

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

2023

Dominik Živný

**UNIVERZITA KARLOVA**

**Právnická fakulta**

**Ing. Dominik Živný**

**Právní aspekty omezování nežádoucích technik  
daňové optimalizace v ČR**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 30. 11. 2023

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 182 967 znaků včetně mezer.

Dominik Živný

V Praze dne 30. listopadu 2023

# Obsah

Úvod.....	6
1 Vymezení základních pojmů.....	8
1.1 Daňový únik a jeho formy.....	8
1.2 Daňová optimalizace .....	11
1.2.1 Příklady optimalizace na jednotlivých konstrukčních prvcích daní z příjmů ..	12
1.3 Nežádoucí daňová optimalizace.....	18
1.4 Pojmy <i>tax evasion</i> a <i>tax avoidance</i> .....	18
2 Východiska regulace nežádoucí daňové optimalizace .....	20
2.1 Iniciativa BEPS – stručná historie, účel a přehled opatření .....	20
2.2 Úprava v právu Evropské unie .....	21
2.3 Implementace do právního řádu České republiky .....	22
3 Zákaz zneužití práva.....	23
3.1 Zneužití daňového práva .....	24
3.2 Zneužití daňového práva v recentní judikatuře .....	26
3.2.1 Uložení a úhrada smluvní pokuty ve skupině (NSS 10 Afs 289/2021) .....	26
3.2.2 Účelová emise dluhopisů (NSS 4 Afs 376/2021, 5 Afs 45/2022 a 7 Afs 49/2022) ..	27
3.2.3 Osвобоzení výplaty akcionářům (KS v Brně, 30 Af 24/2020).....	29
3.2.4 Shrnutí .....	29
3.3 Hodnocení současné úpravy .....	30
4 Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů.....	31
4.1 Výjimky z působnosti režimu omezení uznatelnosti.....	37
4.2 Hodnocení stávající úpravy .....	40
5 Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (tzv. zdanění při odchodu) .....	43
5.1 Hodnocení stávající úpravy .....	52
6 Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (tzv. hybridní nesoulady) .....	54
6.1 Sporné případy a návrhy jejich řešení .....	60
6.2 Hodnocení stávající úpravy .....	62
7 Zdanění ovládané zahraniční společnosti (tzv. pravidla CFC) .....	64

7.1	Případ <i>Cadbury Schweppes</i> (C-196/04) .....	69
7.1.1	Dozvuky případu v současnosti.....	70
7.2	Kritérium podstatné hospodářské činnosti .....	71
7.3	Vztah pravidel o zdanění CFC a pravidel dle Pilíře II .....	72
7.4	Nová pravidla dle tzv. <i>Unshell Directive</i> aneb ATAD 3 .....	74
7.5	Hodnocení stávající úpravy .....	75
	Závěr.....	78
	Seznam zkratk .....	81
	Seznam použitých zdrojů .....	83
	Seznam schémat .....	87
	Seznam příloh.....	88
	Příloha č. 1 – Typologie hybridních nesouladů dle ATAD.....	89
	Abstrakt .....	91
	Abstract .....	93

# Úvod

Dle proslulého citátu Benjamina Franklina není na světě jistého nic kromě smrti a placení daní, ovšem především druhá z tvrzených životních jistot není daňovými poplatníky po celém světě mnohdy přijímána bez boje. Minimalizace daňové povinnosti v co nejvyšší možné míře, a to jak v legální, tak nelegální rovině, je dle mého názoru vlastně již všeobecně přijímána jako jakýsi inherentní sekundární produkt existence zdanění vůbec (koneckonců je i úkolem daňových poradců a advokátů svým klientům radit s určitou dávkou kreativity a v takovém duchu, aby ve výsledku státu zaplatili na daních co nejméně, samozřejmě v mezích zákona), a tak není divu, že státy samotné, ale i nadnárodní či celé mezinárodní organizace věnují velkou pozornost tomuto fenoménu a vynakládají i značné úsilí, aby nežádoucím daňovým „trikům“ předcházely a daňové subjekty od nich odradily.

Mezi daňovou optimalizací v mezích zákona a nelegálními daňovými praktikami může ale mnohdy být tenká hranice. Obzvláště to pak platí v případě transakcí, které v sobě obsahují přeshraniční prvek, neboť prokazování jejich skutečného ekonomického opodstatnění (oproti pouhému získání daňové výhody) může být značně časově, administrativně a ve výsledku i nákladově náročné. Proběhla fúze uskutečněná ihned po úvěrem financované koupi podílu ve slučované dceřině společnosti jen za účelem daňové uznatelnosti úrokových nákladů, nebo je za sérií těchto transakcí skutečná *causa*? A co nadměrné zadlužení nebo založení schránkové společnosti v zahraničí s cílem převodu zisku do jiné jurisdikce? Přesun vlastního majetku do zahraničí subjekty přece nijak daňově nezvýhodňuje... nebo snad ano? A proč by mělo být pro daňový subjekt nevýhodné, že ve Spojených státech vnímají jeho úrokové výnosy z dluhopisu jako vyplacenou dividendu?

Na tyto a mnoho dalších situací míří aktuální pravidla proti nežádoucí daňové optimalizaci, tedy takovým praktikám, které by vlastně byly v souladu se zákonem, ale obcházel by smysl a účel úpravy, čímž by došlo ke značnému krácení daňových výnosů států, v nichž dotčené subjekty platí (resp. neplatí) daně. Tato pravidla primárně vycházejí z projektů OECD, následně se promítla do práva Evropské unie, a tak i do českého ZDP (a DŘ).

Je ale současné nastavení právní regulace dostačující? Nebo je naopak pro daňové poplatníky již nadměrně svazující? Umožňují stávající pravidla různý výklad, nebo jsou dostatečně přesná a jednoznačná? Nakolik lze považovat tato pravidla za účinná a v jaké míře lze očekávat jejich případnou změnu?

Tato práce si klade za cíl analyzovat (*de lege lata* i *de lege ferenda*) platnou a účinnou dikci vybraných ustanovení ZDP a DŘ implementujících nástroje regulace výše popsané problematiky přeshraniční optimalizace, jakož i zhodnotit míru jejich efektivitu v kontextu současných daňověprávních předpisů, judikatury a stavu globalizované společnosti. U jednotlivých nástrojů bude pro úplnost nejprve také uvedena původní myšlenka na úrovni příslušné akce v rámci BEPS, poté úprava na úrovni směrnice a následně příslušná ustanovení v české daňověprávní úpravě. Rovněž bude krátce věnována pozornost obdobným, doposud neúčinným pravidlům, která s přeshraniční daňovou optimalizací úzce souvisejí.

V této práci je proto nejprve vymezen pojem nežádoucí daňové optimalizace a také související pojmy daňového úniku, podvodu apod., neboť jsou dále rozebírány vybrané aspekty jejich regulace. Dále se v práci krátce věnuji stručnému shrnutí historického a současného boje proti nežádoucí daňové optimalizaci na trojí úrovni – mezinárodní, nadnárodní a vnitrostátní. Každá z následujících pěti kapitol se pak vždy zvlášť věnuje konkrétnímu pravidlu z této oblasti, a to rovněž v mezinárodní, nadnárodní a vnitrostátní úpravě. Těmito pravidly jsou i) obecné pravidlo proti zneužití práva, ii) pravidlo omezující uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů při nadměrném využívání finančních nástrojů, z nichž plyne výnos do zahraničí, iii) pravidlo o zdanění majetku při jeho přemístění přes hranice bez změny vlastnictví, iv) pravidlo proti zneužívání rozdílů v právní kvalifikaci některých subjektů a položek základu daně různými jurisdikcemi a v neposlední řadě v) pravidlo o zdanění ovládané zahraniční společnosti nebo stálé provozovny, která byla založena jen za účelem převodu zisku do daňově příznivější země (vč. nového pravidla pro schránkové společnosti, které prozatím nebylo na úrovni EU prosazeno).

Z hlediska metodologie bylo při zpracování této práce využito zejména analytické a deskriptivní metody a několika metod interpretace práva (především gramatické, systematické a teleologické). Místy je práce doplněna o mé vlastní názory, teze a doporučení, v úvodní kapitole a kapitole 6 také o vlastní zkušenost.

Hlavními prameny, ze kterých práce čerpá, jsou české daňověprávní předpisy, související legislativa Evropské unie, judikatura NSS a SDEU a dokumenty OECD, vše s účinností k 30. listopadu 2023.

# 1 Vymezení základních pojmů

Pojmy *daňové optimalizace* a *daňového úniku* jsou neoddělitelně spojeny s oblastí daňového práva, a je tedy pro účely této práce nezbytné tyto pojmy nejprve vymežit a přiblížit jejich podstatu, neboť v platné daňověprávní úpravě jejich legální definice nenalezneme. Následně se v této kapitole zaměříme na teoretický pojem *nežádoucí daňové optimalizace*, který fakticky stojí na pomezí dvou výše zmíněných kategorií a je klíčovým pro porozumění účelu a smyslu přijetí některých opatření na mezinárodní i vnitrostátní úrovni omezujících či zabraňujících technikám, které lze pod tento pojem zařadit. Zároveň bude v této kapitole věnována pozornost pojmům *tax avoidance* a *tax evasion*, které jsou v souvislosti s problematikou daňových úniků užívány zvláště v angloamerické právní kultuře a nelze je významově vždy ztotožnit s českými (resp. kontinentálními) pojmy jakožto ekvivalenty.

## 1.1 Daňový únik a jeho formy

Daňovým únikem lze rozumět v nejširším slova smyslu odchylku mezi správně stanovenou daní (tj. vypočtenou v souladu s příslušnými daňověprávními předpisy) a daní stanovenou (a zaplacenou) daňovým subjektem, která bude typicky nižší, nebo dokonce nulová (v některých situacích nemusí být neobvyklé ani nárokování daňového bonusu či jiné formy vratitelného přeplatku daňovým subjektem, ačkoliv by tento subjekt měl při správném stanovení naopak daňovou povinnost).<sup>1</sup> Důsledkem daňového úniku je pak nenaplnění toho kterého veřejného rozpočtu daňovým příjmem v odpovídající (správné) výši. V odborné daňověprávní literatuře se lze také setkat s pojmem *daňový delikt*. Jde vlastně rozsahově o nejširší termín pro jednání v rozporu s daňovým právem, a tedy může zahrnovat jak daňové trestné činy (viz dále), tak přestupky (srov. § 246 DŘ), ale i jiná porušení daňových předpisů, které nejsou výslovně označeny za přestupky nebo trestné činy (srov. § 247 a násl. DŘ).<sup>2</sup>

*Daňový podvod* je pak jednou z forem daňového úniku. Jeho legální definice v českém právním řádu opět chybí, ovšem nápomocným může v tomto případě být ustanovení § 209 TrZ, které vymezuje skutkovou podstatu trestného činu podvodu.<sup>3</sup> Podvodu se dopustí ten, kdo sebe nebo jiného obohatí tím, že uvede někoho v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti, a způsobí tak na cizím majetku škodu nikoli nepatrnou. Ve spojení s § 13 odst. 2

---

<sup>1</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 169.

<sup>2</sup> HENDRYCH, D. *Právní slovník*. 3., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009.

<sup>3</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 169.



TrZ z výše uvedeného dále vyplývá, že aby se někdo dopustil trestného činu podvodu<sup>4</sup>, je nutné úmyslné zavinění. Při extrapolaci definice podvodu do vymezení daňového podvodu lze pak pravděpodobně dojít k tomu, že se jej dopustí ten, kdo sebe nebo jiného úmyslně obohatí (neoprávněným snížením daňové povinnosti) tím, že někoho (správce daně) uvede v omyl, využije něčího omylu nebo zamlčí podstatné skutečnosti (ve smyslu zamlčení skutečností podstatných pro určení správné výše daňové povinnosti by šlo nejspíše o nejčastější alternativu v rámci skutkové podstaty), čímž se dopustí nikoli nepatrné škody (dle platné a účinné dikce ust. § 138 odst. 1 písm. a) TrZ nejméně 10 000 Kč) ve formě nenaplnění příslušného veřejného rozpočtu odpovídající částkou. S pojmem daňového podvodu se lze nejčastěji setkat u DPH, kde je význam oproti výše uvedenému poněkud posunutý. Definičními znaky podvodu na DPH jsou totiž (i s ohledem na již ustálené judikaturní závěry SDEU a NSS<sup>5</sup>) neodvedení daně jedním z účastníků obchodu na straně jedné a zároveň nárokování odpočtu dalším z účastníků na straně druhé.

Vedle daňového podvodu se lze v české daňové terminologii setkat také s pojmem *zkrácení daně*. Ačkoliv se tento pojem někdy používá jako synonymum k daňovému úniku (neboť mají stejný důsledek, tj. nenaplnění veřejného rozpočtu v odpovídající výši), zkrácení daně má význam poněkud užší, a to vlivem jeho užívání v trestněprávní rovině. Zkrácení daně<sup>6</sup> je dle § 240 TrZ úmyslným trestným činem, přičemž pro naplnění jeho základní skutkové podstaty (odst. 1 téhož ustanovení) je nutné zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody ve větším rozsahu [nejméně 100 000 Kč, srov. § 138 odst. 1 písm. c) TrZ]. Zkrácením se rozumí jednání spočívající v jednání pachatele takovém, že správce daně vyměří daň nižší, nebo ji nevyměří vůbec (tj. nesprávně)<sup>7</sup>. Vylákání daňové výhody pak odkazuje na situaci, kdy pachatel předstírá, že vůči němu existuje povinnost státu poskytnout finanční plnění (např. v podobě nadměrného odpočtu na DPH, daňového bonusu v případě využití daňového zvýhodnění ve smyslu § 35c ZDP atd.).<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Samozřejmě při současném splnění obecných znaků trestní odpovědnosti, srov. JELÍNEK, Jiří. Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 8. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2022, s. 133–146.

