěr jednoznačně vtělen do samého výroku odsuzujícího rozsudku, je tím soud ve správním soudnictví vázán.“*

všech okolností případu. Nadto, pokud je zřejmé, že byly zohledněny všechny relevantní okolnosti, nelze *a priori* tvrdit, že správce daně musí závěry z trestního řízení vyloučit a učinit si svůj vlastní závěr. Takový přístup by byl nejen neefektivní, ale šel by proti smyslu a účelu právní úpravy (a základním zásadám správy daní – např. hospodárnosti). Podle daňového řádu výslovně (nikoli však pouze) platí, že správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá.[21] Existuje-li tedy již pravomocné rozhodnutí o vině a trestu, pak jej správce daně musí reflektovat, a to v širším slova smyslu. V předmětné kauze se daňový subjekt snažil *de facto* zvrátit a zpochybnit závěry trestního soudu, byť byly přiléhavé i pro vlastní daňové řízení.

2.2 Posouzení uplynutí lhůty pro stanovení daně

Dalším jádrem sporu byla lhůta pro stanovení daně. Základní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky.[22] Lhůta může být za zákonem daných důvodů prodloužena, stavěna či její běh může být přerušen. Maximální (obecná) lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku.[23] Tyto lhůty však neplatí absolutně – správce daně má za určitých okolností zaručenu (kromě této obecné) i **paralelní lhůtu**, která se váže na trestní řízení – jmenovitě pak na pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu.

Podle daňového řádu platí: *„V důsledku jednání, které bylo **předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu**, lze **daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně**. Daň lze takto stanovit i v případě, že se tohoto jednání dopustila osoba odlišná od daňového subjektu, a toto jednání má přímý dopad na daň daňového subjektu.“*[24]

Existence pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu je tedy potenciálním důvodem pro aplikaci § 148 odst. 6 DŘ – žádné další omezující podmínky (s výjimkou lhůty pro stanovení daně) v tomto ustanovení daňového řádu dány nejsou.

Nejvyšší správní soud v rámci své argumentace a hodnocení akcentoval, že aplikace tohoto pravidla je možná: *„… i v případě, že daňové orgány v předchozím řízení již daňovému subjektu daň stanovily“*.[25] Opačný (daňovým subjektem zastávaný) názor by pak podle Nejvyššího správního soudu vedl *ad absurdum* k závěru, že správce daně by byl nucen nečinit kroky vedoucí ke stanovení daně a čekat na výsledek trestního řízení. To by ovšem zcela popíralo daňový řád a tam uvedené zásady a konkrétní ustanovení. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že *„Daňové orgány přitom nelze ‚sankcionovat‘ odnětím možnosti aplikace lhůty dle § 148 odst. 6 DŘ za to, že se před vydáním odsuzujícího rozhodnutí snažily vlastními postupy daň stanovit.“*[26]

Nová dodatečná (resp. nezávislá paralelní) lhůta tak umožňuje správci daně reflektovat nově prokázané skutečnosti, které však nebyly ze strany správce daně dostatečně prokázány. Využití skutkových zjištění z trestního řízení tak ve svém důsledku koresponduje se záměrem a smyslem § 148 odst. 6 DŘ.

2.3 „Překlasifikace“ na užití § 23 odst. 10 ZDP

Zajímavou linkou v dané kauze byla i otázka překlasifikace provedená ze strany správce daně v reakci na výsledek trestního řízení. Správce daně se v tomto ohledu odklonil i od závazného pokynu správního soudu. Primárně totiž správní soud atakoval nedostatečná zjištění ve vztahu k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. V reakci na odsuzující rozsudek v trestním řízení správce daně opřel doměření daně o aplikaci § 23 odst. 10 *in fine* ZDP. Toto ustanove-

---

Ustanovení § 52 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ či „SŘS“) uvádí následující: *„Soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popř. tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.“*

20 Zde se odkázal na rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31. Ve druhém uvedeném rozsudku (body [15] a [16]) se mj. uvádí: *„Tyto obecné právní závěry ohledně použitelnosti důkazních prostředků z trestního řízení mají podporu též v právní doktríně. Např. dle J. Kobíka v jeho komentáři k § 31 odst. 4 ZSDP ‚je nepochybné, že výsledky řízení trestního, v němž se uplatňuje presumpce neviny, nelze bez dalšího přejímat do řízení daňového, kde platí jiné rozdělení důkazního břemene. […] Přesto je autor názoru, že jednotlivé důkazní prostředky, jimiž orgán činný v trestním řízení zjišťoval pouhý skutkový stav, mohou být použity i v daňovém řízení‘ (KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc: ANAG, 2007, s. 292). Shodně ve vztahu k daňovému řádu in LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016, výklad k § 93, s. 359–365, nebo in BAXA, J., ŠIMKA, K. a kol. Daňový řád Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, výklad k § 93. … V posuzované věci má Nejvyšší správní soud za to, že postavení stěžovatele jako poplatníka dle zákona o spotřebních daních ve vztahu k předmětným lihovinám byla již vyřešena v jiném řízení, a to trestním, které bylo vedeno proti stěžovateli.“*

21 Viz § 99 odst. 2 DŘ.

22 Viz § 148 odst. 1 DŘ.

23 Viz § 148 odst. 5 ve vazbě na § 148 odst. 1 DŘ.

24 Viz § 148 odst. 6 DŘ. Zvýraznění provedeno autory.
Ve spojení s účinnou lítostí viz rovněž § 148 odst. 7 DŘ, který má následující znění: *„Pokud daňový subjekt podá daňové tvrzení a současně tvrzenou daň včetně jejího příslušenství uhradí s cílem dosáhnout zániku trestnosti daňového trestného činu z důvodu účinné lítosti nebo v souvislosti s uplatněním jiného opatření k odstranění nebo zmírnění škodlivých následků trestného činu, lze daň stanovit bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.“*

25 Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [26].

