

Dorovnávací daň v prostředí ČR aktuální informace

Michal Tuláček

27. května 2025



PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova

Dorovnávací daně v kostce



PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova

Základní myšlenky

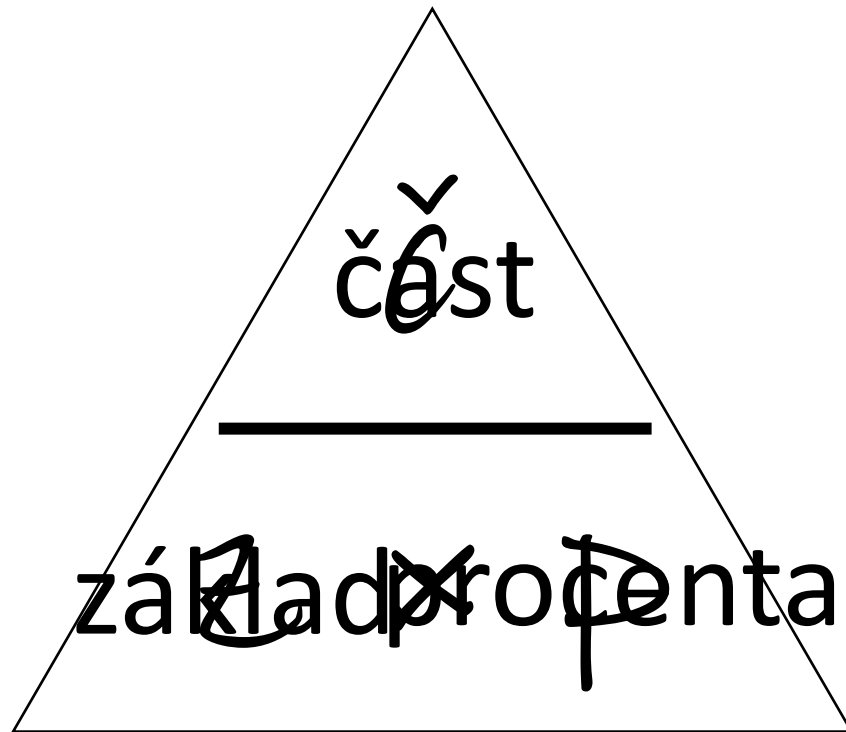
- Celosvětově by mělo být dosaženo minimální úrovně zdanění ve výši 15 %
 - Daň cílí na nadnárodní skupiny podniků s konsolidovanými výnosy přesahujícími 750 000 000 €
- Zapojí se mnoho jurisdikcí, ale zatím ne všechny!
 - Všichni Pilíř 2 aplikují jednotně
 - Odchyly jsou nežádoucí



Proč „dorovnávací“?



Opakování ze základní školy



(čenda zabil prase)

$$\text{ETR} = \frac{\text{Daň ze zisku}}{\text{Zisk}}$$

Efektivní daňová sazba
(effective tax rate)

Kde tento přístup narazí?

- Stát UPE nevyžaduje konsolidaci
- Daň je vykázána v jiném státě než zisk
 - CFC pravidla
 - Exit tax
 - Stálé provozovny
 - Hybridní nesoulady
 - ...
- Daň je vykázána v jiném zdaňovacím období než zisk
 - Odložená daňová pohledávka
- Různá výkazní období v rámci skupiny
 - ...
- Dorovnání daní by šlo proti jinému principu
 - Investiční entity
 - Mezinárodní lodní doprava
 - Pojišťovny, banky, ...
 - Joint-ventures
- Zisk je vyveden do státu, který se systému neúčastní



Krok I. Zjištění velkých skupin v působnosti zákona

Identifikují se skupiny, které spadají do definice velkých skupin, a zjistí se, z jakých států jsou jejich členské entity.

Krok II. Zjištění kvalifikovaného zisku a ztráty

Určí se a v souladu se zákonem se upraví zisk, resp. ztráta každé členské entity.

Krok III. Zjištění upravené výše zahrnutých daní

Určí se a v souladu se zákonem se upraví zahrnuté daně odpovídající zjištěnému kvalifikovanému zisku, resp. ztrátě.