<sup>5</sup> Např. rozsudky SDEU C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen Ltd), C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel), rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60.

<sup>6</sup> Pro účely této práce není podstatné zkrácení poplatku a podobné povinné platby, které je uvedeno ve skutkové podstatě téhož trestného činu.

<sup>7</sup> JELÍNEK, J. Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část. 8. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2022, s. 729.

<sup>8</sup> ŠČERBA, F. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022.

Vzájemným vztahem trestného činu podvodu a trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby (stran daně z přidané hodnoty) se zabýval v minulosti Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 22. 1. 1997, sp. zn. 1 Tzn 20/96. Zde vyslovil názor, že „úzká provázanost jednání pachatele s daňovým řízením a **bezprostřední časové, místní i obsahové spojení jeho legální činnosti s počínáním nelegálním** svědčí pro závěr o naplnění znaků skutkové podstaty trestného činu zkrácení daně, poplatku a [podobné povinné platby] a nikoli trestného činu podvodu [...]“, zatímco o podvod jde jen a pouze ve chvíli, pokud **nedochází ke zdanitelné činnosti vůbec**, tj. nedochází k výrobě a prodeji zboží nebo poskytování služeb, a tak není ani právní důvod k zahájení daňového řízení (např. za konečným účelem vrácení daně či nárokování nadměrného odpočtu).

Za další z forem daňového úniku, při níž nedojde k naplnění příslušného veřejného rozpočtu daňovým příjmem ve správné výši, lze také považovat *neodvedení daně*<sup>9</sup> ve smyslu § 241 TrZ. Opět jde o úmyslný trestný čin, při němž však oproti zkrácení daně nejde typicky o jednání daňového subjektu, pachatele, ve smyslu nositele břemene daň zaplatit (tj. poplatníka dle příslušného hmotněprávního daňového předpisu<sup>10</sup>), ale o jednání subjektu, který je povinen daň odvést, a to buď zaměstnavatele (v případě odvodu daně z příjmů fyzických osob za své zaměstnance, srov. § 6 ve spojení s § 38d, § 38h–38ch a § 38j ZDP), nebo plátce<sup>11</sup>. Toto jednání spočívá v nesplnění zákonné povinnosti (ve větším rozsahu, popř. jiném rozsahu u kvalifikovaných skutkových podstat) daň odvést za zaměstnance či jinou osobu.

Poslední kratší trestněprávní poznámka v této kapitole se bude vztahovat k ust. § 243 TrZ, tedy trestnému činu *nesplnění oznamovací povinnosti* v daňovém řízení. Tento trestný čin není pravděpodobně možné považovat za jeden z druhů daňového úniku, neboť jednání popsané ve skutkové podstatě samo o sobě nespočívá v úmyslném snížení správné výše příjmu veřejného rozpočtu, nýbrž v úmyslném nesplnění vlastní zákonné oznamovací povinnosti vůči správci daně a s ní spojeném ohrožení (oba předchozí trestné činy jsou poruchové<sup>12</sup>), že ve větším

---

<sup>9</sup> Jako v případě trestného činu dle § 240 TrZ je abstrahováno od zkrácení dalších plateb uvedených ve skutkové podstatě, tj. zde pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na veřejné zdravotní pojištění.

<sup>10</sup> V případě daní ze spotřeby nese zčásti nebo zcela daňové zatížení konečný spotřebitel spotřebovávaného statku (srov. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 65–81.), nikoli plátce dle příslušného předpisu.

<sup>11</sup> Např. ve smyslu § 6–6fa ZDPH nebo § 4 ZSD.

<sup>12</sup> Srov. JELÍNEK, J. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 8. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2022, s. 728–732.

(popř. značném) rozsahu nedojde k řádnému či včasnému stanovení daně jinému nebo jejímu vymáhání od jiného (tj. primárně procesněprávní charakter povinnosti a možného následku).

Závěrem lze pak souhrnně konstatovat, že různé formy daňových úniků mohou také být různou měrou postihovány. Jednak může v rámci nalézacího daňového řízení (doměřovacího řízení) ve smyslu DŘ dojít k doměření daně a uložení souvisejících sankcí v podobě penále (sankce za nesprávně stanovenou daň<sup>13</sup>) a úroku z prodlení (sankce za zpoždění platby), srov. ust. § 143 ve spojení s § 251–252 DŘ, popř. i uložení pokuty za opožděné tvrzení daně, nepodal-li subjekt příslušné daňové tvrzení vůbec (§ 250 DŘ), nebo pokuty za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (např. při nesplnění registrační povinnosti v případě plátcovství DPH atp., viz § 247a DŘ). Dojde-li pak k naplnění některé ze skutkových podstat výše uvedených trestných činů, může dojít k uložení příslušných trestů v rámci trestního řízení vedeného dle TrŘ. Vzniká zde však zajímavá otázka ohledně paralelního vedení obou druhů řízení, resp. o možném uložení obou druhů sankcí (tj. jak dle DŘ, tak dle TrZ) a možného porušení zásady *ne bis in idem*. Tato problematika (v různých modifikacích) byla předmětem řízení nejen před českými soudy, ale především také před ESLP, jenž dospěl k názoru, že nedochází k porušení zásady zákazu dvojího postihu v téže věci trestáním jak sankcí v daňovém řízení, tak následně i odpovídajícím trestem v řízení trestním, je-li mezi oběma řízeními dostatečně úzká věcná a časová souvislost.<sup>14</sup> Příkazská dále uvádí, že „[...] sankcionování v daňovém řízení za určitých předpokladů nebrání potrestání pachatele v rámci trestního řízení za týž skutek“ a „[...] při dodržení kritérií v podobě celistvosti a komplementárnosti konkurenčních řízení lze uložit za totéž jednání oba druhy sankcí.“<sup>15</sup>

## 1.2 Daňová optimalizace

Daňovou optimalizaci lze všeobecně chápat jako zákonnou cestu minimalizace vlastní daňové povinnosti. Rozdíl oproti daňovému úniku, podvodu či zkrácení daně tedy spočívá v tom, že sice pravděpodobně dojde ke snížení tvrzené (a placené) daně konkrétním subjektem (a tak i daňového příjmu příslušného veřejného rozpočtu) v daném zdaňovacím období, ovšem zcela v mezích zákona a v souladu se zákonodárcem zamýšlenými způsoby a cestami, jak daňový subjekt může výši své daňové povinnosti ovlivnit v jeho prospěch.

---

<sup>13</sup> Samozřejmě pouze v případě, je-li tvrzená daň nižší než daň „správná“.

<sup>14</sup> Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 25. 11. 2016, 24130/11 a 29758/11, *A a B proti Norsku*.

<sup>15</sup> PŘÍKAZSKÁ, L. *Ne bis in idem a daňové delikty*. In: *epravo.cz* [online]. [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ne-bis-in-idem-a-danove-delikty-109555.html>.

Různorodé formy optimalizace lze spatřovat u všech typů daní v rámci daňové soustavy toho kterého státu, avšak s ohledem na vymezení tématu práce stojí za zmínku pouze ty z oblasti daní z příjmů. Každá daň je charakterizována tzv. *konstrukčními prvky*, které představují určitou sadu vlastností, jež tuto daň dále specifikují, odlišují od jiných daní (popř. jiných obdobných typů plnění) a vymezují podmínky pro účely zjištění okruhu jejích poplatníků a stanovení její výše za určité období. Základními konstrukčními prvky jsou daňový subjekt, předmět daně, základ daně a sazba daně, popř. zdaňovací období a splatnost, výpočet daně a její rozpočtové určení. Za vedlejší konstrukční prvky lze pak považovat osvobození od daně, nezdanitelnou část základu daně, odčitatelné položky od základu daně a slevy na dani. Většinu z těchto prvků (snad kromě rozpočtového určení) je více či méně možné optimalizovat či ovlivnit ve prospěch konkrétního subjektu tak, aby došlo buď k minimalizaci absolutní výše zaplacené daně v daném období, nebo alespoň k takovým dílčím úpravám, které budou mít pro tento subjekt ve vztahu k výši jeho daňové povinnosti pozitivní dopad v budoucnu.

### **1.2.1 Příklady optimalizace na jednotlivých konstrukčních prvcích daní z příjmů**

V následujícím textu budou představeny vybrané způsoby zákonodárcem zamýšlené a dovolené optimalizace daní z příjmů, které jsou spojeny s jednotlivými konstrukčními prvky, a to zvláště pro odlišení od optimalizace spojené s přeshraničními transakcemi a pohyby majetku, popř. využívání nesouladů mezi právními úpravami, jež jsou mezinárodním společenstvím vnímány jako nežádoucí (a budou zároveň detailně představeny v následujících kapitolách jako středobod celé práce).

#### **Daňový subjekt**

V oblasti daňové subjektivity je optimalizace možná hned několika způsoby. První z nich směřuje na volbu právní formy podnikání a s tím inherentně spojenou variantu daně z příjmů. V podstatě jde o jedno z prvních rozhodnutí v rámci podnikatelského procesu, tedy jestli podnikat jako individuální podnikatel (tj. podnikající fyzická osoba), na něhož dopadá úprava daně z příjmů fyzických osob (zejm. dle § 7, popř. § 23 ZDP), nebo jestli vyloučit rizika spojená s touto formou a založit obchodní společnost (popř. využít již společnost existující), která jako podnikající subjekt bude podléhat dani z příjmů právnických osob.

Další možnosti optimalizace pak směřují přímo na ustanovení o poplatnících obou daní, tj. § 2 a § 17 ZDP<sup>16</sup>, jimiž mohou být buď tzv. daňoví rezidenti, nebo daňoví nerezidenti. Kritérium rezidentury pak ovlivní to, jaké příjmy bude poplatník v České republice danit – rezidenti v ČR daní své univerzální příjmy (tj. jak ty plynoucí z tuzemských zdrojů, tak ty plynoucí ze zahraničí), zatímco nerezidentům podléhají zdejšímu zdanění pouze příjmy ze zdrojů na území ČR (srov. § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ve spojení s § 22 ZDP). Vzhledem k tomu, že hlavním aspektem pro určení rezidentury je u fyzických osob bydliště a obvyklý pobyt a u právnických osob sídlo či místo vedení (souhrnně „domicil“), je možné kalkulovat s těmito kritérii pro účely změny rezidentury a související změny univerzální daňové povinnosti. Při určování domicilu je však třeba přednostně aplikovat ustanovení příslušné mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která může podmínky rezidentury upravovat jiným způsobem.

### **Základ daně a související vedlejší konstrukční prvky**

Nejvyšší míra optimalizace je pravděpodobně spojená se základem daně, jeho nezdanitelnou částí a položkami od něj odčitatelnými. V případě fyzických osob lze optimalizovat vždy ve vztahu k příslušnému dílčímu základu daně (§ 6–10 ZDP), tj. konkrétní skupině (druhu) příjmů poplatníka (nejsou-li z předmětu daně dle § 3 odst. 4 ZDP vyňaty nebo od daně dle § 4–4a ZDP osvobozeny). Dílčí základ daně u příjmů ze závislé činnosti (§ 6 ZDP) je možné poplatníkem ovlivnit např. v oblasti příjmů plynoucích z dohod o provedení práce (limit 10 000 Kč pro jejich zahrnutí do samostatného základu daně, srov. § 6 odst. 4 ve spojení s § 16a ZDP), částečně lze uvažovat o optimalizaci i v případě bezplatného poskytování motorových vozidel zaměstnanci zaměstnavatelem (§ 6 odst. 6 ZDP), což je ovšem závislé na individuálním propočtu výhodnosti i s ohledem na výdaj zaměstnavatele.

V rámci dílčího základu daně ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP) lze ve vztahu k optimalizaci zmínit sérii zákonem připuštěných alternativních způsobů uplatňování výdajů, rozdělení příjmů a výdajů, či dokonce vůbec nutnosti vedení evidence pro účely zdanění příjmů, z nichž si může poplatník zvolit variantu pro něj nejvýhodnější. Jde zvláště o:

- volbu způsobu uplatňování výdajů, a to buď ve skutečné výši (dle § 24 a násl. ZDP), nebo v paušální výši v závislosti na typu samostatné činnosti, kterou provádí (§ 7 odst. 7 ZDP),

---

<sup>16</sup> Abstrahujeme-li od veřejně prospěšných poplatníků, investičních fondů a poplatníků nově zavedené daně z neočekávaných zisků (srov. § 17a–17c ZDP).

- v případě uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve skutečně vyšší volbu metody odpisování hmotného majetku (§ 7 odst. 3 *in fine* ZDP ve spojení s § 26 a násl. ZDP), resp. vůbec volbu, zda majetek pořídit do výlučného vlastnictví (a uplatňovat právě odpisy jako jistou formu postupné alokace vstupní ceny hmotného majetku do daňově uznatelných výdajů), nebo jestli majetek využívat formou finančního leasingu (při splnění podmínek dle § 21d ZDP), či nájmu (kde nelze uplatnit odpisy, ale „pouze“ pravidelné nájemné, pakliže je řádně uhrazeno),
- možnost rozdělení zdanitelných příjmů a souvisejících výdajů na tzv. spolupracující osoby (ve smyslu § 13 odst. 1 ZDP), čímž lze zároveň legálně „obejít“ zdanění vyšší sazbou daně při překročení limitu pro přechod do vyššího pásma (viz níže),
- možnost využití tzv. paušálního režimu za splnění podmínek v § 2a, § 7a a § 38lb a násl. ZDP.