26 Tamtéž.

ní uvádí: *„Pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem.“*

Užití tohoto právního titulu vyžaduje výklad neurčitého právního termínu *krácení daňové povinnosti jiným způsobem.*[27] Nejvyšší správní soud konstatoval [zvýraznění provedeno autory]: *„Obsahové vymezení tohoto pojmu nelze seznat ani z jiného daňového zákona. Krácení daně, přestože není v daňovém zákoně definováno, lze obecně chápat jako jakékoli jednání daňového subjektu, v důsledku kterého je mu vyměřena nižší daň, resp. k vyměření této platby vůbec nedojde. Důvodnost právní úpravy obsažené v § 23 odst. 7, resp. odst. 10 in fine, lze nepochybně spatřovat v možnosti, která je správci daně poskytnuta,* ***zamezit daňovým únikům při takových transakcích, při nichž např. daňový subjekt záměrně činí úkony pro něj nevýhodné, úkony mezi kapitálově či personálně spojenými osobami, úkony realizované třetími osobami účelově zapojenými do obchodních řetězců, jejichž účast v nich nemá jiný ekonomický účel než zkrácení daňové povinnosti,*** *apod. Pro případ postižení umělého krácení daní v důsledku účelově vytvářených obchodních vztahů má správce daně oprávnění kontrolovat a v daňovém řízení postihovat tuto formu ‚obchodního‘ chování daňového subjektu, a to i přesto, že z hlediska práva soukromého s ohledem na zásadu smluvní volnosti nelze takové jednání postihovat.“*[28]

Nejvyšší správní soud pro danou kauzu uzavřel, že *„Daňové orgány řádně popsaly fungování protiprávního řetězce, v jeho rámci docházelo právě ke krácení daňové povinnosti stěžovatelky.“*[29] Proti této překlasifikaci daňový subjekt (marně) brojil mj. následující argumentací:

- služba byla fakticky poskytnuta;
- cena byla sice vyšší oproti ceně obvyklé, nicméně s poukazem na znalecký posudek nemohlo být toto navýšení ze strany daňového subjektu identifikováno;
- reklama vedla k požadovaným výsledkům.

Správce daně a stejně tak správní soudy po provedeném dokazování argumentovali následovně:

- nejednalo se o obchodní vztah, jehož účelem bylo poskytnutí reklamního plnění, ale o krácení daně – peníze z vratek nebyly vráceny zpět do společnosti;[30]
- ze strany jednatele nebylo při obchodním jednání specifikováno, o jakou konkrétní reklamu má zájem;
- s osobou, která reklamu zajišťovala, se jednatel setkal pouze jednou;
- pozitivní dopad reklamy nebyl ze strany daňového subjektu prokázán (propagace nebyla ani v četných listinách (např. výroční zprávy) daňového subjektu zmiňována);[31]
- jednatel daňového subjektu se aktivně o reklamu jako takovou nezajímal – pouze zjišťoval, zda proběhla; v úhrnu si tak nepočínal ekonomicky racionálně.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„… daňové orgány nepochybily, když měly za to, že účelem vynaložení nákladů nebyla samotná propagace (která by výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů bezpochyby mohla být), ale vyvedení peněz ze společnosti. Na tomto závěru stojí také právě odsuzující trestní rozsudky a dostatečně je odůvodnily i daňové orgány ve svých rozhodnutích. V nyní posuzované věci nemá Nejvyšší správní soud pochyb o tom, že smyslem celé obchodní transakce bylo právě vygenerování vratky a snížení základu daně za účelem krácení daňových povinností, proto nešlo o náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“*[32]

Klíčovým závěrem sloužícím pro užití § 23 odst. 10 ZDP pak bylo to, že ***fakticky vynaložené náklady na reklamu nelze považovat za náklady vynaložené za účelem dosažení, zajištění a udržení***

27 Viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2005, č. j. 5 Afs 151/2004-73: *„Z dikce uvedeného ustanovení* [§ 23 odst. 10 ZDP – pozn. autorů] *vyplývá, že krácení daně jiným způsobem je samostatným titulem pro následnou úpravu základu daně, kdy se zcela odhlíží od stavu vyplývajícího z účetnictví daňového subjektu. K takové úpravě může tedy správce daně přistoupit i v případě, kdy účetnictví je v souladu s účetními předpisy, ale správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt postupoval účelově tak, aby daňovou povinnost krátil.*
V citovaném ustanovení in fine užitý pojem ‚krácení daně jiným způsobem‘ spadá do kategorie tzv. neurčitých právních pojmů; jejich definování obecně v právních předpisech pro jejich povahu samu není vhodné, dokonce ani možné. Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat; jejich obsah a rozsah se může měnit, často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Při interpretaci neurčitého právního pojmu se správní orgán musí zabývat konkrétní skutkovou podstatou, jakož i ostatními okolnostmi případu, přičemž sám musí alespoň rámcově obsah a význam užitého neurčitého pojmu objasnit, a to z toho hlediska, zda posuzovanou věc lze do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého pojmu zařadit. Proto se zjištění, zda v daném případě dochází ke krácení daně, musí odvíjet od hodnocení všech okolností konkrétního případu, z nichž správce daně učiní závěr, zda je daný pojem naplněn či nikoli. Zákonodárce užitím neurčitých pojmů dává orgánu aplikujícímu právní předpis prostor, aby posoudil, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli. Současně však dbá na to, aby v zákoně byly uvedeny alespoň některé charakteristické znaky, popř. umožňuje tak učinit v prováděcím předpise. …
Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Zákonné vymezení rozsahu a obsahu podmínek pro stanovení daní je možno definovat jen zákonem, přitom je třeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci. Při posuzovaní projednávané věci nemohl Nejvyšší správní soud přitom nepřihlížet rovněž k judikatuře Evropského soudu pro lidská práva. (např. Kruslin proti Francii, 1990: ‚V případech, kdy právní předpis opravňuje orgán veřejné moci k uvážení, rozsah a modality výkonu takového uvážení musí být definovány s dostatečnou jasností s ohledem na daný legitimní cíl a poskytovaly jednotlivci odpovídající ochranu proti libovůli či svévoli.‘).“

28 Tamtéž.

29 Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [30].

30 Tyto prostředky byly ze společnosti vyvedeny.

31 Posledně uvedený aspekt byl hodnocen na úrovni indicie.

32 Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [33].

zdanitelných příjmů,[33] ***pokud šlo o náklad vynaložený za účelem zastření skutečného smyslu transakce***.

Daňový subjekt ve vztahu ke změně právní kvalifikace (důvodu doměření daně) z § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 na § 23 odst. 10 *in fine* ZDP namítal nekonzistentnost a překvapivost rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.[34] V tomto ohledu však správní soud i Nejvyšší správní soud aprobovaly, že správce daně v důsledku vydání trestních rozsudků své závěry správně přehodnotil a doměření daně odůvodnil (oproti původnímu) jiným způsobem, a to podle § 23 odst. 10 *in fine* ZDP. Podmínkou pro to, aby takový postup zachoval práva daňového subjektu a vedl k přezkoumatelnému rozhodnutí je, že správce daně:

a) daňový subjekt o takové změně informoval (*v daném případě splněno*) a zároveň
b) daňový subjekt měl možnost se k dané změně vyjádřit (*v daném případě rovněž splněno*).