Krok IV. Zjištění efektivní daňové sazby a dorovnávací daně za jednotlivé ČE

Z kvalifikovaného zisku, resp. ztráty a upravené výše zahrnutých daní všech členských entit z jednoho státu se vypočte efektivní daňová sazba a spočte výše dorovnávací daně za jednotlivé členské entity.

Krok V. Použití pravidel pro dorovnávací daně

Výsledná dorovnávací daň za jednotlivé členské entity se pomocí pravidla pro zahrnutí zisku, popř. pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk přiřadí členským entitám, které budou povinny ji zaplatit.



Přiřazovací pravidla

- Pravidlo pro zahrnutí zisku (IIR)
 - Přenos daně na korporátní matky a babičky
- Pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (UTPR)
 - Přenos daně na široké korporátní příbuzenstvo



QDMTT – Kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň

- Znamená uvedený postup, že státy, ve kterých je UPE, budou bohatnout ještě více na úkor jiných států?
 - Ano, znamená
 - Proto je možnost zavést „kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň“ (QDMTT)
- Stát má právo svým členským entitám sám dorovnat daň tak, aby efektivní daňová sazba činila 15 %
- Česká dorovnávací daň = česká QDMTT



Bezpečné přístavy (safe harbours) a rozhodnutí podávající členské entity

- A není to celé moc složité?
 - Je
- Pilíř 2 obsahuje možnost uplatnit zjednodušené postupy na základě rozhodnutí podávající členské entity
- Bezpečné přístavy
 - Použití na základě jednoho druhu takového rozhodnutí
 - Fikce, že jurisdikční dorovnávací daň = 0 Kč
 - Typicky možno uplatnit ve vazbě na jiné opatření (existence QDMTT, údaje ze zprávy podle zemí apod.)
- Další rozhodnutí
 - Typicky vedou na mírně vyšší daň výměnou za menší administrativní zátěž



Správa dorovnávacích daní

- Informace o skupině se vykazují primárně v GIR – **globálním informačním přehledu**
 - měl by existovat i český informační přehled
- V rámci skupiny by měla být členská entita, která GIR podává za celou skupinu
- GIR obsahuje zejména údaje po jurisdikcích a informace o učiněných rozhodnutích
 - Daňové přiznání pak konkretizuje daň jednotlivých poplatníků