Příjmy z nájmu (tedy dílčí základ daně dle § 9 ZDP) je rovněž možné optimalizovat uplatněním skutečných či paušálních výdajů (§ 9 odst. 3 až 7 ZDP). Dále je vhodnou úvahou pro účely optimalizace celkového základu daně z příjmů fyzických osob, zda pronajímáný majetek zahrnout či nezahrnout do tzv. obchodního majetku, kterým se v případě fyzických osob rozumí majetek, o němž bylo nebo je účtováno anebo byl nebo je veden v daňové evidenci (srov. § 4 odst. 4 a § 7b ZDP). V případě zařazení majetku do obchodního majetku (má-li poplatník příjmy ze samostatné činnosti) pak pro takový majetek platí režim dle § 7, tj. je možné jeho odpisy uplatnit jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) ZDP, neuplatňuje-li poplatník výdaje v paušální výši, což vedle základu daně z příjmů fyzických osob sníží také vyměřovací základ pro účely pojistného na veřejné zdravotní pojištění (srov. § 3a ZPVZP) a vyměřovací základ pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (resp. pouze na důchodové pojištění, srov. § 3 odst. 4 a § 5b ZPSZ).

Optimalizovat v rámci příjmů z kapitálového majetku (§ 8 ZDP) může být obtížnější s ohledem na skutečnost, že většina z nich je daněna v rámci samostatného základu daně zvláštní sazbou daně (§ 8 odst. 3 ve spojení s § 16a a § 36 ZDP), a tedy je daň srážena u zdroje příjmu v souladu s § 38d ZDP. Plynou-li pak příjmy dle § 8 odst. 1 písm. a) až f) ZDP ze zahraničních zdrojů, jsou součástí „obecného“ základu daně, resp. dílčího daňového základu z příjmů z kapitálového majetku, přičemž daň zaplacená v zahraničí bude uplatněna postupem dle § 38f ZDP.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 138–147.

Optimalizace posledního z dílčích základů daně z příjmů fyzických osob, tj. ostatních příjmů (§ 10 ZDP), se váže pak zejména k limitům pro jejich osvobození od daně dle odst. 3 téhož ustanovení.

Se základem daně souvisí také ustanovení o jeho nezdanitelné části a položkách od něj odčitatelných. Od základu daně z příjmů fyzických osob lze odečíst v souladu s podmínkami v ust. § 15 odst. 1 a 2 ZDP hodnotu bezúplatných plnění (daru) poskytnutého na *veřejně prospěšné účely* (bližší specifikovány v § 15 odst. 1 ZDP), a to ve výši přesahující 2 % základu daně (nebo alespoň 1 000 Kč), max. však do výše 15 % základu daně. Optimalizovat jde i vzhledem ke zbylým odpočtům v rámci § 15 ZDP – např. nepřekročitelná výše možného odpočtu příspěvku na doplňkové penzijní spoření. Významnou optimalizační úlohou může být pro poplatníky, kteří mají příjmy dle § 7 ZDP (a také pro poplatníky daně z příjmů právnických osob), uplatnění daňové ztráty ve smyslu § 34 odst. 1–3 ZDP (ve spojení s § 38n a § 38r odst. 2 ZDP). Předepíše-li správce daně subjektu daňovou ztrátu (tj. výdaje na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů převýšily zdanitelné příjmy), může ji takový subjekt uplatnit v následujících 5 letech (a relativně nově také 2 roky zpětně) jako položku odčitatelnou od základu daně (max. do výše 30 000 000 Kč v jednom období, v případě poplatníka daně z příjmů fyzických osob pak také max. do výše úhrnu dílčích základů daně dle § 7 a § 10 ZDP).

Základ daně z příjmů právnických osob vychází buď z účetního výsledku hospodaření<sup>18</sup>, vede-li poplatník podvojně účetnictví, popř. z rozdílu mezi příjmy a výdaji, vede-li jednoduché účetnictví (§ 23 odst. 2 ZDP ve spojení s § 1 odst. 2 a § 1f ZÚ; možnost nevedení účetnictví se poplatníků daně z právnických osob netýká), a proto je optimalizace možná především již na úrovni zaznamenávání transakcí do účetnictví, ačkoliv samozřejmě § 24–25 ZDP výslovně určují, jaké účetní položky (na výsledkových účtech) jsou z hlediska daně z příjmů neuznatelné a jak je upravit (či vyloučit nebo změnit výši) tak, aby vyhovovaly potřebám zdanění. K odčitatelným položkám viz výše.

---

<sup>18</sup> Zjištěného v souladu s českými účetními předpisy, povinně bez vlivu IFRS (nový zákon o účetnictví však tuto možnost pro některé poplatníky zakotvuje).

## Sazba daně a slevy na dani

Optimalizace sazby daně je v případě daní z příjmů možná spíše pouze jako důsledek optimalizace předešlých konstrukčních prvků, neboť daňovou sazbu jako takovou, tj. procentní vyjádření části základu daně, měnit nelze. V případě daně z příjmů fyzických osob je ale možné v průběhu zdaňovacího období sledovat celkovou výši příjmů (a příp. souvisejících výdajů) tak, aby ve výsledku základ daně po úpravách o nezdanitelnou část základu daně (§ 15 ZDP) a jiné odpočty (§ 34 a násl. ZDP) nepřekročil 48násobek průměrné mzdy, a nedošlo tak ke zdanění základu daně jej převyšujícího sazbou daně v rámci druhého pásma progresse, tedy sazbou 23 % (srov. § 16 odst. 1 písm. b) ZDP). S ohledem na lineární charakter daně z příjmů právnických osob pak o optimalizaci sazby jako takové uvažovat nelze (nedochází-li k různým přeshraničním transakcím, ovšem i v těch případech jde spíše o optimalizaci v subjektu daně, pouze v jiném členském státě EU, popř. i třetí zemi).

V procesu vyčíslení celkové daně (ř. 75 přiznání k dani z příjmů fyzických osob<sup>19</sup>, resp. ř. 340 přiznání k dani z příjmů právnických osob<sup>20</sup>) je jednou ze závěrečných fází aplikace slev na dani, které jsou upraveny v § 35–35d ZDP. Na jednotlivé slevy má poplatník vždy nárok za splnění podmínek pro jejich uplatnění. Jedinou slevou, která náleží poplatníkům daně z příjmů fyzických osob vždy, je tzv. základní sleva ve smyslu § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP, kterou může bezpodmínečně poplatník uplatnit v celé výši (nyní 30 840 Kč), a to i bez ohledu na trvání daného zdaňovacího období (na rozdíl od zbylých slev uvedených v tomtéž ustanovení, u nichž lze uplatnit vždy jednu dvanáctinu roční výše slevy za každý kalendářní měsíc, na jehož počátku byly poplatníkem splněny podmínky pro přiznání nároku, srov. § 35ba odst. 3 ZDP).

## Zdaňovací období

Uvažovat o optimalizaci zdaňovacího období v takovém smyslu, že by došlo ke snížení celkové daňové povinnosti subjektu, pravděpodobně nelze, ovšem v souvislosti s podáváním daňového přiznání je možné upravit frekvenci placených záloh v průběhu tzv. zálohového období, což může v mnohých případech významně zvýšit celkové peněžní toky daného subjektu. Frekvence a výše placených záloh se totiž vedle výše poslední známé daňové povinnosti (ve smyslu § 38a odst. 1 věty čtvrté ve spojení s odst. 3 až 6 ZDP) odvíjí také od vymezení zálohového období.

---

<sup>19</sup> Přiznání k dani z příjmů fyzických osob. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-04-13]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405\\_28.pdf?202303292034](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5405_28.pdf?202303292034).

<sup>20</sup> Přiznání k dani z příjmů právnických osob. *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-04-13]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404\\_33.pdf?202303292034](https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5404_33.pdf?202303292034).



V § 38a odst. 1 *in principio* ZDP je zálohové období vymezeno jako „*období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulé zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období*“, což ve skutečnosti s ohledem na variabilitu lhůt pro podání daňového přiznání v platném a účinném znění § 136 odst. 1 a 2 DŘ (tj. 3, 4, resp. dokonce 6 měsíců po skončení zdaňovacího období) zakládá prostor pro zkracování a prodlužování zálohových období *de facto* na vůli daňového subjektu, čímž je umožněna faktická manipulace s počtem placených záloh. Příkladem budiž subjekt, který spadá do kategorie poplatníků v § 38a odst. 3 ZDP, a tedy je povinen platit dvě zálohy ve výši 40 % poslední známé povinnosti, první k 15. dni šestého měsíce zdaňovacího období, druhou k 15. dni dvanáctého měsíce zdaňovacího období. Je-li však jeho zdaňovacím obdobím kalendářní rok a započne-li zároveň jeho zálohové období 2. července [neboť mu za minulé zdaňovací období uplynula lhůta pro podání daňového přiznání 1. července pro některý z důvodů uvedených v § 136 odst. 2 písm. b) DŘ], přičemž současné zálohové období skončí dříve (např. 1. května, neboť odpadl výše uvedený důvod pro prodloužení lhůty), zaplatí tento subjekt jen jedinou zálohu (tu splatnou k 15. prosinci), neboť se jeho zálohové období zkrátilo v důsledku rozdílných lhůt pro podání daňového přiznání o 2 měsíce, z nichž jedním z nich měl být právě červen jako šestý měsíc zdaňovacího období, v němž měla být splatná druhá (resp. dle znění zákona první) ze záloh.

### **Optimalizace jiných plnění daňového charakteru**

Optimalizace a úniky se však obecně nemusejí vztahovat jen k daním v užším smyslu, tj. platbám, které lze souhrnně vymežit jako „*nenávratná, nedobrovolná, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládaná na základě zákona a spravovaná státem nebo jinými osobami vykonávajícími veřejnou správu, která jsou veřejnými příjmy veřejných rozpočtů, a to zpravidla příjmy neúčelovými, řádnými, pravidelnými a plánovanými*“<sup>21</sup>, ale také k plněním, která lze považovat za součást daní v širším smyslu<sup>22</sup>, tedy k poplatkům, clům, veřejným pojistným apod. Těmto však nebude v práci věnována pozornost, ačkoliv třeba právě problematika celních úniků (a s nimi spojených úniků na spotřebních daních) není rozhodně marginální záležitostí.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 147.

<sup>22</sup> Tamtéž.

<sup>23</sup> Srov. výroční zprávy Celní správy.

### 1.3 Nežádoucí daňová optimalizace

V předchozí podkapitole byl vymezen pojem daňové optimalizace a rozdíl oproti daňovému úniku. Nyní je však třeba uvažovat o takové daňové optimalizaci, která sice legální je (tj. subjekty nejednají v rozporu se zákonem), ovšem alespoň na úrovni morální odpovědnosti je optimalizační jednání subjektu (resp. skupiny subjektů) přinejmenším pochybné a do značné míry nevyhovující státu rezidence, neboť může docházet k vysokým ztrátám ve veřejných rozpočtech. Pod nežádoucí (přeshraniční) daňovou optimalizaci lze podřadit pojem *agresivní daňové plánování*, popř. tzv. *base erosion and profit shifting* (viz dále). Agresivní daňové plánování představuje využívání takových technik snižování daňové povinnosti, které spočívají v zneužití mezer v zákoně, popř. nesouladů mezi daňovými předpisy napříč Evropou i dalšími státy, přesunem dluhů v rámci skupiny<sup>24</sup>, zneužívání úpravy převodních cen, strategického umístování práv duševního vlastnictví atp., čímž ve výsledku může docházet k přerozdělení daňového základu uvnitř skupiny<sup>25</sup> do jurisdikcí s nižší mírou zdanění (nižší sazby daně, uznatelnost některých nákladů apod.), ke snížení základu daně dvojitým nezdaněním aj.<sup>26</sup>

Z důvodu zřetelných ztrát na daňových výnosech přistoupily státy, mezinárodní a nadnárodní organizace k opatřením, která těmto technikám mají zamezovat nebo alespoň zmírnit jejich dopady. Těmto opatřením bude v teoretické rovině pozornost věnována v následující kapitole, konkrétní ustanovení pak budou analyzována v kapitolách dalších.

### 1.4 Pojmy *tax evasion* a *tax avoidance*

Následující dva pojmy se hojně využívají v anglicky psaných textech v souvislosti s jednáními popsány výše, a proto je vhodné se i jim zde věnovat, neboť není zcela jednoznačné, kde tyto pojmy stojí na pomezí legálního a nelegálního jednání.<sup>27</sup> Z definic dostupných na Transparency International vyplývá, že *tax evasion* je formou nelegálního jednání, a to v podobě nezaplacení daně či zaplacení nižší než správné daně prostřednictvím úmyslného nepodání daňového přiznání nebo podání přiznání s falešnými údaji, zatímco *tax avoidance* je zákonná

---

<sup>24</sup> Skupinou se zde rozumí koncern sdružující společnosti (právnícké osoby) podléhající různým jurisdikcím, tj. sídlícím (či podnikajícím) v různých státech.

<sup>25</sup> Skupinovým základem daně je zde míněn součet základů daně jednotlivých členů skupiny, neboť zdanění na úrovni skupiny alespoň v rámci EU doposud není platným právem upraveno (srov. koncepty CCTB a CCCTB).

<sup>26</sup> RABUŠIC, M. *Agresivní daňové plánování v rámci EU*. 2022. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí. Vedoucí práce Tepperová, Jana.