Daňový subjekt na druhé straně svou argumentaci podepřel i vyhotoveným znaleckým posudkem. Na základě tam uvedených závěrů tvrdil, že sice došlo k navýšení ceny reklamy, ale namítal, že s ohledem na úroveň „navýšení" nemohl toto rozpoznat. Tento posudek byl použit v trestním řízení – jeho smyslem bylo posoudit přiměřenost výše nákladu za reklamní služby.[35] Tuto argumentační linii však vyvrátil pravomocný trestní rozsudek. V něm trestní soud konstatoval:

- prokázaný úmysl krátit daně;
- existenci obchodního vztahu založeného s úmyslem získat část nákladů vynaložených na reklamní plnění zpět a s úmyslem krácení daňové povinnosti daňového subjektu.

Hodným zvláštního zřetele je pak akcent kladený na fakt, že *„Z hlediska vědomosti stěžovatelky o účasti na jednání, které mělo vést ke snížení daňového základu, je tedy irelevantní, k jak výraznému navýšení cen v řetězci došlo, neboť o skutečném smyslu transakce musela vědět, byť skutečně nemusela znát mechanismus navýšení ceny ani konkrétní míru navýšení."*[36]

3. Vliv trestního řízení na stanovení daně

3.1 Existence paralelní (samostatné) lhůty

Je zřejmé, že pokud existuje riziko trestního řízení (nebo probíhá) a jeho výsledkem bude prokázaný úmysl krátit daň, nelze se v žádném případě spoléhat na uplynutí obecných lhůt pro stanovení daně. I po 10 letech tak může, díky paralelní a nezávislé lhůtě, dojít k doměření daně. Pokud trestní řízení skončí pravomocným rozsudkem, má správce daně další (byť relativně krátký čas) k doměření daně. To platí bez ohledu na délku trvání předchozího řízení v rámci správy daní. Lze tak uzavřít, že § 148 odst. 6 DŘ funguje jako speciální a samostatný důvod pro stanovení daně.

3.2 Vliv pravomocného rozsudku v trestním řízení

Zároveň je zřejmé, že skutkové okolnosti a právní hodnocení, které jsou obsaženy v pravomocném rozsudku o trestném činu zkrácení daně, jsou relevantní i v rámci řízení o dodatečném vyměření daně. Jiný závěr by vedl ke zbytečné dvojkolejnosti, nehospodárnosti a neefektivitě. Nadto nelze tvrdit, že trestní řízení je z hlediska dokazování a požadavků na něj kladených méně náročné – spíše opak bude pravda. Správce daně však ani v takovém případě nesmí rezignovat na své povinnosti plynoucí z daňového řádu (např. musí poskytnout daňovému subjektu prostor pro jeho vyjádření, navržení důkazů, uplatnění jeho protiargumentů). Na druhé straně je však nutné zdůraznit, že správce daně je vázán zjištěnými skutkovými okolnostmi a z tohoto dovozenými závěry. Pokud tedy trestní soud dospěl k závěru o tom, že:

- daňový subjekt se úmyslně účastnil řetězce s cílem krátit daň,
- ceny byly uměle navýšeny za účelem vyvedení prostředků,

nemůže pak správce daně v daňovém řízení dospět k závěru, že daňový subjekt jednal v dobré víře a/nebo, že ceny byly sjednány na úrovni ceny obvyklé (tržní). Ani skutečnost, že lze v daňovém řízení navrhovat a předkládat další důkazy a brojit proti závěrům správce daně, na tom nic nemění a změnit nemůže.

Posledně uvedené má úzkou vazbu i na zásadu, že **z bezpráví nemůže vzniknout právo** (lat. *ex iniuria ius non oritur*). Bylo by jen těžce představitelné, pokud by jednání daňového subjektu bylo v trestním řízení klasifikováno[37] jakožto trestný čin zkrácení daně, zatímco v rámci daňového řízení by požívalo „ochrany" v podobě uznání nákladů coby daňově uznatelných. Dále je zřejmé, že důkazy, které by v daňovém řízení mohly mít relevanci a byly by jako takové hodnoceny,[38] hodnoceny, (poznámka pod čarou 38 zachována) se mohou stát v kontextu jejich vyhodnocení ve spojení s pravomocným odsouzením irelevantními, event. jejich význam může být marginální.[39] V důsledku

33 Viz § 24 odst. 1 ZDP, který uvádí: *„Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy."*

34 Viz rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2025, č. j. 6 Afs 57/2025-42, bod [35].

35 Tamtéž, bod [22].

36 Tamtéž.

37 Na základě pravomocného rozsudku.

38 Např. znalecké posudky o ceně předložené daňovým subjektem, které podporují jeho tvrzení o obvyklé (tržní) výši ceny, případně dokládají, že daňový subjekt nemohl rozumně rozpoznat, že sjednaná cena se výrazně odchyluje od ceny obvyklé (tržní).

pravomocného rozsudku trestního soudu již totiž není sporu o tom, zda služba byla poskytnuta za obvyklou (tržní) cenu, ale je postaveno najisto, že transakce je spojena s trestným činem zkrácení daně.

3.2.1 Vázanost závěru trestního soudu pro daňové řízení

Základním pravidlem je, že správce daně si podle § 99 odst. 2 DŘ[40] nesmí sám učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin a kdo za něj odpovídá.[41] To je přirozeným důsledkem toho, že daňové a trestní řízení jsou řízeními odlišnými. Současně však platí, že správce daně, stejně jako následně správní soud, je vázán pravomocným odsuzujícím rozsudkem vydaným v trestní věci. To ale neznamená, že by bylo možné závěry trestního řízení přejímat do řízení daňového automaticky, v plném rozsahu a bez dalšího posouzení. Aby bylo možné určit, v jakém rozsahu jsou závěry trestního rozsudku pro daňové řízení závazné a které z nich lze převzít, je třeba zohlednit určité podmínky, zejména:

a) ***Existuje pravomocný a odsuzující rozsudek:*** existuje rozhodnutí, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o vině – určitá osoba se dopustila trestného činu.[42]

b) ***Relevance a opodstatněnost závěrů trestního řízení pro vlastní daňové řízení:*** trestný čin, resp. skutkové okolnosti, jsou relevantní zároveň pro rozhodnutí v rámci konkrétního daňového řízení.[43]

c) ***Daňovému řízení je přiléhavý závěr o skutku, který byl posuzován v rámci trestního řízení:*** pro správce daně je závazné zejména slovní vyjádření ve vazbě na posuzovaný skutek a to, zda obsahuje všechny relevantní okolnosti z hlediska použité právní kvalifikace – důležitá je tedy pochopitelně i míra „překryvu".[44]

d) ***Totožnost osoby (subjektu):*** vázanost se typicky uplatní tehdy, pokud byl výrok odsuzujícího a pravomocného rozsudku vydán vůči stejné osobě, se kterou je vedeno daňové řízení (event. případně vůči jejímu statutárnímu orgánu, jehož úkony nelze od úkonů společnosti jako takové oddělit).[45]

Správce daně tedy nemůže rozsudek v trestní věci přejímat automaticky. Musí tak zjistit a vyhodnotit, nakolik skutek popsaný v trestním rozsudku odpovídá skutkovému rámci posuzovanému v daňovém řízení.