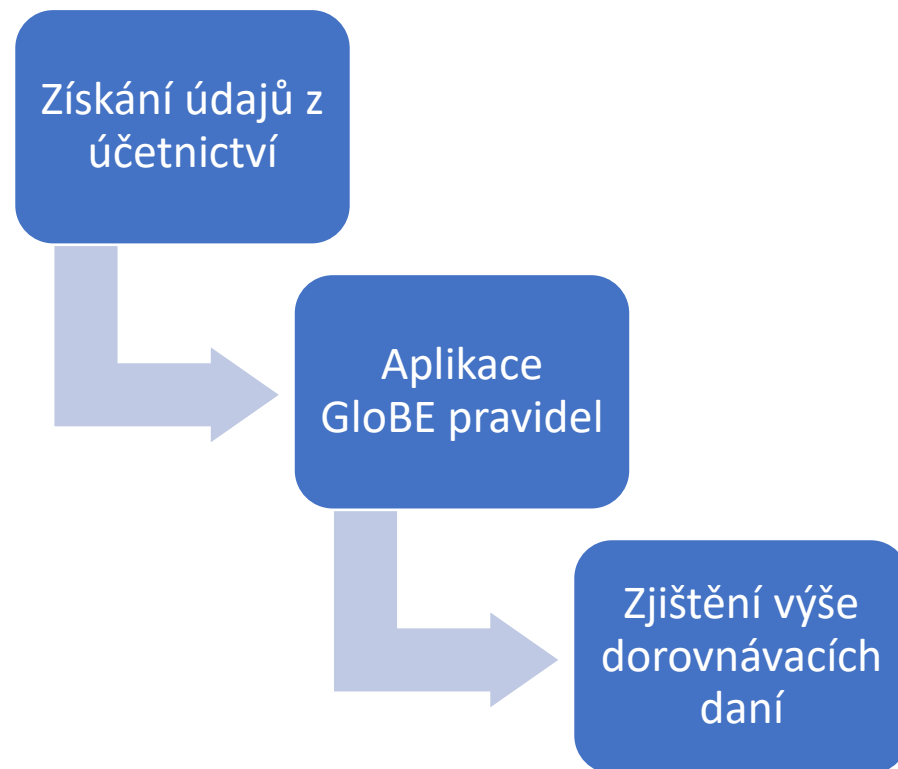


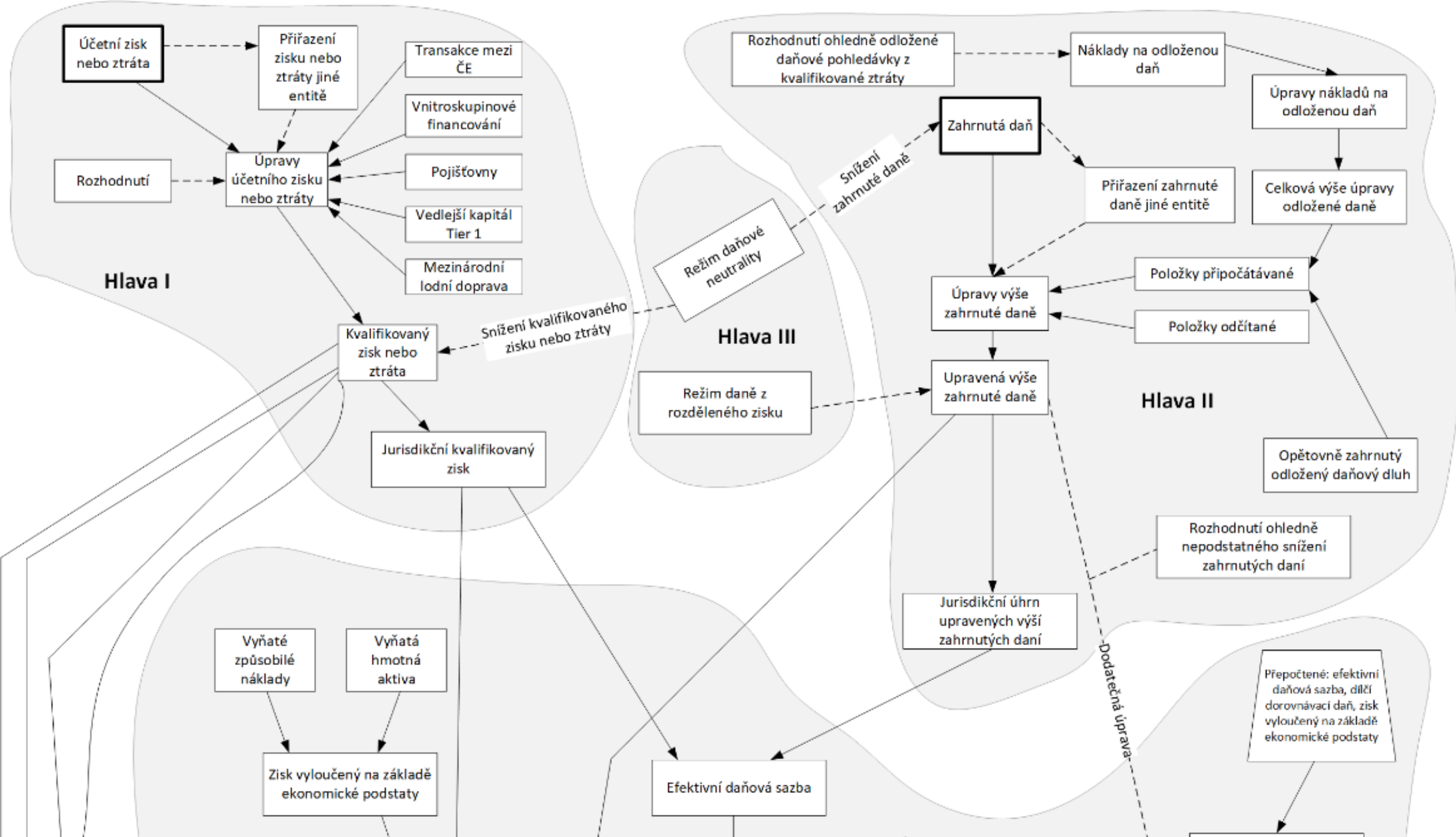
Dílčí shrnutí

- Ve vztahu k jednotlivým členským entitám se zjistí, v jaké výši za ně mají být dorovnány daně z příjmů
- Pomocí pravidel IIR a UTPR se tyto částky přiřadí poplatníkům dorovnávacích daní
- Ti je zaplatí v rámci přiřazované dorovnávací daně, resp. české dorovnávací daně



Očekávaný způsob použití zákona





Hlava IV

Úhrn kvalifikovaných
vnitrostátních
dorovnávacích daní

Jurisdikční nadměrný zisk

Jurisdikční sazba
dorovnávací daně

Rozhodnutí ohledně
výjimky z důvodu
malého rozsahu

Přepočtená jurisdikční
dorovnávací daň

Jurisdikční dorovnávací
daň skupiny

Dodatečná dorovnávací
daň skupiny

Dílčí dorovnávací daň
(ve vztahu k entitě)

Přířaditelný podíl
poplatníka na dílčí
přirazované dorovnávací
dani

Vlastnický podíl jiné
entity než je poplatník

Část přirazované
dorovnávací daně
přirazená podle pravidla
pro zahrnutí zisku (IIR)