<sup>27</sup> KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 170.

minimalizace daňové povinnosti, typicky za pomoci nalézání mezer v zákoně, výjimek či nezamýšleného výkladu daňového předpisu.<sup>28</sup>

Sejkora se rozsáhle zabývá výkladem obou pojmů a dospívá v závěru k odlišným závěrům – *tax evasion* je protiprávní jednání schopné založit správněprávní i trestněprávní odpovědnost, ovšem definičním znakem není zavinění subjektu, kdežto jednoznačnou definici *tax avoidance* je dle jeho názoru obtížné nalézt, ovšem uvádí, že může jít jak o zákonné, tak o nezákonné jednání, jehož úmyslem není porušení právního předpisu, a tak nelze uvažovat o trestněprávní odpovědnosti.<sup>29</sup>

Závěrem lze říci, že oba anglické pojmy nelze ztotožňovat ani s jejich českým doslovným překladem, ani s pojmy „daňový únik“ a „daňová optimalizace“.

---

<sup>28</sup> Tax Evasion. In: *transparency.org* [online]. [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.transparency.org/en/corruptionary/tax-evasion>.

<sup>29</sup> SEJKORA, T. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 2017. Dizertační práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce Boháč, Radim.

## 2 Východiska regulace nežádoucí daňové optimalizace

Jak bylo rámcově uvedeno v předchozí kapitole, nežádoucí optimalizace daňových subjektů spočívající převážně v agresivním daňovém plánování na úrovni nadnárodních koncernů se stala předmětem diskuze na mezinárodní úrovni, a to především s ohledem na značné ztráty na daňových výnosech dotčených států. V následujícím textu bude pro účely následné analýzy představena iniciativa BEPS, vycházející z mezinárodní organizace OECD, jež se stala jedním z prvních počinů v této oblasti. Poté byly vybrané závěry implementovány formou směrnic i na úrovni práva Evropské unie, přičemž v poslední fázi došlo (ve vztahu k ČR) k transpozici do ZDP a DŘ.

### 2.1 Iniciativa BEPS – stručná historie, účel a přehled opatření

V důsledku celosvětové finanční krize v letech 2008 a 2009 se většina vyspělých zemí začala aktivně zabývat problematikou mezinárodního zdanění, resp. zdanění skupin s přeshraničním dosahem, neboť ve značné míře docházelo k odlivu příjmů veřejných rozpočtů právě v podobě daňových výnosů. Jednou z příčin odlivu daňových výnosů bylo snižování daňové povinnosti velkých obchodních společností (zejm. v nadnárodních strukturách) právě formou agresivního daňového plánování. Zprávy z OECD z r. 2015 uváděly roční ztráty na výnosech z korporátního zdanění až 4–10 % globálních výnosů, tj. 100–240 mld. USD.<sup>30</sup> Reakcí na výše popsanou situaci byla série dokumentů publikovaných Výborem pro fiskální záležitosti (CFA) OECD, která vyvrcholila v roce 2015, když bylo přijato 15 „akcí“, tj. legislativních a jiných doporučení, jež měla za cíl výrazně zredukovat optimalizační tendence dotčených subjektů v oblasti korporátního zdanění.<sup>31</sup>

Projekt BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), v jehož rámci jsou jednotlivá doporučující opatření vydávána, se soustředí na omezení strategií daňového plánování využívaných nadnárodními skupinami společností spočívajících hlavně ve zneužívání mezer a nesouladů daňových pravidel, popř. účelovému jejich výkladu takovým způsobem, aby minimalizovaly svou celkovou daňovou povinnost.

---

<sup>30</sup> OECD. *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11: 2015 Final Report*. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-08-06]. Dostupné z: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241343-en.pdf?expires=1686664414&id=id&accname=guest&checksum=BBA768E58711B9AF7FD190697F7C29E0>.

<sup>31</sup> Ministerstvo financí ČR. *Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní* (verze k 22. dubnu 2016). In: *mfc.cz* [online]. [cit. 2023-06-08]. Dostupné z: <https://www.mfc.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>.

Nejzásadnějším výsledkem spolupráce členů OECD na projektu BEPS bylo vytvoření 15 Akcí, kdy každá z těchto Akcí směřuje na regulaci některého z dílčích aspektů nežádoucí daňové optimalizace a upravuje doporučený postup, jaký by státy měly aplikovat, aby omezení této optimalizace bylo co nejúčinnější. Ve vztahu k tématu této práce jsou nejrelevantnější Akce 2, 3 a 4, které jsou blíže popsány v příslušných kapitolách této práce. Zbylé Akce byly na úrovni EU nebo ČR buď implementovány mimo balíček ustanovení v rámci ATAD, nebo jejich obsah prozatím adresován nebyl. Důležité jsou např. Akce 8–10 upravující převodní ceny, z nichž plynou mj. požadavky na dokumentaci k převodním cenám, kterou i česká finanční správa vnímá jako jeden z nejlepších způsobů prokazatelnosti nastavení ocenění vnitroskupinových transakcí, ačkoliv jde pouze o doporučení, a nikoliv závazný pramen českého daňového práva.

V současnosti je v Poslanecké sněmovně projednáván tzv. „konsolidační balíček“ (sněmovní tisk 488), v jehož pozměněném znění lze nalézt novelu ZÚ, která zavádí institut zprávy o daních z příjmů, resp. konsolidované zprávy o daních z příjmů, která představuje tzv. *Country-by-Country Report* ve smyslu Akce 13 BEPS.

Další novinkou, která pochází z pera OECD, konkrétně Akce 1 (Zdanění digitální ekonomiky), a je implementována skrze směrnici<sup>32</sup> do ČR, je zajištění globální minimální úrovně zdanění velkých nadnárodních a vnitrostátních skupin návrhem zákona o tzv. dorovnávacích daních (sněmovní tisk 515). Globální minimální úroveň zdanění skupin je součástí nové dvoupilířové úpravy navržené OECD, která má za cíl jednak zdanit skupiny určitou minimální efektivní sazbou daně napříč všemi státy, v nichž působí (Pilíř II), jednak pak zdanit primární část zisků v zemích, v nichž má taková nadnárodní skupina zákazníky (Pilíř I).

## 2.2 Úprava v právu Evropské unie

Právní úpravu omezování přeshraniční optimalizace na úrovni EU lze vnímat ve dvou rovinách. Jednak v rovině implementace mezinárodních iniciativ (jakou je právě OECD BEPS), jednak v rovině vlastních návrhů Komise bez vlivu externích faktorů. Do první zmíněné kategorie spadá především ATAD<sup>33</sup> (a související úprava ATAD 2), dále směrnice implementující Pilíř II, série směrnic o automatické výměně informací (tzv. DAC) a lze sem zřejmě zařadit i návrh týkající se sjednocení uplatňování převodních cen. Druhou kategorií tvoří především návrh

---

<sup>32</sup> Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii.

<sup>33</sup> Obsahuje však i ustanovení, která z mezinárodních iniciativ nevycházejí.

směrnice o zamezení zneužívání schránekových společností (*Unshell Directive*) a tzv. iniciativu BEFIT, která je pokračováním ve snaze Evropské komise o společný přístup členských států ke zdanění velkých nadnárodních skupin skrze společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), blíže viz kapitolu 6 a 7.

### **2.3 Implementace do právního řádu České republiky**

ČR jako členský stát EU implementuje anti-optimalizační pravidla především v důsledku povinnosti transponovat směrnice plynoucí z čl. 288 SFEU. Tyto se pak promítají hlavně do komplexních novelizací ZDP a DŘ, ale např. úprava dorovnávacích daní ve smyslu Pilíře II se oddělila do samostatného návrhu zákona, jehož účinnost se očekává od 31. 12. 2023. Výklad všech těchto předpisů, resp. dotčených ustanovení poskytuje GFŘ jako vrcholný orgán finanční správy, popř. GFŘ ve spolupráci s Komorou daňových poradců prostřednictvím tzv. Koordinačních výborů, dostupných materiálů je ale v tuto chvíli zoufale málo. Na výkladu se rovněž obvykle podílí správní soudy v čele s NSS, pravidla transponující ATAD se však zatím v judikatuře neobjevila (vyjma zneužití práva, které bylo de facto součástí českého právní řádu již před jeho ukotvením v DŘ).

### 3 Zákaz zneužití práva

Zneužití práva, resp. jeho zákaz, je poměrně známým právním principem, jehož zakotvení lze nalézt jednak v právní úpravě na úrovni mezinárodního práva a práva EU (např. čl. 31 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, čl. 17 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, čl. 54 Listiny základních práv Evropské unie, čl. 6 ATAD), ale také v českém ústavním pořádku (srov. čl. 4 LZPS), veřejnoprávních předpisech (srov. předmětné ustanovení § 8 odst. 4 DŘ), především však v úpravě soukromoprávní (srov. ustanovení § 8 OZ). Stejně tak je tento pojem častým předmětem soudního výkladu (viz níže).

Všeobecně lze zneužitím práva rozumět takové právní jednání, které se zdánlivě pohybuje v mezích zákona, ovšem ve skutečnosti je jeho účelem primárně zákon obejít tak, aby jednající (nebo i jiný) subjekt získal nějakou formu nedovolené výhody či oprávnění (popř. se zbavil povinnosti), tj. dotčené ustanovení zákona je vykládáno v rozporu s jeho zamýšleným účelem a smyslem. Takové právní jednání je různými právními předpisy (viz výše) zakázáno a jako takové zároveň nepožívá právní ochrany. Dle NSS *„zneužití práva představuje právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ v případech, kdy konkrétní pravidla by při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu se smyslem a účelem daného práva“*.<sup>34</sup> Gerloch a Tryzna v r. 2007 vyjádřili názor, že je zneužití práva pouze soukromoprávním institutem, neboť není možné, aby soukromá osoba (např. daňový subjekt) šikanoval stát.<sup>35</sup> Oponoval jim pak o rok později Ústavní soud, který ve svém usnesení II. ÚS 2714/07 konstatoval, že *„ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamená to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky.“*

Také z recentní rozhodovací praxe NSS a SDEU v daňové oblasti (zejm. ve vztahu k DPH), dikce DŘ i směrnic EU zjevně vyplývá, že pod zneužití práva lze subsumovat i právní jednání, která nemají negativní dopady do soukromoprávní sféry, nýbrž pouze do práv a povinností ve vztahu k státu nebo jinému nositeli veřejné správy.

---

<sup>34</sup> Rozsudek NSS ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120.

<sup>35</sup> GERLOCH, A. a J. TRYZNA. Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí. *Právní rozhledy*, 2007, 15, s. 23-28.

### 3.1 Zneužití daňového práva

V případě zákazu zneužití práva v daňovém právu je výchozím ustanovením čl. 6 ATAD, který je v nezměněné podobě z r. 2016 účinný doposud. Jde o nejobecnější pravidlo proti zneužívání daňového práva (tzv. GAAR – *General Anti-Avoidance Rule*), jehož přijetí nepředvídá žádná z akcí iniciativy OECD BEPS, ale bylo zakotveno na úrovni EU k zaplnění případných mezer neupravených zvláštními pravidly a neměla by jím být dotčena aplikace speciálních ustanovení směrnice určených k zamezování specifických technik optimalizace. Preambule k ATAD, konkrétně její odst. 11, dále zmiňuje, že využitelnost obecného pravidla je u operací, které nejsou skutečné (tj. dochází jimi k zastření reality), a to s požadavkem jednotného uplatňování na vnitrostátní úrovni, mezi členskými státy EU navzájem i ve vztahu k třetím zemím.

Dikce článku 6 odst. 1 ATAD zní: „*Pro účely výpočtu daňové povinnosti **právnických osob** členský stát nebere v úvahu **operaci nebo sled operací**, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem **nejsou skutečné**, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání **daňové výhody**, která **maří předmět nebo účel příslušného daňového práva**. Operace se může skládat z více kroků nebo částí.*“ Z uvedeného znění vyplývá, že jde o velmi obecnou hmotněprávní úpravu, která dopadá výhradně na právnické osoby (zcela logicky vzhledem k účelu celé úpravy, která má především postihnout seskupení obchodních společností). Zároveň se zde vyskytuje pojem „operace“, resp. „sled operací“, který směrnice jako taková nedefinuje, ovšem z kontextu zbytku úpravy lze zřejmě vnímat jako transakci či chování subjektu nebo subjektů nebo jejich řetězení (příkladem může být prostý přesun sídla, dále např. restrukturalizace apod.). Kritérium „neskutečnosti“ operací pak spočívá v tom, že získání daňové výhody mařící předmět či účel daňového práva představovalo dominantní důvod jejich uskutečnění (popř. bylo jedním z nich) a že nebyly uskutečněny z čistě hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu (srov. čl. 6 odst. 2 ATAD). Je však otázkou, jaká daňová výhoda maří účel daňového práva, neboť ten, jak podotýká Lichnovský, nespočívá v maximalizaci příjmů státního rozpočtu, a proto je nutné jej nejprve vymežit a následně posuzovat jeho maření.<sup>36</sup>

Do české daňové úpravy bylo dotčené ustanovení transponováno (stejně jako většina zbylé úpravy ze směrnice) ATAD novelou, přičemž se jako jediné vzhledem ke své obecné povaze promítlo do DŘ jakožto téměř ryze procesního daňového předpisu (snad jen s výjimkou § 148),

---

<sup>36</sup> LICHNOVSKÝ, O., a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.