3.3 Změna kvalifikace podle § 23 odst. 7 na § 23 odst. 10 *in fine* ZDP

Velmi zajímavou rovinou případu je teoretický a praktický střet dvou ustanovení zákona o daních z příjmů, která slouží k úpravě základu daně v nestandardních situacích. Záměrem § 23 odst. 7 ZDP je narovnat ceny v případě, že ceny mezi spojenými osobami se liší od těch, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných či srovnatelných podmínek. Z dikce příslušného ustanovení lze dovodit následující atributy:

- transakce je reálná, má ekonomický smysl, ale cena je pokřivená v důsledku vztahu mezi dotčenými osobami;
- v důsledku toho pak může za zákonem stanovených podmínek dojít k úpravě základu daně o zjištěný rozdíl s tím, že nastupují sankce podle daňového řádu.[46]

Ustanovení § 23 odst. 10 *in fine* ZDP má poněkud odlišný charakter. S přihlédnutím k závěrům správních soudů lze uzavřít, že jde o klauzuli, která cílí v obecnější a podstatně silnější rovině[47] proti daňovým únikům. Jejím cílem je zabránit mj. i tomu, aby protiprávní jednání přinášelo prospěch. Zásadní rozdíl oproti § 23 odst. 7 ZDP tkví v tom, že transakce[48] se vylučuje jako celek. Nástin základních rozdílů je uveden ve srovnávací tabulce na následující straně.

Ve smyslu překlasifikace na užití § 23 odst. 10 místo § 23 odst. 7 ZDP je třeba zdůraznit, že pravomocný trestní rozsudek ve věci trestného činu krácení daně je novou a relevantní skutečností. Ta je způsobilá prolomit i závazný právní názor správního soudu daný správci daně. Správce daně nesmí slepě následovat pokyn správního soudu, pokud se změní hodnocení skutkového stavu. V předmětném případu se jednalo o změnu z hodnocení *řízené transakce mezi jinak spojenými osobami* na *jistotu o spáchaném trestném*

39 A to tím spíše, pokud byly užity i v samotném trestním řízení a byly podrobeny dostatečnému přezkumu.

40 Viz např. § 99 (*Předběžná otázka*) DŘ, který uvádí:
„(1) Vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ostatní otázky, o nichž přísluší rozhodnout jinému orgánu veřejné moci, může správce daně posoudit sám. Může také dát podnět příslušnému orgánu veřejné moci k zahájení řízení nebo vyzvat daňový subjekt, popřípadě jinou osobu zúčastněnou na správě daní, aby podala žádost o zahájení řízení před příslušným orgánem veřejné moci ve lhůtě, kterou správce daně určí.
(2) Správce daně si nemůže učinit úsudek o tom, zda byl spáchán trestný čin, přestupek, nebo jiný správní delikt a kdo za něj odpovídá, ani o otázkách osobního stavu."

41 Detailněji viz např. body [15] a násl. rozsudku NSS ze dne 16. 10. 2025, č. j. 4 Afs 104/2025-27, ve kterém lze nalézt i odkazy na související prejudikaturu.

42 Viz např. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, č. j. 2 Afs 33/2011-78, na který je odkazováno i v aktuální judikatuře.

43 Viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2015, č. j. 9 Afs 70/2014-204; v širších souvislostech s poukazy na prejudikaturu viz např. rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2025, č. j. 4 Afs 104/2025-27.

44 Viz rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2025, č. j. 4 Afs 104/2025-27, zejména pak body [17] a násl.

45 Tamtéž, viz zejména bod [21] tohoto rozsudku.

46 Detailněji viz např. SOLILOVÁ, V., BRYCHTA, K., KOPECKÁ, Š., op. cit. sub 5, zejména kap. 7.

47 Co do důsledků.

48 Uvažujeme-li nákladovou transakci.

zpět na obsah

Tabulka: Srovnání základních atributů pro aplikaci § 23 odst. 7 a 10 ZDP[49]

Atribut	Korekce podle zákona o daních z příjmů	
	§ 23 odst. 7	**§ 23 odst. 10**
Primární cíl	Korekce cen pro účely stanovení základu daně na cenu obvyklou (tržní) – správná alokace zisku (event. ztráty) mezi spojené osoby.	Postih daňových úniků a podvodů.
Ekonomická podstata	Transakce má ekonomický smysl – „jen" stanovená cena je chybná.	Transakce *de facto* postrádá ekonomický smysl (event. je hrubě potlačen) nebo je fiktivní.
Dopad na náklad (pokud má řízená transakce charakter nákladu)	Náklad uznatelný do výše ceny obvyklé (tržní).	Zpravidla zcela neuznatelný náklad (z bezpráví nemůže vzniknout právo).
Role ceny obvyklé (tržní)	Klíčový atribut (jde o referenční rámec, který je i potenciálním předmětem „dohadů" mezi správcem daně a daňovým subjektem).	Cena je irelevantní (transakce se vyloučí plně jako celek).
Role úmyslu	Obecně není nutné prokazovat úmysl (zpravidla postačí existence faktického a prokázaného rozdílu).	Zpravidla bude spojeno s úmyslným jednáním.

činu zkrácení daně.[50] To je naprosto v souladu se zásadou materiální pravdy, která velí (zejména pak ve správních a trestních věcech) co nejvěrněji zjistit skutečný stav věci: tj. určit objektivní stav bez ohledu na tvrzení dotčených osob.

3.3.1 Vztah mezi § 23 odst. 7 a 10 ZDP a institutem zneužití práva

Ustanovení § 23 odst. 7 a 10 ZDP jsou samostatnými tituly pro úpravu základu daně.[51] Ačkoli obě ustanovení směřují k legitimní ochraně základu daně před neoprávněným zkrácením, jejich aplikace a účel se liší:

a) Ustanovení § 23 odst. 10 ZDP umožňuje správci daně upravit základ daně a zcela odhlédnout od stavu vyplývajícího např. z účetnictví daňového subjektu, i když je vedeno v souladu s předpisy: daňový subjekt má správné účetnictví, nicméně postupoval účelově tak, aby si svou povinnost zkrátil. Zároveň je třeba podotknout, že závěr o nenaplnění hmotněprávních podmínek pro daňovou účinnost nákladů dle obecné klauzule § 24 odst. 1 ZDP se nevylučuje se závěrem správce daně o zkrácení daně jiným způsobem dle § 23 odst. 10 ZDP.[52]

b) Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP se naopak aplikuje v situacích, kdy se ceny sjednané mezi spojenými osobami liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Ekonomická racionalita transakce je standardně při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP presumována – je však zpochybněna cena transakce.