Efektivní daňová sazba
poplatníka

Počet
pracovníků

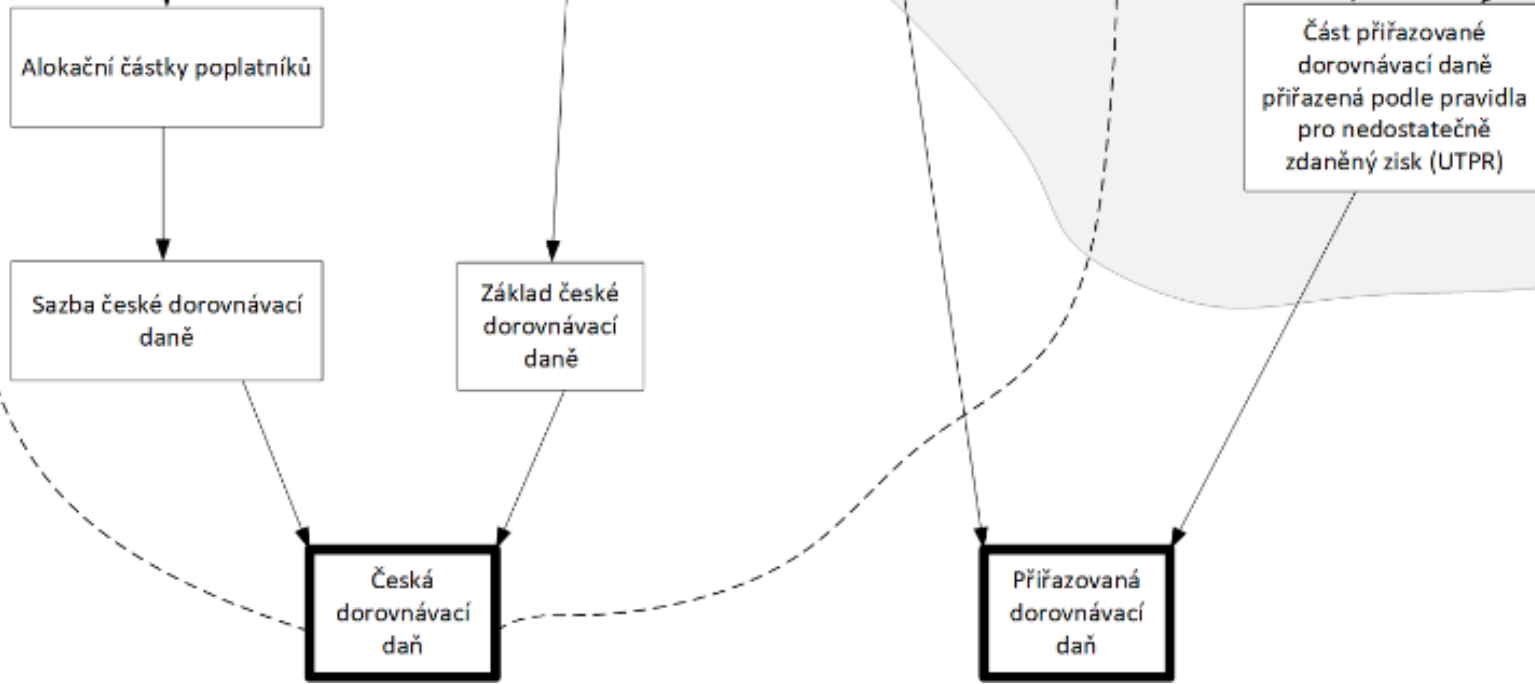
Čistá účetní
hodnota
hmotných aktiv

Podíl státu na celkové
dorovnávací dani

Celková dorovnávací daň

Podíl poplatníka na
celkové dorovnávací dani

Hlava V



Vybrané problémy



PRÁVNICKÁ
FAKULTA
Univerzita Karlova

Kontext novely

- Zákon byl vyhlášen 29. prosince 2023 (416/2023 Sb.)
- Účinný je od 31. prosince 2023
- Je „transpoziční“ k více vrstvám regulace
 - Modelová pravidla OECD
 - Směrnice



Právní základ

- Modelová pravidla OECD přijatá v rámci inkluzivního rámce
 - Promítnutá ve směrnici
 - Fakticky mají přednost před směrnicí i zákonem
 - Jednotně uplatňovaná (self-certification, peer-review, ...)
- Prováděcí rámec Modelových pravidel OECD
 - Komentář k modelovým příkladům
 - Příklady
 - SHaPR (bezpečné přístavy a úlevy od sankcí)
 - GIR – globální informační přehled
 - AG (administrative guidance) – metodické směrnice modifikující prováděcí rámec modelových pravidel
 - Již vyšlo 5 AG, intenzivně se pracuje na dalších



Právní základ

- Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii
- Jsou AG v souladu se směrnicí?
 - Snad...



Administrative guidances a další dokumenty

- Informační přehledy (GloBE Information Return)
- Bezpečné přístavy a úlevy od sankcí (Safe harbours and penalty relief)
- Únor 2023
- Červenec 2023
- Prosinec 2023
- Červen 2024
- Leden 2025



AG Únor 2023

- V zásadě již obsaženo v zákoně, avšak v návaznosti na diskuse v OECD a EU byla provedena dílčí revize v novele
- Obsažená témata:
 - Upřesnění působnosti modelových pravidel
 - Zpřesnění pravidel pro kvalifikovaný zisk/ztrátu a zahrnuté daně
 - Aplikace modelových pravidel na pojišťovny
 - Přechodná pravidla
 - Prvotní poznámky k QDMTT



AG Červenec 2023

- Obsaženo v zákoně pouze v podobě kusých fragmentů
- Obsažená témata:
 - Obecná pravidla pro převod měn pro pravidla GloBE
 - Daňová zvýhodnění
 - Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty
 - Podrobná metodika pro QDMTT
 - Bezpečné přístavy pro QDMTT a UTPR



AG Prosinec 2023

- **Není obsaženo v zákoně**
- **Obsažená témata:**
 - Úpravy PPA
 - Dodatečná metodika pro bezpečný přístav pro CbCR
 - Pokyny k tomu, jak určit hranici 750 mil. EUR a jak pracovat s nesoulady ve výkazních obdobích
 - Smíšené CFC režimy
 - Úprava lhůt pro podání informačního přehledu pro skupiny s krátkým výkazním obdobím
 - Bezpečný přístav založený na zjednodušených výpočtech