ačkoliv samotné původní znění čl. 6 směrnice nesměřuje na procesní aspekty přeshraniční optimalizace, ale má hmotněprávní charakter a představuje vlastně *lex generalis* ke zvláštní úpravě, o kterou se novelizoval ZDP. Do doby přijetí zmiňované novely se aplikace zákazu zneužití práva opírala pouze o judikaturní základ, a to rozsudek NSS 1 Afs 107/2004, kde dovozuje, že „zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené“, nebo rozsudek NSS 5 Afs 24/2016, v němž pátý senát charakterizuje zneužití pomocí dvou kumulativních podmínek – jednak daná hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (subjektivní podmínka) a jednak by přiznání takového nároku (práva) bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona (objektivní podmínka)<sup>37</sup>. Po transpozici ATAD byl do § 8 DŘ přidán nový odst. 4, který zní: „**Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.**“ Toto ustanovení používá tradiční pojmosloví českého právního řádu, ovšem v některých ohledech se značně odchyluje od úpravy na úrovni směrnice. V první řadě bylo vtěleno do procesního předpisu, jímž je DŘ, a tak primárně směřuje do procesní roviny zdanění, pročez vzniká otázka, do jaké míry jej lze ve světle preambule ATAD vnímat jako obecné pravidlo proti zneužití práva v hmotněprávním smyslu, a to i s ohledem na skutečnost, že byla zvolena „přísnější“ úprava v tom, že ustanovení vedle právnických osob dopadá i na další daňové subjekty a že se nevztahuje jen ke konkrétní dani, ale k celé daňové soustavě. Další odlišností je pak skutečnost, že jako zdánlivá jsou kvalifikována *právní jednání a jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní*, tj. podmínkou pro uplatnění je významnost ve vztahu ke správě daní, nehovoří se naopak vůbec o jejich skutečnosti či neskutečnosti ve smyslu hospodářské relevance. Rozšíření působnosti nad rámec stanovený ATAD komentuje jednak Rada vlády pro veřejnou správu, která v úpravě vidí možnou nadbytečnou regulatorní zátěž a znevýhodnění zdejších subjektů vůči subjektům v jiných státech<sup>38</sup>, jednak důvodová zpráva k ATAD novele, která na základě analýzy zneužití práva v právních rádech několika členských států EU uzavírá, že se zneužití práva aplikuje na všechny druhy daní v příslušném členském státě a že navrženou dikcí zachovává materiální kontinuitu právní úpravy.

---

<sup>37</sup> LICHNOVSKÝ, O., a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.

<sup>38</sup> Metodická pomůcka pro prevenci nadbytečné regulatorní zátěže při implementaci práva EU ze dne 16. listopadu 2016.

Stejně jako v případě dikce čl. 6 ATAD vyvstává otázka vymezení účelu daňového předpisu, aby mohlo dojít k právnímu jednání v rozporu s ním. Zde se s ohledem na zařazení v procesním předpisu nabízí vymezení cíle správy daně dle § 1 odst. 2 DŘ, který ji definuje jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady*“. Je-li pak účelem DŘ upravit jednotlivé aspekty správy daně, pak by právní jednání (a jiné skutečnosti) mohla být v rozporu s účelem daňového právního předpisu tehdy, pokud by zabraňovala správnému (čili zákonnému) zjištění a stanovení daní nebo zabezpečení jejich úhrady. To by ve výsledku zřejmě předznamenávalo snadnější aplikaci než v případě, kdy by takové ustanovení bylo vtěleno do hmotněprávních daňových předpisů, které účel úpravy neobsahují. Koneckonců má-li správa daně mj. zabezpečit správné zjištění daně, je tím zasaženo právě i do hmotněprávní úpravy, čímž si lze odpovědět na otázku výše ohledně charakteru tohoto ustanovení jako obecného pravidla proti zneužití práva – zjevně jej tak vnímat lze, a to dokonce i ve vztahu k celé hmotněprávní daňové úpravě, nejen k dani z příjmů právnických osob. Dle Kappela by pak smysl a účel normy měl být posuzován na základě objektivně recentního interpretačního cíle prostřednictvím teleologického výkladu.<sup>39</sup>

Rozehnal k podmínkám pro kvalifikaci jednání jako zneužití práva doplňuje, že takové jednání zároveň poškozují ostatní subjekty (což vyplývá především z civilistického chápání zneužití subjektivního práva dle Knappovy definice). Důkazní břemeno pak ve vztahu k celému zneužití leží dle § 92 odst. 5 písm. f) DŘ na správci daně.<sup>40</sup>

## **3.2 Zneužití daňového práva v recentní judikatuře**

Vzhledem k tomu, že tato práce se orientuje na zdanění příjmů, nebude v této podkapitole uváděna judikatura SDEU, neboť ten primárně rozhoduje ve věcech daně z přidané hodnoty jakožto daně harmonizované v celé EU.

### **3.2.1 Uložení a úhrada smluvní pokuty ve skupině (NSS 10 Afs 289/2021)**

V této věci se NSS zabýval situací, kdy stěžovatelce vznikl vůči jiné osobě (spol. A) ze skupiny majetkově a personálně propojených osob dluh z titulu neuhrazené ceny za postoupené pohledávky ve výši přes 50 mil. Kč, který byl navíc utvrzen smluvní pokutou, přičemž spol. A postoupila dluh z titulu smluvní pokuty na další osobu ve skupině (spol. B), jež byla ale zároveň dlužníkem stěžovatelky a započítala svůj dluh vůči stěžovatelce ve výši postoupené pohledávky

---

<sup>39</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

<sup>40</sup> ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. Wolters Kluwer, 2021.

od spol. A. V tu chvíli tak vznikl stěžovatelce nárok na uplatnění uhrazené (započtené) smluvní pokuty jako nákladu snižujícího základ daně ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zi) ZDP. Správce daně daň z příjmů stěžovatelce doměřil (resp. zrušil daňovou ztrátu) a vyměřil penále, neboť pochyboval o účelu sjednání smluvní pokuty a shledal, že výše uvedeným postupem došlo k vytvoření umělých podmínek k jejímu uplatnění v nákladech, tj. nebyl dán žádný objektivní ekonomický důvod a došlo ke zneužití práva.

Nejvyšší správní soud následně posuzoval, zda správce daně správně aplikoval obecné pravidlo o zákazu zneužití práva a zdali by nepostačoval pouze postup dle § 23 odst. 7 ZDP (tj. snížení výše uplatněné smluvní pokuty dle pravidel pro spojené osoby). Velmi rychle se NSS vypořádal s možností aplikace postupu dle § 23 odst. 7 ZDP, pro který vůbec nebyl důvod vzhledem k tomu, že správce daně nerozporoval uplatněnou výši smluvní pokuty, ale vůbec důvod jejího vzniku.

Aby mohl správce daně dospět k závěru o zneužití práva, je třeba naplnit objektivní podmínku (formální naplnění požadavků zákona, ovšem nikoli jeho účel a smysl) a subjektivní podmínku (převažující účel jednání je v získání daňové výhody). NSS potvrdil závěry správce daně i krajského soudu o naplnění objektivní podmínky i s ohledem na svůj dřívější rozsudek ve věci 1 Afs 35/2007, kde uvádí, že u podnikatelského subjektu podléhají zdanění jeho příjmy z podnikání, a tedy jeho daňově relevantní příjmy a výdaje se váží k aktivitám majícím z ekonomického hlediska smysl, a nejde tak o iracionální nebo samoúčelné nakládání s majetkem nesměřující k realizaci či rozvoji ekonomické činnosti. V tomto případě nemělo uplatnění smluvní pokuty žádnou smysluplnou vazbu na ekonomickou činnost stěžovatelky. Dále NSS shledal i naplnění subjektivní podmínky, kdy konstatoval, že se stěžovatelka významně zadlužila, ale neučinila téměř žádné kroky k uhrazení dluhu, vlastní pohledávky nevymáhala, ale „nedaňově odepsala“ (tj. zaúčtovala hodnotu pohledávky do nákladů) a další prostředky nezískala (k čemuž již dospěl správce daně). Uzavřel tedy, že došlo ke zneužití práva, postup správce daně i krajského soudu byl správný a kasační stížnost zamítl.

### **3.2.2 Účelová emise dluhopisů (NSS 4 Afs 376/2021, 5 Afs 45/2022 a 7 Afs 49/2022)**

Ve všech uvedených rozsudcích řešil NSS problematiku emise dluhopisů subjektem, který byl součástí skupiny spojených osob. V prvním a druhém případě tatáž stěžovatelka (akciová spol.) vytvořila komplexní umělou finanční operaci sestávající z několika navazujících jednání uvnitř skupiny, přičemž hlavní roli v celém schématu hrály tři fyzické osoby, které byly členy

statutárního orgánu jak stěžovatelky, tak její mateřské společnosti. Nejprve došlo z rozhodnutí statutárního orgánu mateřské společnosti ke snížení základního kapitálu a omezení přispívání do cash poolingů (čímž byla vytvořena potřeba externího financování v podobě emise dluhopisů), následovalo rozhodnutí poskytnutí bezúročné zápůjčky členům statutárního a dozorčího orgánu stěžovatelky (tytéž osoby rozhodovaly o poskytnutí zápůjčky sobě samým), přičemž tyto osoby ihned za poskytnuté peněžní prostředky nakoupily veškeré dluhopisy emitované stěžovatelkou. Celá sekvence těchto operací pak sledovala jediný cíl v podobě daňového zvýhodnění (jednak ve formě snížení základu daně stěžovatelky o vyplácené úrokové výnosy, jednak v té době i ve formě nulového zdanění vyplácených úrokových výnosů, neboť dluhopisy byly vydány jako tzv. korunové, čímž se obešla tehdejší dikce § 36 odst. 3 ZDP), ačkoliv ekonomickým smyslem emise dluhopisů má být zajištění externího dluhového financování. Jak krajský soud, tak NSS uzavřel, že výše popsáním jednáním došlo k vyvolání umělé finanční operace bez jakéhokoli ekonomického ratic (splnění objektivní podmínky), která měla za cíl jen a pouze vylákat daňovou výhodu, a to tím způsobem, že se peněžní prostředky vynaložené stěžovatelkou přesunuly z faktické dispozice vedoucích představitelů do rukou těch samých osob coby upisovatelů (splnění subjektivní podmínky). Stěžovatelka v žalobě i kasační stížnosti mj. namítala, že správce daně mohl pokračovat v dokazování dle ust. § 24 odst. 1 ZDP, načež však už správce daně namítal, že samotná emise dluhopisů byla prokázána, nebyl však prokázán účel její realizace (viz výše), a proto úrokové náklady spojené s emisí nemohly být považovány za náklady na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 ZDP.

V posledním z uvedených rozsudků došlo k obdobné situaci jako v předchozích dvou, ovšem stěžovatel navíc v případě nezdanění úrokových výnosů z dluhopisů srážkovou daní namítal, že nemůže jít o zneužití práva, neboť stěžovatel není v postavení poplatníka, ale pouze plátce daně, který srážkovou daň příjemcům úroků sráží a odvádí státu (tj. daňovou výhodu nečerpá stěžovatel sám). Tuto námitku však uplatnil pouze při ústním jednání přes krajským soudem, nikoli v žalobě, ani v kasační stížnosti, a proto se s ohledem na dispoziční zásadu, která řízení o kasační stížnosti ovládá, NSS nemohl s námitkou vypořádat. NSS také konstatoval, že důkazní břemeno správce daně ve vztahu ke zneužití práva není absolutní – daňový subjekt je stále povinen projevit procesní aktivitu, chce-li vyvrátit závěry správce daně, v tomto případě závěr o nedostatku ekonomického smyslu emise.

### 3.2.3 Osvobození výplaty akcionářům (KS v Brně, 30 Af 24/2020)

Poměrně nedávno rozhodoval Krajský soud v Brně ve věci, ve které se dle názoru příslušného finančního úřadu, a následně i Odvolacího finančního ředitelství jevílo jednání daňového subjektu jako forma zneužití práva. Akciová společnost totiž snížila svůj základní kapitál a rozdíl v ceně akcií vyplatila akcionářům, přičemž jako zdroj pro tuto výplatu využila dividendy od dceřiné společnosti. Tuto výplatu akciová společnost nedanila srážkovou daní dle § 36 odst. 2 písm. h) ZDP, neboť dle jejího názoru dani nepodléhala, protože zdrojem nebyl její zisk, a dividendy vyplácené dceřinou společností je od daně osvobozena. V relativně masivním odůvodnění ovšem KS došel k závěru, že ačkoliv došlo k naplnění objektivní podmínky, tedy získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem zákona (sled dvou provázaných operací – nejprve výplata dividend dceřinou společností mateřské, tj. osvobozené plnění, následně snížení základního kapitálu umožňující výplatu akcionářům z tohoto titulu, a nikoliv z titulu podílu na zisku), je nutné ji striktně oddělit od složky subjektivní (převažujícím smyslem jednání bylo právě získání daňové výhody), kterou se ani jednomu subjektu finanční správy nepodařilo prokázat (především kvůli závěrům ze svědeckých výpovědí svědčících žalující akciové společnosti), neunesly tak důkazní břemeno plynoucí z § 92 odst. 5 písm. f) DŘ, pročež KS zrušil předmětné dodatečné platební výměry.