Zneužití práva se uplatní až jako krajní prostředek (*ultima ratio*) v případě, kdy jsou sice formálně splněny veškeré zákonné podmínky, avšak materiální výsledek jednání je v hrubém rozporu se smyslem a účelem právní úpravy.[53] Jedná se tak o institut odlišný od pravidla obsaženého v § 23 odst. 7 ZDP.[54] Určitou potenciálně spornou otázkou by mohla být transakce realizovaná mezi osobami spojenými dle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 ZDP. Tyto jsou považovány za spojené z důvodu realizace transakce, kterou vytvořily převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Nicméně ani pro tento silně specifický případ Nejvyšší správní soud nedovodil existující prostor pro automatické podřa-

49 Vlastní zpracování.

50 Tedy úmyslného trestného činu.

51 Viz rozsudek NSS ze dne 16. 10. 2025, č. j. 4 Afs 104/2025-27, zejména body [17] a násl.

52 Tamtéž, zejména body [23] a násl.

53 K vymezení viz např. bod [22] rozsudku NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31.

54 Viz bod [33] rozsudku NSS ze dne 21. 12. 2023, č. j. 3 Afs 114/2022-40, ve kterém se uvádí: *„Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že podmínkou pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP není zneužití práva. Jedná se o dva odlišné právní instituty, přičemž zneužití práva se uplatní až jako ultima ratio v případě, kdy jsou formálně splněny zákonné podmínky, jednání je tedy formálně bezvadné, ale jeho materiální výsledek je v rozporu se smyslem a účelem právní úpravy (k institutu zneužití práva srov. rozsudky NSS ze dne 13. 5. 2010, č.j. 1 Afs 11/2010-94, č. 2085/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 10. 11. 2005, č.j. 1 Afs 107/2004-48, č. 869/2006 Sb. NSS)."*

zení takové transakce pod zneužití práva.[55] Korektiv zákazu zneužití práva platí až pro situace, kdy např. daňový subjekt účelově vytvoří samotné podmínky pro vznik daňového nákladu.[56] Příkladem zneužití práva byla např. situace, kdy společnost uzavřela extrémně a zjevně nevýhodnou smlouvu o smlouvě budoucí na koupi nemovitosti. Tuto nemovitost nadto prodávající ani nevlastnil. V důsledku nastavených smluvních podmínek pak následně společnost uhradila vysokou smluvní pokutu, a snížila si tak základ daně. Ačkoli byla smluvní pokuta formálně zaplacena a splňovala parametry § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP, šlo o zjevné zneužití práva – celá transakce byla zcela umělá.[57] Dalším klasickým případem zneužití práva jsou kauzy s korunovými dluhopisy za situace, kdy jejich faktickým smyslem nebylo zajištění externího financování,[58] ale záměrem bylo získat neoprávněnou daňovou výhodu bez ekonomického opodstatnění.[59]

Poděkování

Tento článek vznikl jako součást řešení projektu Vysokého učení technické v Brně (FP-S-26-9013).

55 Viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42. V jeho bodu [22] Nejvyšší správní soud uvádí: *„Nepřiléhavý je konečně i stěžovatelčin odkaz na § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, podle kterého se ‚jinak spojenými osobami' rozumí i osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Tím ale zákon pouze říká, že do kategorie ‚spojených osob' … patří i ty osoby, které byly ‚spojeny' právě nějakým účelovým jednáním. Žádný zvláštní prostor pro posuzování jednání, které by se jinak posuzovalo jako případné zneužití práva, tím ale zákon nevytváří."*

56 Tamtéž, bod [21].
Dále viz např. rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31, bod [23].

57 Dle rozsudku NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018-31.

58 Např. se jednalo o situace, kdy potřeba externího financování ani fakticky neexistovala.

59 Viz např. rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2026, č. j. 5 Afs 170/2025-60.

Nový Profesní kodex daňového poradce



Ing. Radek Neužil, LL.M.,

tajemník KDP ČR

Komora daňových poradců má nový Profesní kodex. V souladu se závěry Valné hromady Komory ho na jaře letošního roku vydalo Prezidium Komory.

Předchozí Etický kodex tak byl nahrazen moderním předpisem, který reflektuje současnou praxi v daňovém poradenství a prostředí, ve kterém daňoví poradci svou profesi vykonávají. Plné znění Kodexu je k dispozici na webových stánkách Komory.

Profesní kodex je především deklarací dobré profesní praxe, kterou lze při výkonu daňového poradenství předpokládat a která se považuje za očekávaný profesní standard daňových poradců. Jeho cílem je pomoci řešit běžné i nestandardní situace při výkonu daňového poradenství, a to zejména v návaznosti na práva a povinnosti daňových poradců, upravené zákonem o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR.

Profesní kodex nepředstavuje vyčerpávající výčet pravidel a situací, které mohou v praxi daňového poradce nastat. Slouží spíše jako soubor postupů, jež ukazují, jak by mělo daňové poradenství fungovat v praxi. Zároveň přispívá k tomu, aby byla profese daňového poradenství srozumitelnější a předvídatelnější pro klienty i pro další institucionální a individuální uživatele.

Širší souvislosti poskytování daňového poradenství

Při zohlednění širších souvislostí daňového poradenství se zdůrazňuje povinnost daňového poradce jednat s odbornou péčí, tedy s náležitou znalostí, pečlivostí a s ohledem na aktuální legislativní vývoj. Kodex zároveň stanoví, že poradce má klienta transparentně informovat o rozsahu služeb i předpokládané odměně a v průběhu spolupráce s ním komunikovat srozumitelně a průběžně. Důležitou součástí je také informování o postupu řešení, možných rizicích a poskytování podkladů pro další rozhodování. Přestože poradce klienta odborně vede, konečné rozhodnutí zůstává na klientovi, přičemž poradce musí vždy dbát na to, aby se nedostal do střetu zájmů.

Odborná způsobilost

Odborná způsobilost vymezuje základní požadavky na kvalitu výkonu daňového poradenství. Kodex v tomto ohledu zdůrazňuje, že poradce musí jednat čestně, svědomitě a s dostateč-

nou odborností, přičemž nemá poskytovat služby v oblastech, kde nemá potřebné znalosti nebo relevantní podklady, pokud si nezajistí odpovídající expertizu. Kodex zároveň odmítá čistě formální výkon poradenství, např. pouhé „poskytnutí podpisu" bez skutečného posouzení stavu věcí. Důležitou součástí profesní odpovědnosti je průběžné vzdělávání a sledování legislativních změn. Pokud poradce nemůže zajistit řádný profesní výkon, má povinnost poskytnutí daňového poradenství odmítnout. Odborná péče zahrnuje také vedení přiměřené evidence dokumentů souvisejících s poskytovaným poradenstvím ve spise. Toto se týká např. záznamů o převzetí či předání dokladů a jiných obdobných písemností.