AG Červen 2024

- **Není obsaženo v zákoně**
- **Obsažená témata:**
 - Opětovné zachycení odloženého daňového závazku
 - Divergence mezi účetními hodnotami aktiv a závazků a jejich hodnotami podle modelových pravidel
 - Přiřazení přeshraničních splatných daní
 - Přiřazení odložených daňových pohledávek
 - Přiřazení zisků a struktur zahrnujících entity s prvkem daňové transparency
 - Nakládání se sekuritizačními subjekty



AG Leden 2025

- **Není obsaženo v zákoně**
- **Obsažená témata:**
 - **GIR**
 - **Použití článku 9.I modelových pravidel na odložené daňové pohledávky vyplývající z daňových úlev poskytovaných vládními institucemi**



Novela

- Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny
 - ST 783, před 2. čtením



Hlavní obsah novely

- Terminologická revize
- Obchodovatelné daňové zvýhodnění
- Další typy daňových zvýhodnění
- Podrobnosti ohledně vnitrostátní dorovnávací daně
- Konkrétní pravidla bezpečných přístavů
- Vyloučení nákladů na dlouhodobý hmotný majetek a mzdových nákladů
- Úpravy převodu měny pro účely dorovnávacích daní
- Účetní úpravy pořizovací ceny
- Stanovení podmínky běžného zisku, malého rozsahu a efektivní daňové sazby
- Hybridní arbitrážní uspořádání
- Řešení problematiky posunu účetních období vůči výkazním obdobím
- Smíšený režim zdanění ovládaných zahraničních společností (CFC)
- Vymezení nevýznamných členských entit
- Přejícné lhůty pro podání informačního přehledu
- Zjednodušený výpočet bezpečného přístavu pro nevýznamné členské entity



Přepřeracování rozhodnutí

- Vždy činěno v GIR
 - Činí jej tedy podávající členská entita
- Rozhodnutí učiněné ve „světovém“ GIR přebíjí rozhodnutí v českém GIR
- Zásadně přepřeracované střednědobé rozhodnutí



Přepočet měn

- Výpočet podle GloBE pravidel probíhá vždy v měně vykazování
 - = měna nejvyšší mateřské entity
 - převod stejně jako při sestavování konsolidované účetní závěrky
- Prahy v EUR se přepočtou pomocí kurzu ECB
- Daň se nakonec platí v Kč
 - přepočet pomocí kursu ČNB



Přepřeracování bezpečných přístavů

- Odstranění § 92
 - Jde o bezpečný přístav chybně promítnutý ve směrnici
- Bezpečný přístav se uplatňuje rozhodnutím
 - Rozhodnutí musí být stejné pro českou i přiřazovanou dorovnávací daň
 - → tedy jej lze použít i pro českou daň
- Celkem 8 bezpečných přístavů
 - Včetně stávajícího § 148 odst. 3



Přizpůsobení české dorovnávací daně QDMTT Safe Harbour

- Stávající česká dorovnávací daň patrně není v souladu s QDMTT Safe Harbour
 - Důvodem je možnost volby v § 122 odst. 3
 - Odstranění možnosti volby samo o sobě nestačí – konsolidovaný komentář obsahuje switch-off pravidlo, které stanoví dodatečné požadavky na QDMTT
 - Pokud QDMTT nesplňuje tyto požadavky, nemohou určité skupiny použít tento bezpečný přístav



Nová QDMTT

- Dochází k rozšíření okruhu poplatníků:
 - 1) Poplatníkem české dorovnávací daně je
 - a) česká členská entita, která není stálou provozovnou a je součástí velké vnitrostátní skupiny nebo velké nadnárodní skupiny,
 - b) hlavní entita, která je součástí velké vnitrostátní skupiny nebo velké nadnárodní skupiny, jejíž součástí je stálá provozovna, která je českou členskou entitou, nebo entitou, která není z žádného státu, a jejíž činnosti jsou vykonávány v České republice; to neplatí, je-li prováděna mezinárodní smlouva, podle které nejsou příjmy takové stálé provozovny podrobeny zdanění v České republice,
 - c) entita s prvkem daňové transparency, která je ustavena podle právního řádu České republiky, je součástí velké vnitrostátní skupiny nebo velké nadnárodní skupiny a není z žádného státu.
 - 2) Pro účely české dorovnávací daně se hledí na
 - a) skupinu společných podniků podle § 110 jako na samostatnou velkou nadnárodní skupinu nebo velkou vnitrostátní skupinu,
 - b) společný podnik a jeho přidružené osoby podle § 110 jako na členské entity velké nadnárodní skupiny nebo velké vnitrostátní skupiny podle písmene a).
- → Joint-ventures budou na rozdíl od přiřazované dorovnávací daně poplatníkem