### 3.2.4 Shrnutí

Ke všem výše uvedeným rozhodnutím lze uzavřít, že právě uplatňování některých druhů nákladů ve smyslu § 24 odst. 1, odst. 2 ZDP může být účelově zneužíváno daňovými subjekty, a to právě ve chvíli, kdy s dalšími subjekty tvoří skupinu. Vedle účelových úrokových nákladů (zde vztažených k emisi dluhopisů) a smluvní pokuty (a jiných druhů smluvních sankcí) připadá v úvahu ještě např. uplatnění nájemného za nájem prostoru pronajímaného jiným členem skupiny, kde by nebyla předmětem sporu výše nájemného (a využití postupu dle § 23 odst. 7 ZDP), ale samotný smysl uzavření nájemní smlouvy (neboť by prostor nájemce třeba vůbec nevyužíval), jiná peněžitá plnění spojená s účelově založenými závazkovými vztahy uvnitř skupiny nebo série transakcí zahrnující nejprve přijetí úvěrového financování, následná koupě podílu ve společnosti a nakonec fúze sloučením, aby byly úroky z přijatého úvěru považovány za daňově uznatelné (tzv. *debt-pushdown*), ovšem vše je závislé na individuálním posouzení a skutečných důvodech pro uskutečnění (viz např. rozsudek NSS ve věci 8 AfS 105/2021).

### 3.3 Hodnocení současné úpravy

Ke zneužití práva lze závěrem konstatovat, že subsumpce jednání daňových subjektů pod tento institut byla správci daně i správními soudy jednotně aplikována i před zakotvením v zákoně, neboť se vyvinula konstantní judikatura, která formulovala i díky rozhodovací praxi SDEU podmínky pro jeho uplatnění. Ustanovení § 8 odst. 4 DŘ svou dikcí odráží právě mnohem více judikturní pojetí zneužití práva než verzi, která je obsažena v transponovaném čl. 6 ATAD, a to se zřetelem k tomu, že jej lze aplikovat ve vztahu ke všem daním v rámci daňové soustavy a na všechny daňové subjekty, nejen právnické osoby. V hypotéze předmětného ustanovení se sice hovoří o tom, že lze využít jen při správě daní, ovšem součástí správy je i zjištění daňové povinnosti v souladu se zákonem, čímž je podtržena hmotněprávní povaha ustanovení. Daňové subjekty, správci daně i správní soudy se zároveň shodují na restriktivním užití tohoto pravidla při striktním oddělení objektivní a subjektivní složky, jejichž prokázání leží na správci daně (což však nevyklučuje procesní aktivitu daňového subjektu, viz výše). Dle mého názoru dikce ust. § 8 odst. 4 DŘ dobře odráží předchozí vývoj judikatury. Ačkoliv v něm není přímo řečeno, že objektivní podmínka rozporu s účelem a smyslem úpravy se může vztahovat ke konkrétnímu ustanovení zákona (ne k účelu a smyslu celého právního předpisu), je v tomto duchu finanční správou vykládáno (např. smysl a účel nákladů uplatňovaných dle § 24 ZDP, viz judikatura výše).

## 4 Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů

Představíme-li si modelovou situaci skupiny dvou společností, z nichž jedna sídlí v zemi se sazbou korporátní daně 19 % (spol. A) a druhá sídlí v zemi se sazbou 30 % (spol. B), pak je poměrně snadné v rámci skupiny optimalizovat míru zdanění, a to např. formou úroků ze vzájemně poskytnuté zápůjčky, kdy spol. A poskytne zápůjčku ve výši 100 000 000 EUR s vysokou úrokovou sazbou 20 % p.a. spol. B, čímž dojde ke snížení výsledku hospodaření spol. B o úrokové náklady ve výši 20 mil. EUR, úměrnému zvýšení výsledku hospodaření spol. A o úrokové výnosy ve stejné výši, a tak 20 mil. EUR bude namísto 30% sazbou zdaněno pouhými 19 %. Skupina jako celek tak dosáhne „úspory“ 2,2 mil. EUR na dani, ovšem zároveň touto operací stát residence spol. B přišel o významný daňový výnos.

Výše popsaná modelová situace vůbec není neobvyklá, neboť úrokové náklady představují jeden z významných nástrojů přeshraniční optimalizace<sup>41</sup>, kdy dochází ke zneužití přívětivějších podmínek zdanění některých jurisdikcí. V reakci mj. i na tyto mechanismy vydal CFA v rámci BEPS jednu z akcí (Akce 4), kterou následně převzala EU jako jedno ze zvláštních ustanovení do ATAD (a tak i ČR do ZDP). Na úrovni Akce 4 BEPS jsou popsány základní varianty těchto mechanismů:

- vyšší míra zadlužení skupiny (vůči třetím osobám) plyne ze zemí s vyšší mírou zdanění,
- vnitroskupinové půjčky generující vyšší úrokové náklady než úrokové náklady plynoucí z úvěrových nástrojů od třetích stran,
- využívání vnitroskupinového či cizího financování za účelem geneze osvobozených či z předmětu daně vyňatých příjmů.<sup>42</sup>

Navrhované řešení „*best practice approach*“ stručně spočívá v několika dílčích aspektech, jimiž jsou:

- peněžité vyjádřená hranice *de minimis* sloužící k vyloučení nízkorizikových subjektů z pravidel fixního a skupinového procentuálně vyjádřeného poměru,
- pravidlo fixního poměru (*fixed ratio rule*), tj. možnost subjektu odečíst od základu daně čisté nákladové úroky (= nákladové úroky snížené o výnosové úroky) pouze do určité procentuálně vyjádřené výše ve vztahu k EBITDA (doporučený poměr je 10–30 %),

<sup>41</sup> Srov. odst. 6 preambule ATAD.

<sup>42</sup> OECD BEPS. Action 4 Limitation on Interest Deductions. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-06-16]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/>.

- pravidlo skupinového poměru (*group ratio rule*), tj. možnost subjektu uvnitř skupiny odečíst od základu daně čisté nákladové úroky pouze do určité procentuálně vyjádřené výše, přičemž poměr je dán jako suma čistých nákladových úroků skupiny ke skupinovému EBITDA<sup>43</sup> (10 %, ovšem státy měly možnost pravidlo vůbec neaplikovat nebo procentuální poměr pozměnit),
- možnost tzv. „*carry forward*“ a „*carry back*“, tedy oprávnění subjektu uplatnit daňově neuznané nadlimitní výpůjční náklady, popř. dokonce i nevyčerpanou kapacitu daňově uznatelných výpůjčních nákladů buď v následujících, nebo předchozích zdaňovacích obdobích,
- podpůrná cílená pravidla na specifické druhy rizik a
- zvláštní pravidla pro bankovní a pojišťovací sektor (viz podkapitolu 3.2.1).<sup>44</sup>

Zmíněné řešení primárně směřuje na subjekty tvořící nadnárodní struktury společností, popř. i struktury uvnitř jediného státu, může se však dotýkat i (zdánlivě) samostatně stojící entity (mimo konsolidační celek), která je součástí komplexní struktury zahrnující zvláštní právní formy vlastnictví či podnikání (trusty nebo partnerství, v českém prostředí pak např. svěřenské fondy jako jakási obdoba trustu).<sup>45</sup>

Evropská unie následně převzala do čl. 4 ATAD základní pilíře Akce 4 BEPS, některé z výše uvedených aspektů byly ale v návrhu (i v platném a účinné znění směrnice) vynechány (viz dále). Česká republika transponovala směrnici ATAD novelou, přičemž ustanovení čl. 4 o omezení výpůjčních nákladů se promítlo do nového § 23e ZDP. V následujícím textu bude paralelně komentována úprava jak na úrovni ZDP, tak na úrovni ATAD, a to vč. doplnění o výklad GFR, následně pak bude úprava zhodnocena se zřetelem na její efektivnost a naplnění jejího účelu a smyslu.

Do čl. 4 odst. 1 ATAD je promítnuto především pravidlo fixního poměru (částečně však i skupinového poměru) z Akce 4 BEPS, přičemž EU zvolila hranici pro uznatelnost

---

<sup>43</sup> Oba údaje by byly zjišťovány z konsolidované účetní závěrky.

<sup>44</sup> OECD BEPS. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-08-30]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update\\_9789264268333-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en).

<sup>45</sup> Tamtéž.



nadměrných výpůjčních nákladů ve výši 30 % EBITDA<sup>46</sup>, tj. bez možné variability na úrovni transpozice členskými státy. Výpůjčními náklady se dle čl. 2 odst. 1 ATAD rozumí „úrokové náklady na všechny formy dluhu, jiné náklady, jež jsou z ekonomického hlediska rovnocenné úrokům a nákladům vzniklým v souvislosti se získáním finančních prostředků, jak jsou definované vnitrostátním právem [...]“, do nichž pak dikce téhož ustanovení demonstrativně zahrnuje různé formy nákladů s naprosto jednoznačným cílem komplexně postihnout veškeré období úroků tak, aby nedocházelo jen k jednoduchým změnám ve vnitroskupinově poskytovaných finančních nástrojích s cílem vyhnout se této úpravě. Nadměrné výpůjční náklady jsou potom definovány hned v následujícím odstavci čl. 2 ATAD a dle vzoru v BEPS (*net interest*) se jimi rozumí částka daňově uznatelných výpůjčních nákladů převyšujících zdanitelné úrokové výnosy (a jiné obdobné zdanitelné výnosy, tj. jakési „výpůjční výnosy“ jako protipól výpůjčních nákladů). Subjektem, na něhož se ustanovení (a celá směrnice) vztahuje, je poplatník daně z příjmů právnických osob (srov. čl. 1 ATAD), čl. 4 odst. 1 v druhém pododstavci ale také doplňuje, že subjektem tohoto ustanovení může být i subjekt mající možnost či povinnost uplatnit předpisy jménem skupiny, je-li tak stanoveno ve vnitrostátním právu (v ČR nikoli), popř. subjekt v rámci skupiny, která však není konsolidačním celkem pro účely daně z příjmů (rovněž v ČR tento přístup není aplikován). V čl. 4 odst. 3 ATAD je pak umožněna odchylka od obecného pravidla, a to v tom smyslu, že může členský stát oprávnit subjekt odečíst nadměrné výpůjční náklady do absolutně vyjádřeného limitu (3 000 000 EUR) jako tzv. *safe harbour*, popř. neomezeně, není-li součástí skupiny.

Ustanovení § 23e ZDP ve zmíněných ohledech směrnicí takřka kopíruje, lze ale nalézt i některé odchylky. Nejprve je důležité zmínit, že dotčené ustanovení (stejně jako i ta následující, tj. ust. § 23f–23h) se vztahuje pouze na poplatníky daně z příjmů právnických osob, a to i přes to, že je systematicky zařazeno do společných ustanovení ZDP (na rozdíl od úpravy zneužití práva, které bylo začleněno do DŘ a odchýlně od ATAD dopadá i na poplatníky daně z příjmů fyzických osob). Vychází tak z účelu a smyslu směrnice, což konstatuje i GFŘ v jím vydané informaci k aplikaci ZDP ve vztahu k problematice ATAD<sup>47</sup>. To je také jeden z mála

---

<sup>46</sup> Zisk před úroky, zdaněním a odpisy (*Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization*). V kontextu ATAD počítán jako výsledek hospodaření podléhající zdanění zvýšený o daňově upravené nadměrné výpůjční náklady, odpisy a amortizaci, přičemž od daně osvobozené výnosy do výpočtu nevstupují (srov. čl. 4 odst. 2 ATAD).

<sup>47</sup> Informace GFŘ k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-09-05]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf).

dostupných výkladových materiálů ve vztahu k vybraným aspektům předmětných ustanovení ZDP vzhledem k prozatímnímu nedostatku judikatury (ať na tuzemské, nebo unijní úrovni).

Do § 23e odst. 1 ZDP byla jako limit daňově uznatelných nadměrných výpůjčních výdajů (definovaných v kontextu českého ZDP stejně jako ve směrnici, srov. odst. 2 téhož ustanovení) vedle relativně vyjádřeného fixního poměru 30 % EBITDA (viz výše) zakotvena variantně (absolutně) částka 80 000 000 Kč (jakožto hranice *de minimis* v souladu s čl. 4 odst. 3 ATAD), přičemž poplatník zvyšuje výsledek hospodaření (nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji) při jeho transformaci na daňový základ o **kladný** rozdíl mezi nadměrnými výpůjčními výdaji a vyšší ze dvou variant limitu. Z uvedeného plyne jednak, že absolutní limit 80 mil. Kč slouží k vyloučení nízkorizikových subjektů (jak zamýšlí Akce 4 BEPS) a jednak, že při záporném rozdílu mezi nadměrnými výpůjčními výdaji a limitem vůbec k aplikaci ustanovení nedojde, a to i v situaci, kdy budou samotné výpůjční výdaje velmi vysoké, ale budou kompenzovány rovněž vysokými „výpůjčními příjmy“ (jako by tomu bylo např. u bank, viz dále). Výpůjční výdaje definuje odst. 3 dotčeného ustanovení taxativním výčtem výdajů, které lze pod tento pojem zařadit. Především jde o tzv. finanční výdaje (srov. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP), tedy hlavně úroky z úvěrových finančních nástrojů a související náklady, dále výdaje svou podstatou představující plnění za poskytnutí úvěrového finančního nástroje (bez ohledu na typ závazku, ze kterého plynou, tj. uplatnění zásady, že právní jednání se posoudí dle skutečného obsahu, nikoli formy), pomyslné úroky v rámci derivátů (např. jejich výsledkové přecenění), související kurzové rozdíly, úroky, které jsou součástí úplaty v rámci závazku o přenechání majetku k úplatnému užití s právem na jeho následné úplatné nabytí (typicky finanční leasing, ne nutně splňující podmínky § 21d ZDP)<sup>48</sup>, úroky, které jsou součástí ocenění majetku dle účetních předpisů (tzv. kapitalizované úroky, které nevstupují do výsledku hospodaření, ale zvyšují pořizovací cenu majetku)<sup>49</sup> a výdaje obdobné (jakožto sběrná kategorie).<sup>50</sup> Výpůjční příjmy definuje ZDP podobně minimalisticky jako ATAD, a to jako příjmy ve formě úroků z úvěrových finančních nástrojů a obdobné příjmy z titulů uvedených v definici výpůjčních výdajů (jde tedy o výnosy protistran příslušných závazků)

---

<sup>48</sup> Za výpůjční výdaj bude považován úrok dle smlouvy, na jejímž základě závazek vznikl, přičemž v takové smlouvě musí být obsažena možnost či povinnost odkupu (bez ohledu na to, jestli k tomu skutečně dojde), jinak úrok nebude považován za výpůjční výdaj (srov. informaci GFŘ).