Doklady klienta

Bod věnovaný dokladům klienta zdůrazňuje, že veškeré písemnosti předané poradci zůstávají i nadále majetkem klienta a poradce k nim nemá zadržovací právo. Je povinen s nimi nakládat s péčí řádného hospodáře, chránit je a využívat výhradně pro účely sjednané ve smlouvě, ledaže právní předpis stanoví jinak. Na žádost klienta nebo při ukončení spolupráce musí poradce bezodkladně všechny svěřené dokumenty vrátit, případně je předat zmocněné osobě. To se týká i účetních knih, zápisů nebo jiných dokladů sloužících k přehledu o stavu hospodaření a majetku klienta nebo k jejich kontrole. Kodex zároveň vymezuje, že poradce standardně neověřuje pravdivost předaných dokladů, avšak pokud vzniknou pochybnosti nebo mu to ukládá právní předpis či pokyn klienta, je povinen situaci dále prověřit a přijmout odpovídající kroky.

Vymezení rozsahu daňového poradenství

Požadavek na vymezení rozsahu daňového poradenství klade důraz na transparentní nastavení spolupráce mezi poradcem a klientem již před uzavřením smlouvy. Poradce má klientovi předem poskytnout informace o předpokládaném rozsahu služeb a následně tento rozsah spolu s dalšími klíčovými náležitostmi jasně vymezit ve smlouvě, včetně způsobu odměňování a případně i podmínek ukončení spolupráce a předání výstupů. Kodex zároveň zdůrazňuje, že konečné rozhodnutí o rozsahu poradenství náleží klientovi, avšak poradce je povinen s odbornou péčí doporučit takový postup, který odpovídá složitosti a rizikům dané situace. Pokud se klient rozhodne rozsah služeb omezit, musí být toto omezení jednoznačně zachyceno ve smlouvě nebo jiné prokazatelné komunikaci.

Forma smlouvy o daňovém poradenství

Zákon o daňovém poradenství povinnost písemné smlouvy neupravuje. Písemná forma smlouvy je však sjednána vždy, pokud o to klient požádá nebo to vyžadují právní či pojistné předpisy. U rizikovějších zakázek je písemná forma doporučována i preventivně, zamezí tak zbytečným výkladovým sporům ohledně podmínek a rozsahu spolupráce. Kodex zároveň upozorňuje, že poradce musí být schopen doložit, jaké služby klientovi poskytl, jinak nelze jeho činnost považovat za řádný výkon poradenství. Zvláštní důraz je kladen na ochranu klienta, který je spotřebitelem a který je v tomto případě v právním vztahu považován za slabší stranu a požívá odpovídající právní ochrany.

Odměna daňového poradce

Při stanovení odměny daňového poradce se zdůrazňuje transparentnost a přiměřenost při jejím sjednávání. Poradce má klientovi poskytnout informace o předpokládaném rozsahu služeb a na požádání i podrobné vysvětlení způsobu stanovení odměny. Výše odměny má zohledňovat nejen náročnost a složitost případu, ale také zkušenosti, odbornost a reputaci poradce, délku spolupráce či požadavky klienta na rychlost vyřízení. Odměna zohlední i další související činnosti a náklady, např. na odborné konzultace či posudky. Kodex zároveň stanoví jasné omezení, kdy odměna nesmí být vázána na dosaženou daňovou úsporu nebo jiný výsledek v situacích předcházejících stanovení daně správcem daně. Takové pravidlo je v souladu se zákonnou úpravou.

Odstoupení od smlouvy

Při odstoupení od smlouvy Kodex vymezuje podmínky, za nichž může daňový poradce ukončit spolupráci s klientem, a zároveň zdůrazňuje jeho odpovědnost minimalizovat případnou újmu. Pokud se poradce rozhodne od smlouvy odstoupit, je povinen učinit nezbytné kroky k ochraně klientových zájmů, zejména provést neodkladné úkony, aby klient neutrpěl újmu, pokud si sám nezajistí jiné řešení. Důvodem k odstoupení může být zejména narušení důvěry, neuhrazení odměny nebo nedostatečná součinnost klienta. Kodex také uvádí jako důvod odstoupení situace, kdy klient požaduje postup odporující právním předpisům nebo založený na obcházení pravidel. Současně ukládá poradci povinnost posoudit možné právní dopady jednání klienta, včetně případných oznamovacích povinností, přičemž musí dbát na zachování profesní mlčenlivosti.

Profesní mlčenlivost

V bodu o profesní mlčenlivosti se zdůrazňuje jedna ze základních povinností daňového poradce, a to chránit veškeré informace a dokumenty získané v souvislosti s výkonem své činnosti, a to i po ukončení spolupráce s klientem. Tato povinnost se vztahuje i na další činnosti, např. vedení účetnictví, a poradce je zároveň povinen zajistit, aby ji dodržovaly všechny osoby podílející se na poskytování daňově poradenských služeb, zejména pracovníci daňového poradce. Mlčenlivosti může poradce zprostit pouze klient, avšak i v takovém případě musí zvážit, zda její prolomení není v rozporu se zájmy klienta. Kodex dále upravuje postup při domovní prohlídce podle trestního řádu, kdy poradce musí na svou povinnost mlčenlivosti upozornit. Při vstupu do prostor poradce správcem daně může poradce zpřístupnit dokumenty podléhající mlčenlivosti pouze se souhlasem a za přítomnosti zástupce Komory, jinak se postupuje podle daňového řádu.

Pojištění profesní odpovědnosti

Pojištění profesní odpovědnosti je klíčovým parametrem profesních standardů, přičemž se stanoví, že daňový poradce musí být po celou dobu své činnosti pojištěn tak, aby pojistné krytí odpovídalo možným rizikům vyplývajícím z poskytovaných služeb, a v případě změny těchto rizik je povinen pojištění upravit. Na žádost klienta poskytuje informace o rozsahu pojištění a zároveň mu poskytuje součinnost při řešení případné škody, včetně spolupráce s pojišťovnou. Kodex také doporučuje smluvně upravit možnost prolomení mlčenlivosti pro účely řešení škodní události. Pokud poradce zjistí, že porušil nebo může porušit nějakou právní povinnost, musí o tom klienta bezodkladně informovat a upozornit ho na možné důsledky.