Podskupiny pro účely ČDD

- a) společenství poplatníků, pro které je podle modelových pravidel nutné při výpočtu QDMTT vypočítat efektivní daňovou sazbu a jurisdikční dorovnávací daň skupiny odděleně od ostatních poplatníků
- b) investiční entita nebo pojišťovací investiční entita podle § 75, která je poplatníkem české dorovnávací daně,
- c) společenství investičních entit a pojišťovacích investičních entit podle § 76, které jsou poplatníkem české dorovnávací daně.



Výše české dorovnávací daně

- Pro každou podskupinu se vypočte celková tuzemská dorovnávací daň
 - = jurisdikční dorovnávací daň skupiny upravená podle § 119
- Pro každého poplatníka se vypočte jeho podíl za podskupinu, do které je zařazen
$$= \text{celková tuzemská dorovnávací daň za danou podskupinu} \times \frac{\text{alokační částka poplatníka}}{\sum \text{alokační částky všech}}$$
- Alokační částka poplatníka = čistý kvalifikovaný zisk poplatníka $\times$ $\times (15 \% - \text{ETR poplatníka})$



Sjednocení lhůt

- Informační přehled – vždy do 15 měsíců od konce ZO
- Daňové přiznání – vždy do 22 měsíců od konce ZO
- Nejdříve však 30. června 2026



Podávání informačního přehledu

- Nově možnost podat namísto českého informačního přehledu jen „světový“, pokud obsahuje data i pro český přehled
- Nově zaveden opravný a dodatečný informační přehled
 - Pro dodatečný se použijí obdobně ustanovení o tom, že jej není třeba podat, je-li podán v zahraničí
- Nově zavedena výzva k podání informačního přehledu



Lhůta pro stanovení daně

- Vyjasněno, že lhůta pro stanovení daně podle § 138 odst. 2 až 4 se nepoužije pro přiřazovanou dorovnávací daň



Přesnost výpočtů

- Zpřesněno
- Výpočty probíhají s přesností na 6 desetinných míst
 - → tzn. na 4 desetinná místa, pokud se počítá s procenty v rozsahu 0% - 100 %
 - např. 12,3456 % = 0,123456



Aktuální stav

- Stále je zde naděje na přijetí touto Poslaneckou sněmovnou
- Ještě neprošla druhým čtením v Poslanecké sněmovně
- Účinnosti nabyde dnem následujícím po vyhlášení



Co znamená zpoždění?

- Problém
- Ohledně aplikace modelových pravidel a přiřazované dorovnávací daně jsou dána vesměs kogentní modelová pravidla včetně prováděcího rámce
 - V souladu s § 2 by se měly nové postupy aplikovat bez ohledu na novelu...
- Ve vztahu k české dorovnávací dani ale vyvstávají problémy
 - U ČDD nastane první lhůta pro podání již na podzim 2025 (novela má ambici toto posunout)
 - Celkově má ČR ohledně ČDD větší volnost co do její konstrukce, pak ale neplatí v plné míře odkaz na § 2 ...



Další aktuální témata

- GIR
 - Vyhláška
 - DAC 9
- Kvalifikovaný status České republiky
- Zavádění do praxe
 - Praktický problém pro poplatníky i správce daně
- Trump



„To ani není právo, pošlete to dál, at’ na to nemusíme koukat“

parafráze průběhu Legislativní rady vlády při projednávání zákona

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

e-mail: tulacek@prf.cuni.cz