<sup>49</sup> Za výpůjční výdaj se úrok považuje v období, v němž je uplatněn související výdaj ve formě odpisu, zůstatkové ceny atp., přičemž je nutné určit proporci, jakou úrok tvoří v daném odpisu, a to poměrem kapitalizovaného úroku k ocenění majetku (pořizovací ceně apod.) (srov. informaci GFŘ).

<sup>50</sup> PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.

Tak jako směrnice, i ZDP upravuje stanovení daňového EBITDA (zisku před úroky, zdaněním a odpisy) pro účely výpočtu limitu uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů, přičemž se jím rozumí úhrn:

- výsledku hospodaření (rozdílu mezi příjmy a výdaji) upraveného dle ZDP s výjimkou úpravy omezující uznatelnost nadměrných výpůjčních výdajů, tj. základu daně ve smyslu § 23 (typicky vycházejícího z výsledku hospodaření zjištěného z účetnictví bez vlivu IFRS, jak stanoví § 23 odst. 2 písm. a), upraveného v souladu s ust. § 23–25, vyjma úprav v důsledku omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů),
- základů daně vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně (srov. § 36 ZDP),
- samostatného základu daně dle § 21 odst. 4 ZDP,
- odpisů hmotného majetku dle § 26 a násl. s výjimkou těch, které jsou výpůjčním výdajem (tj. pro účely tohoto výpočtu nedojde k odečtení „daňových odpisů“, ale dojde k neuznání/přičtení účetních odpisů v souladu s § 25 odst. 1 písm. zg) ZDP, neboť jde o daňové EBITDA, a nikoli účetní),
- kladného oceňovacího rozdílu nebo „daňového“ goodwillu (= kladný rozdíl mezi souhrnem hodnot jednotlivě přeceněných složek aktiv rozvahy nabývaného obch. závodu a jeho převzatými dluhy uplatněnými jako výdaj ve smyslu § 24 ZDP) při koupi obchodního závodu a
- samotných nadměrných výpůjčních výdajů (souhrn výdajů dle taxativního výčtu výše).

Zvláště pak česká úprava věnuje pozornost poplatníkům, kteří jsou společníky ve v.o.s. nebo komplementáři k.s., a to s ohledem na skutečnost, že zdanění těchto druhů obchodních společností probíhá na úrovni jejích členů (vyjma komanditistů k.s.), a proto je při výpočtu EBITDA část základu daně odpovídající podílu v takové obchodní společnosti vyňata ze základu daně jejího člena (srov. § 23e odst. 7 a 8 ZDP).

Na úrovni směrnice (čl. 4 odst. 4) je členským státům dána pravomoc si zvolit i takovou úpravu, kdy člen konsolidačního celku může buď odečíst nadměrné výpůjční náklady v plné výši, pokud prokáže, že jeho koeficient samofinancování (vlastnické riziko, tj. poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům v rozvaze) je stejně velký (popř. o 2 p. b. nižší) nebo vyšší než takový poměr na úrovni skupiny (jsou-li k ocenění užity stejné metody jako v konsolidované účetní závěrce), nebo odečíst nadměrné výpůjční náklady do vyššího limitu, kterým je hodnota nadměrných výpůjčních nákladů skupiny vůči třetím stranám vydělená hodnotou EBITDA skupiny a následně vynásobená hodnotou EBITDA dotčeného člena skupiny. Česká republika

však této možnosti nevyužila (pravděpodobně s ohledem na skutečnost, že zdanění příjmů je v ČR striktně na individuální bázi), a nedošlo tedy k transpozici tohoto ustanovení do ZDP.

V čl. 4 odst. 6 ATAD bylo dále členským státům umožněno vnitrostátním právem upravit *carry forward* a *carry back*, přičemž český zákonodárce této možnosti využil a v § 23e odst. 6 ZDP oprávnil poplatníky snížit výsledek hospodaření či rozdíl mezi příjmy a výdaji v následujících zdaňovacích obdobích nebo obdobích, za něž se podává daňové přiznání, o výši kladného rozdílu mezi nadměrnými výpůjčními výdaji a limitem jejich uznatelnosti, o něž byl za dané (tj. předešlé) období výsledek hospodaření zvýšen, pokud však v následujícím období znovu nevyčerpá uznatelný limit. Toto je obzvláště výhodné u poplatníků, jimž se jednorázově zvýšily úrokové či jiné výpůjční náklady, nebo naopak snížil EBITDA (např. kvůli snížení provozního výsledku hospodaření v důsledku recese, živelní pohromy aj.). Důležitá je závěrečná věta dotčeného ustanovení, která zakazuje přechod této možnosti na právního nástupce, a tak např. v případě uskutečnění přeměny obchodní korporace ve formě fúze sloučením si nebude moct nástupnická společnost uplatnit tento „odpočet“ nadměrných výpůjčních výdajů od zaniknuvší společnosti.<sup>51</sup>

Pro doplnění je vhodné uvést, že výše uplatnitelných úroků z úvěrů, zápůjček a obdobných dluhových finančních nástrojů jakožto nákladů snižujících základ daně je také kromě pravidla o omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů regulována v případě kapitálově a jinak spojených osob jednak úpravou převodních cen (srov. § 23 odst. 7 ZDP), jednak tzv. pravidlem nízké kapitalizace v ust. § 25 odst. 1 písm. w) ZDP, které zároveň definuje pojem finančních výdajů. Nevýhodou aplikace úpravy převodních cen je, že pravidlo o jejich sjednané výši dopadá pouze na „cenu“ (zde úrokovou sazbu) sjednanou za poskytnutí úvěrového finančního nástroje, nikoli na výši jistiny (tj. poskytnutého úvěru či zápůjčky, jmenovité hodnoty emitovaných dluhopisů atp.), čímž ji lze relativně snadno obejít a náklady snížit prostřednictvím vyšší poskytnuté peněžité částky, a nikoli vlastního úroku z ní plynoucího, a proto by správce daně neměl pouze se zřetelem na toto ustanovení možnost rozporovat důvodnost (a s tím související výši) předmětný finanční nástroj. Oproti tomu pravidlo nízké kapitalizace limituje uplatnitelnou výši finančních nákladů i ve vztahu k výši přijatých

---

<sup>51</sup> Informace GFR k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-09-06]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf).

úvěrových finančních nástrojů v průběhu daného zdaňovacího období, a to relativně ve vztahu k výši vlastního kapitálu daňového subjektu, přičemž neuznatelné jsou finanční náklady z částky (tj. z celkové výše přijatých úvěrových nástrojů) přesahující čtyřnásobek hodnoty vlastního kapitálu (popř. šestinásobek, jedná-li se o banku nebo pojišťovnu, viz dále). Jak již bylo uvedeno, obě pravidla však doléhají pouze na subjekty, resp. skupiny subjektů, které lze podřadit pod spojené osoby (tj. osoby kapitálově nebo jinak spojené osoby, srov. § 23 odst. 7 písm. a) a b) ZDP), proto bylo přijetí výše popsané úpravy v § 23e ZDP nezbytné, aby se předešlo využívání nadměrného (přeshraničního) zadlužování u subjektů nespádajících pod působnost těchto norem. Nízká kapitalizace však může být obejita současným navýšením dluhu a vlastního kapitálu.

V neposlední řadě upravuje možnost, resp. nemožnost uplatnění úroků z úvěrového finančního nástroje jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů také ust. § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP, které vylučuje z daňově uznatelných nákladů všechny náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti (ve smyslu § 19 odst. 3 písm. c) ZDP), přičemž do těchto nákladů řadí i úroky z úvěru přijatého šest měsíců před nabytím tohoto podílu, neprokáže-li subjekt jiný účel čerpání úvěrového finančního nástroje (slovy zákona se tyto úroky „považují za“ výdaj související s držbou podílu, což by dle tradičního názvosloví právní nauky znamenalo právní fikci, jedná se však zjevně o vyvratitelnou právní domněnku, neboť má subjekt možnost prokázat opak).

## **4.1 Výjimky z působnosti režimu omezení uznatelnosti**

Jak je již zmíněno výše, cílem zavedení omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů bylo a je zamezit nadnárodním strukturám společností excesivně zadlužovat ty členy struktury, kteří ve své rezidenční zemi zdaňují své hospodářské výsledky vyšší daňovou sazbou (či jinak nevýhodně v relaci k ostatním členům), a dopouštět se tím tak nežádoucího snížení celkového zdanění příslušné struktury. To se týká především „tradičních“ podnikatelských subjektů, tj. subjektů podnikajících v oblasti výroby, obchodu, služeb atd., nikoli ale subjektů podnikajících ve finančním a pojišťovacím sektoru („finanční podniky“ ve smyslu čl. 2 odst. 5 ATAD), tedy bank, pojišťoven, zajišťoven, investičních fondů a dalších (srov. též ust. § 23f ZDP). Vynětí těchto subjektů z působnosti režimu omezení uznatelnosti je zdůvodněno v odst. 9 preambule ATAD, kde se uvádí, že tyto subjekty „*vykazují zvláštní rysy, které vyžadují individuálnější přístup*“ a vzhledem k nedostatečné shodě na takovém speciálním přístupu na mezinárodní a unijní úrovni se na ně pravidla nemusejí vztahovat, proto čl. 4 odst. 7 ATAD umožnil

členským státům finanční podniky z působnosti vyjmout. Nutnost aplikace jiného režimu pro tyto typy podnikatelů spočívá především v tom, že úrokové náklady (a na druhé straně i výnosy) plynoucí z finančních nástrojů (jak aktivních, tak pasivních) tvoří jednu z primárních položek v jejich výkazech zisku a ztráty, jde o čistě provozní položky (na rozdíl od jiných podnikatelských subjektů). Banky povinně úročí vklady klientů (zůstatky na běžných účtech, spořicí účtech a jiných bankovních produktech), které ve své podstatě představují dluh banky vůči těmto klientům, a proto k nim přidružené úrokové náklady naplní definici výpůjčních nákladů z čl. 2 odst. 1 ATAD. Tyto vklady představují značnou část cizích zdrojů v rámci pasiv rozvahy bank, a proto má také jejich úročení masivní vliv na výsledky hospodaření bankovních institucí. Oproti nim však jako významná aktivní položka vystupují poskytované úvěry (a další finanční nástroje), z nichž plynou úroky, které naopak naplní pojem „*zdanitelné úrokové výnosy (...)*“ („výpůjční výnosy“). Tyto tzv. výpůjční výnosy mnohonásobně převyšují výpůjční náklady bank (poskytování úvěrů je vedle přijímání vkladů z definice zákona o bankách smyslem jejich existence, a proto i zásadní součástí jejich výsledku hospodaření). Pravidlo o omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů tak na banky vlastně nemůže ani dopadnout, neboť při běžném hospodaření banky nebudou výpůjční náklady nikdy vyšší než výpůjční výnosy (a to i tehdy, kdyby banka v rámci skutečně přeshraničně optimalizovala a přijímala úvěry nebo vklady od zahraničních členů skupiny). Analogickou situaci lze pozorovat u pojišťoven, které ze zákona povinně umísťují finanční prostředky ve výši, v níž vytvořily pojistně-technickou rezervu, přičemž z těchto tzv. finančních umístění získávají také vysoké úrokové (či jiné výpůjční) výnosy, které jednoznačně (s ohledem na podnikatelský záměr) převyšují výpůjční náklady, a tak nadměrné výpůjční náklady vůbec nevzniknou.

Zůstává tedy otázkou, jakým způsobem omezit uplatňování výpůjčních nákladů souvisejících s přeshraniční optimalizací u bank, pojišťoven a dalších finančních institucí. Jisté je, že pro efektivní aplikaci pravidel ATAD by nebylo vhodné finanční podniky vyjmout z působnosti zcela, neboť jsou často součástí nadnárodních finančních konglomerátů a nežádoucí přeshraniční daňová optimalizace u nich může probíhat stejně tak, jako u jiných druhů podnikání, ne-li dokonce ve větší míře vzhledem k obvykle vykazovaným hospodářským výsledkům těchto subjektů (a tomu odpovídajícím daňovým povinnostem). Zároveň je také nutné vzít v potaz široké spektrum regulatorních požadavků na finanční podniky, např. pravidla kapitálové přiměřenosti (srov. Basilejské dohody či Solventnost II), za účelem ochrany jejich klientely.