Vybrané povinnosti proti praní špinavých peněz a financování terorismu

Bod věnovaný povinnostem v oblasti prevence praní špinavých peněz a financování terorismu připomíná, že daňový poradce je tzv. povinnou osobou podle příslušného zákona a musí plnit s tím spojené povinnosti. Mezi ty patří zejména identifikace a kontrola klienta, oznamování podezřelých obchodů, poskytování informací Finančnímu analytickému úřadu a součinnost s Komorou při kontrolách či řízeních souvisejících s dodržováním těchto pravidel.

Řízení rizik zakázky

V části Kodexu týkající se řízení rizik zakázky se zdůrazňuje, že daňový poradce má aktivně vyhodnocovat míru rizika spojeného s každým případem, a to s ohledem na faktory, jako je velikost transakcí, jejich povaha, přeshraniční prvky, specifické právní oblasti či aktuální priority či přístupy daňové správy. Kodex zároveň připouští, že v nejasných situacích může poradce zaujmout odlišný právní názor než Finanční správa, pokud jej odborně zdůvodní, přičemž jeho povinností je klienta transparentně upozornit na související rizika takového postupu.

Reklama

Daňový poradce může informovat veřejnost o svých službách, avšak pouze způsobem, který respektuje povinnost mlčenlivosti a zachovává důstojnost profese. Poskytované informace nesmí být klamavé ani zavádějící a musí být v souladu s právními předpisy upravujícími reklamu a služby informační společnosti.

Vztahy s profesními kolegy při výkonu poradenství

Závěrečný bod Kodexu se věnuje vztahům s profesními kolegy a zdůrazňuje se zde, že daňový poradce má jednat korektně a v souladu s dobrými mravy, a tím přispívat k udržování dobrých profesních vztahů. Při ukončení vztahu s klientem, je-li přitom zbaven mlčenlivosti, poskytne novému poradci potřebnou součinnost, aniž by porušil zákonné povinnosti. Kodex zároveň stanoví, že případné spory mezi poradci by měly být přednostně řešeny smírčí cestou v rámci Komory.

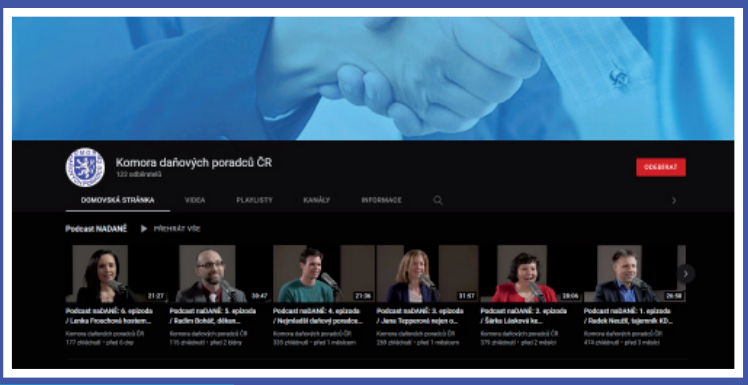
Závěr

Cílem Profesního kodexu je deklarovat, jak v rámci profese, tak vůči veřejnosti, dobrou profesní praxi daňového poradenství a předvídatelný standard výkonu profese. Vymahatelnost pravidel, která musí daňový poradce dodržovat, podléhá standardním procedurám dozorčího a disciplinárního řízení Komory, které posuzuje soulad výkonu daňového poradenství se zákonem o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců ČR. Profesní kodex na zákonné povinnosti daňových poradců navazuje a pomáhá k jejich výkladu a interpretaci. Stává se tak důležitým standardem profesního chování daňových poradců, který odráží aktuální regulatorní rámec a vývoj v oblasti daňového poradenství a profesní regulace. ■

Podcast NADANĚ



Podcast můžete sledovat nejen na Komorovém YouTube kanále, ale také na svých oblíbených platformách Apple Podcast, Spotify, Google Podcast.



zpět na obsah

Společná konference KDP ČR a SÚ ČR

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

Svaz účetních České republiky

Účetnictví 2027+ aneb přechod k nové éře

2. listopadu 2026
Hotel DUO, Praha

Early Bird cena do 31. 7. 2026

4 000 Kč s DPH pro členy KDP ČR a SÚ ČR
5 000 Kč s DPH pro ostatní



Odborná konference je zaměřena na budoucnost účetnictví, změny v legislativě a propojení účetnictví a daní.

V **programu** otevřeme mimo jiné:

- novinky kolem připravovaného zákona o účetnictví,
- dopady doprovodné legislativy,
- vztah účetního výsledku hospodaření a základu daně,
- majetek v účetnictví a daních,
- aktuální judikaturu a praktické dopady změn do praxe.

Akce je určena účetním, daňovým poradcům, ekonomům i finančním specialistům, kteří chtějí mít včas přehled o připravovaných změnách a jejich praktickém dopadu. Vystoupí např. **doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.** a **Ing. Jiří Pelák, Ph.D.**

Více informací, podrobný program a přihlášky na kdpcr.cz **a** svaz-ucetnich.cz

zpět na obsah

Tradiční seminář v Olšance – prezenčně i online

V hotelu Olšanka v Praze proběhl ve dnech 27. až 28. 4. 2026 odborný seminář zaměřený na daň z příjmů fyzických a právnických osob a DPH. Dvoudenní program nabídl účastníkům přehled aktuálních změn i praktických zkušeností z daňové praxe. ■





inzerce

Vracení zahraniční DPH – Mimořádný zdroj příjmů Pravidelná odměna za zajištění nových klientů

ITS Holding, s.r.o.



Naše provize je **od 4 do 7% z vrácené částky DPH**.
Z každé vrácené částky DPH obdrží klient **93–96%.**

Naše společnost zastupuje již více než 30 let tisíce českých a slovenských podnikatelských subjektů ve vracení zahraniční DPH.
U nás najdete poctivé jednání a rychlé podávání žádostí. Vždy klientům zasíláme včas ke kontrole seznam podaných žádostí i s částkami nárokované DPH pro zaúčtování dohadných položek. Může se stát, že nezkušený žadatel nebo díky jeho nezkušenému zástupci přijde žadatel o celou vratku DPH. K tomu stačí velmi málo, a to např. nedostatečná znalost legislativy v dané zemi nebo neobjevený e-mail s výzvou zahraničního finančního úřadu (SPAM, přehlédnutý nebo dočasně nefunkční e-mail, ….) s požadavkem na doplnění žádosti nebo podání vysvětlení a přijde se o celý nárok na vrácení DPH. Zvláště kritické je to při opravdu vysokých částkách. Proto je lepší veškerou odpovědnost za žádosti, za několik málo procent, nechat na nás. Každý den kontrolujeme složky SPAM, funkčnost e-mailů, a **navíc jsme pro všechny možné případy pojištěni proti námi způsobené škodě až do výše 7 milionů CZK. U nás máte opravdu absolutní jistotu, že Vám co nejrychleji vyřídíme maximální vratky DPH.**

Tel: 776 026 029, 720 347 453, e-maily: bublik@itsholding.cz, its.holding@email.cz

zpět na obsah

Tradiční seminář v Nymburku – prezenčně i online

Ve dnech 13. až 15. 5. 2026 proběhl v Nymburku tradiční seminář s pracovníky státní správy. Účastníci se během tří dnů věnovali aktuálním tématům z oblasti odpovědnosti daňových poradců, daně z příjmů právnických a fyzických osob, DPH a účetnictví. Měli také příležitost rozebírat praktické zkušenosti z praxe. ■







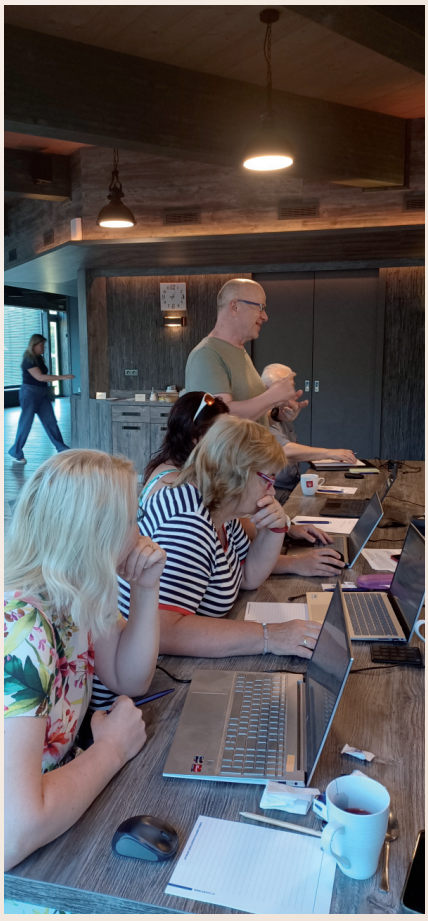
Výjezdní zasedání sekce neziskových organizací

Školení zaměřené na praktické využití umělé inteligence vedl 28. 5. 2026 v Medličkách Jiří Benedikt. Účastníci si interaktivní formou vyzkoušeli práci s nástroji jako např. ChatGPT a probírali jejich využití v praxi. Akce proběhla v rámci výjezdního zasedání Sekce neziskových organizací.









Účetní abeceda, Mzdová abeceda, Počítání příkladů z jarních kvalifikačních zkoušek 2026

V květnu a červnu 2026 proběhly v Praze dva vzdělávací programy nejen pro veřejnost – Účetní abeceda a Mzdová abeceda. Účastníci během několika výukových dnů získali praktické znalosti z oblasti účetnictví a mezd a upevnili si orientaci v nejčastějších situacích, se kterými se setkávají v praxi. Dne 30. května se uskutečnil také seminář Počítání příkladů z jarních kvalifikačních zkoušek 2026. Pod vedením zkušených lektorů a zkušebních komisařů měli účastníci možnost projít si řešení zkouškových příkladů, diskutovat o nejčastějších chybách a získat cennou zpětnou vazbu pro další přípravu. ■







Slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům

Dne 8. 6. 2026 proběhlo v Rytířském sále v prostorách Nové radnice v Brně slavnostní předávání osvědčení novým daňovým poradcům. Slavnostního aktu se osobně zúčastnila prezidentka Komory Petra Pospíšilová, viceprezident Komory Petr Toman a tajemník Komory Radek Neužil. ■






KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR
Dáváme směr daňovému poradenství.
www.kdpcr.cz
Roland
EXR-7














KOMORA
DAŇOVÝCH
PORADCŮ ČR







PRŮŠVIHY A INOVACE

DANĚ A ÚČETNICTVÍ V DIGITÁLNÍ DOBĚ

19. ŘÍJNA 2026

HOTEL CONTINENTAL BRNO NEBO ONLINE

POZVÁNKA NA KONFERENCI

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

- Přínosy a úskalí digitalizace a používání umělé inteligence
- Zkušenosti z oblasti chytrých řešení, kyberbezpečnosti, řízení a propagace
- Umělá inteligence v praxi Finanční správy, EET 2.0, E-faktura – zahraniční zkušenosti

Získáte realistický pohled na vývoj profese a **praktické podněty z praxe**. Pozvaní hosté ukážou, jakým chybám se vyhnout a na které **inovace** má smysl se zaměřit, pokud chcete udržet nebo posílit svou **konkurenční výhodu**.

GENERÁLNÍ PARTNER

Evala

Powered by Seyfor

PARTNEŘI

capitain

ETL GLOBAL

PROGRAM A REGISTRACE

WWW.KDPCR.CZ

skoleni@kdpcr.cz

zpět na obsah

PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova



LL.M.
v českém jazyce

na tradiční a prestižní Univerzitě Karlově

Daňové právo

Třísemestrální kurz vyučovaný v kombinované formě je určen uchazečům s ukončeným vysokoškolským vzděláním.

Kurz poskytuje prostor pro prohloubení znalostí daňového práva pro daňového poradce, specializované advokáty, odborníky Ministerstva financí, Finanční správy České republiky nebo Celní správy České republiky, soudce správních soudů nebo odborníky orgánů činných v trestním řízení věnujícím se hospodářské kriminalitě.

Přednáší přední odborníci z akademické sféry i praxe.

Termín podání přihlášek:
od **1. května** do **15. srpna 2026**

Více informací o této i **všech** ostatních **nabízených specializacích programu LL.M.** naleznete **na:**

www.prf.cuni.cz/llmcz
tel.: **+420 775 854 820**
e-mail: **llmcz@prf.cuni.cz**

zpět na obsah





BĚH KOMORY DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

10. ROČNÍK

... ANEB S DAŇOVÝM PORADCEM VÁS DANĚ NEDOBĚHNOU

Běžecký závod – Doprovodný program – Soutěž jednotlivců i týmů – Setkání s Filipem Ospalým, mistrem Evropy v triatlonu a trojnásobným účastníkem olympijských her

SOBOTA
3. ŘÍJNA 2026

10:00 – 13:00

Informace a registrace:
kdpcr.cz/kdp-run-2026

Místo konání:
Zamilovaný hájek
Brno-Řečkovice

KDP Run

- **5 KM**
- **10 KM**
- **DĚTSKÝ BĚH**

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR






zpět na obsah

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR

www.kdpcr.cz

zpět na obsah