S ohledem na výše uvedené by tak zřejmě ideálním způsobem regulace byla určitá kombinace podmínek a limitů (souvisejících s již nastavenými pravidly), na jejichž základě by došlo k plné, částečné nebo nulové uznatelnosti výpůjčních nákladů. Česká republika má pro spojené osoby již zmíněná pravidla nízké kapitalizace a výši převodních cen, přičemž pro banky a pojišťovny jakožto subjekty vyňaté z působnosti § 23e ZDP se vztahuje v rámci nízké kapitalizace pravidlo o neuznatelnosti finančních nákladů od spojených osob převyšujících šestinásobek jejich vlastního kapitálu (jehož minimální výše je dána právě i kapitálovou přiměřeností). Obdobná pravidla lze pozorovat i v dalších státech, např.:

- v Austrálii (obdobně i na Novém Zélandu) je pro banky (resp. instituce oprávněné přijímat vklady) užíváno specifické pravidlo nízké kapitalizace, které říká, že pokud takový subjekt nenaplní alespoň jeden ze tří testů (především požadavky na výši vlastního kapitálu vztahujícího se k tuzemským činnostem), je mu znemožněno odečíst úrokové náklady ve výši rozdílu mezi průměrnou výší vlastního kapitálu a výší tzv. *safe harbour* kapitálu (= 6 % rizikově vážených aktiv).
- Belgie pak považuje u všech subjektů korporátní daně za daňově neuznatelné úrokové náklady z tzv. *tainted loans* („poskvrněné půjčky“), které představují vnitroskupinové půjčky, půjčky od subjektů, které nepodléhají korporátní dani, nebo od subjektů, které podléhají výrazně výhodnějšímu daňovému režimu, pokud tyto půjčky přesáhnou poměr výše půjčky k celkovému dluhu 5:1 (neuznatelné jsou pak úroky z výše půjčky převyšující tento poměr).<sup>52</sup>

Současná podoba pravidla nízké kapitalizace v ČR tedy ve srovnání s jinými státy sice omezuje nadměrné zadlužení finančních podniků v rámci skupin, ovšem dopadá i vzhledem k dikci dotčeného ustanovení i na skupiny společností, které působí pouze v tuzemsku. V případě, že by tedy zůstaly tyto subjekty nadále vyňaty z působnosti § 23e ZDP, mohlo by se pravidlo nízké kapitalizace upravit s ohledem na přeshraniční optimalizaci nadnárodních a mezinárodních struktur, a to např. způsobem obdobným tomu australskému. Došlo by tedy pro účely zdanění k jakémusi pomyslnému oddělení části vlastního kapitálu určené k financování tuzemských operací, která by byla následně testována na určitou výši, a nebyl-li by test naplněn, byla by daňová uznatelnost úrokových a jiných výpůjčních nákladů omezena.

---

<sup>52</sup> OECD BEPS. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-08-30]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update\\_9789264268333-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en).

## 4.2 Hodnocení stávající úpravy

Omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů (výdajů) je sice formulováno na úrovni BEPS, ATAD a ZDP, hodnocena bude však s ohledem na cíl práce pouze česká úprava, a to i s přihlédnutím ke skutečnosti, že v případě navržení podstatných normativních změn by bylo zřejmě nutné změnit i úpravu na úrovni EU, aby s ní tuzemská nebyla v rozporu. Toto platí zároveň i pro ostatní ustanovení ZDP proti nežádoucí optimalizaci, jež budou v této práci rozebírána.

Hodnotit lze zároveň v několika rovinách. První rovinou je dopad na poplatníky daně z příjmů právnických osob. Ministerstvo financí ve svém pracovním materiálu k diskusi ohledně BEPS z r. 2016 uvádí hned několik výhod a nevýhod. Jako první lze zmínit zamezení úniků z některých struktur, což je samo o sobě cílem celé úpravy, který byl již několikrát výše komentován. Dále je pak významným pozitivem skutečnost, že ust. § 23e ZDP lze považovat za lepší než pravidlo nízké kapitalizace v § 25 odst. 1 písm. w) ZDP z hlediska toho, že jej nelze obejít paralelním navýšením zadlužení a vlastního kapitálu (čímž se de facto paralyzuje nízká kapitalizace, která je na poměru mezi finančními výdaji a vlastním kapitálem závislá). Na druhou stranu je ale omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů pro subjekty příznivější v tom ohledu, že bere v potaz nejen výpůjční výdaje, ale proti tomu výpůjční příjmy, díky čemuž na subjekt nemusí ani dopadnout (stejně tak díky hranici *de minimis*). S tím ovšem souvisí vůbec otázka toho, na jaký okruh subjektů úprava fixního poměru (odst. 1 písm. a) dotčeného ust.) dopadne, neboť limit výše nadměrných výpůjčních výdajů je na české poměry velmi vysoký, což uvádí i Kappel<sup>53</sup>, a proto by se při nedostatečné věcné a osobní působnosti tohoto ustanovení mohla procentuální sazba v rámci fixního poměru případně snížit tak, aby se dosah rozšířil na více subjektů, které potenciálně přeshraničně optimalizují. Do třetice lze ve srovnání s nízkou kapitalizací ještě velmi pozitivně vnímat možnost přenést neuznané nadměrné výpůjční náklady neomezeně do dalších zdaňovacích období.

Negativně ministerstvo vnímá dopad na subjekty nacházející se v situaci s nízkým EBITDA a vysokým zadlužením, která může vzniknout např. v důsledku restrukturalizace, neboť v případě aplikace pravidla o fixním poměru by byla uznatelná velmi nízká výše jistě značných nadměrných výpůjčních výdajů. Obdobnou obavu lze vyjádřit i u neúspěšných podnikatelů, to se ale dotkne marginální části poplatníků. Co však svědčí značně v neprospěch pravidla

---

<sup>53</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.



o omezení uznatelnosti je taková skutečnost, kdy dojde k navýšení nominální úrokové sazby (např. z důvodu uplynutí doby její fixace), čímž se zhorší postavení subjektu bez jeho zavinění, a to v tom smyslu, že on sám se dále nadměrně nezadlužuje, pouze došlo ke změně předem stanovených podmínek ve smlouvě, která má mnohdy formulářový charakter a úvěrováný subjekt nemá možnost výši úrokové sazby ani dobu její fixace ovlivnit. Zákon by na to jistě pamatovat mohl tím způsobem, že by zakotvil právo (povinnost) výpůjční výdaj pro účely zdanění přepočítat původní úrokovou sazbou, ovšem nelze vyloučit, že by tento vstřícný krok zákonodárce někteří poplatníci zneužili k získání nedovolené výhody, na což pak ale pamatuje v předchozí kapitole analyzované pravidlo o zneužití práva.

Kappel mj. také uvádí, že ustanovení obsahuje relativně vágní definice<sup>54</sup>, dle mého názoru ale zákonodárce dobře postihl jednotlivé druhy výpůjčních výdajů a pro úplnost zavádí i jejich sběrnou kategorii, přičemž je na následném (judikатурním) výkladu, co vše je do ní možné zařadit. Stejně tak je velmi konkrétně popsán způsob výpočtu „daňového EBITDA“, který užívá zažitou terminologii ZDP, i způsob, jak v budoucnu uplatnit neuznané nadměrné výpůjční výdaje.

Druhou rovinou je soulad s cíli ATAD a kvalita transpozice do vnitrostátního práva. Jde-li o soulad s cíli regulace, pak mám za to, že byla úprava na vnitrostátní úrovni je souladná s tím, co preambule ATAD zmiňuje jako důvody pro omezování uznatelnosti výpůjčních nákladů, a odpovídá v tomto ohledu tedy i představě OECD. Český zákonodárce transponoval ustanovení tak, že dílčí pravidla, která byla dána bez možnosti uvážení členského státu převzal takřka doslovně, pouze s menšími úpravami terminologie, aby korespondovala s aktuální terminologií ZDP, zatímco ustanovení, jejichž implementace byla v diskreci členských států, transponoval tím způsobem, že nevyužil variantního uplatnění skupinového poměru (tj. čl. 4 odst. 1 druhý a třetí pododstavec ATAD, a to zřejmě především s ohledem na stávající přístup ke zdanění příjmů v ČR na individuální bázi), využil hranice *de minimis* dle odst. 3 písm. a) (opět pouze individuálně), nikoli však plnou uznatelnost nadměrných výpůjčních nákladů pro subjekty stojící mimo skupiny (tj. odst. 3 písm. b) téhož ust.) a v neposlední řadě z možných variant uznatelnosti neuznaných nadměrných výpůjčních nákladů (odst. 6) zvolil tu „nejpřísnější“, tj. pouze potenciální uznatelnost nákladů v následujících obdobích, nikoli možnost *carry back* či možnost převodu nevyužité úrokové kapacity.

---

<sup>54</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

Z hlediska systematiky ZDP je pak umístění ustanovení (nejen § 23e ZDP, ale také zbylých pravidel transponujících ATAD) na první pohled poněkud zarážející, neboť jsou převážně (vyjma § 38fa ZDP) součástí společných ustanovení, tedy ustanovení aplikovatelných na poplatníky obou daní z příjmů, ačkoliv mají dopadat pouze na poplatníky daně z příjmů právnických osob. Nejde samozřejmě o úplnou výjimku, neboť tato část ZDP již obsahuje úpravu dotýkající se pouze některého ze dvou druhů poplatníků, ovšem dikce takových ustanovení to vždy výslovně uvádí (srov. např. § 35c ZDP). Na druhou stranu lze ale také konstatovat, že je lepší umístění vzhledem k současné podobě ZDP obtížné nalézt, což potvrdil i prof. Boháč při debatě na Právnické fakultě UK o tehdejší novele ZDP, která zaváděla daň z neočekávaných zisků, když řekl (paraf.), že ať do ZDP přidáte kamkoli jakékoli další ustanovení, vždycky bude umístěné špatně. To ovšem vypovídá o kvalitě nynější podoby tohoto zákona jako celku než o vtěsnání dotčených ustanovení tam, kde se nyní nacházejí.

Třetí rovinou je pak dočasná neexistence pravidel pro subjekty výslovně vyňaté z působnosti (§ 23f). Jak bylo výše uvedeno, dopadá na ně v tuto chvíli pravidlo nízké kapitalizace a pravidla převodních cen, ovšem je zřejmé, že obě pravidla lze poměrně jednoduchou cestou obejít, proto by se mohlo např. pravidlo nízké kapitalizace upravit po vzoru australského modelu tak, aby se možnosti přeshraniční daňové optimalizace redukovaly i těmto subjektům majícím velký potenciál ovlivnit daňové výnosy členských států.

## 5 Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví (tzv. zdanění při odchodu)

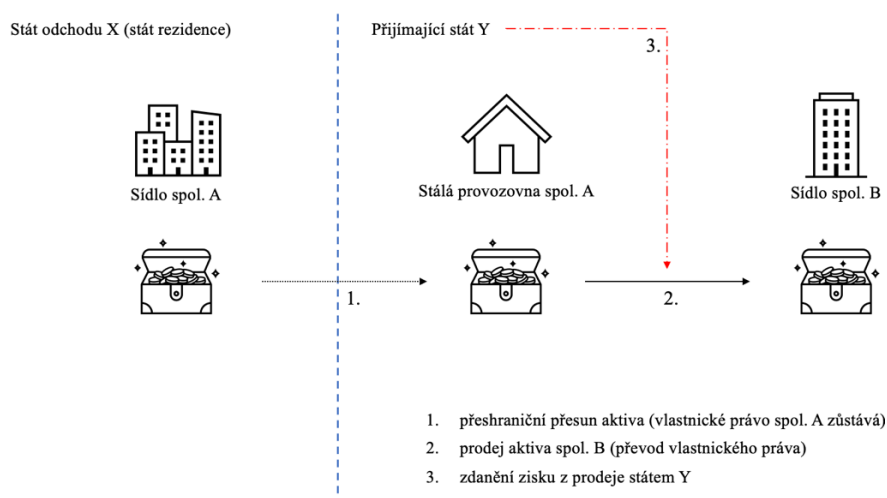
Velmi zajímavým a užitečným nástrojem regulace přeshraniční optimalizace je tzv. zdanění při odchodu (*exit taxation*), které cílí především na přemístění majetku (resp. aktiv) poplatníka ze státu jeho rezidence do zahraničí (bez souvisejícího převodu či přechodu vlastnického práva k takovému majetku), nebo na změnu rezidence poplatníka, v obou případech do zemí s relativně nižším daňovým zatížením oproti zemi původní.<sup>55</sup> Tato problematika není formálně upravena na úrovni BEPS, žádná z přijatých akcí tohoto projektu ji nijak neadresuje, a proto východiskem pro analýzu české úpravy bude jen ATAD, konkrétně odst. 10 preambule, výkladová ustanovení v čl. 2 a čl. 5 obsahující samotné pravidlo.

V úvodu odst. 10 preambule ATAD se uvádí: „*Zdanění při odchodu zajišťuje, že pokud daňový poplatník přesune aktiva nebo své daňové rezidenství mimo daňovou pravomoc určitého státu, tento stát zdaní ekonomickou hodnotu jakýchkoli kapitálových zisků vytvořených na jeho území, i když tento zisk nebyl v době odchodu dosud realizován.*“ Ačkoli z citované pasáže není evidentní, jakou formou bude ekonomická hodnota kapitálových zisků zdaněna, je zřejmá snaha postihnout ty případy přesunů majetku či rezidenství, při nichž potenciálně vzniká subjektu zisk a stát odchodu nemá nadále možnost jej nijak podrobit vlastním daňověprávními normám. To také úzce souvisí s problematikou dvojího zdanění, především pak s metodami, jakými se dvojímu zdanění zamezuje, neboť nejen, že výnosy plynoucí z přesouvaného majetku nemusejí podlehnout českému zdanění vůbec, ale mohou být také z českého zdanění vyňaty, neboť tak říká mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění (nebo příslušné ust. zákona, u nás § 38f ZDP), viz následující schémata ilustrující dopad ustanovení.

---

<sup>55</sup> Ministerstvo financí ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní (k diskuzi), verze k 22. dubnu 2016. In: *mfc.cz* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.mfc.cz/cs/zahranici-a-eu/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>.

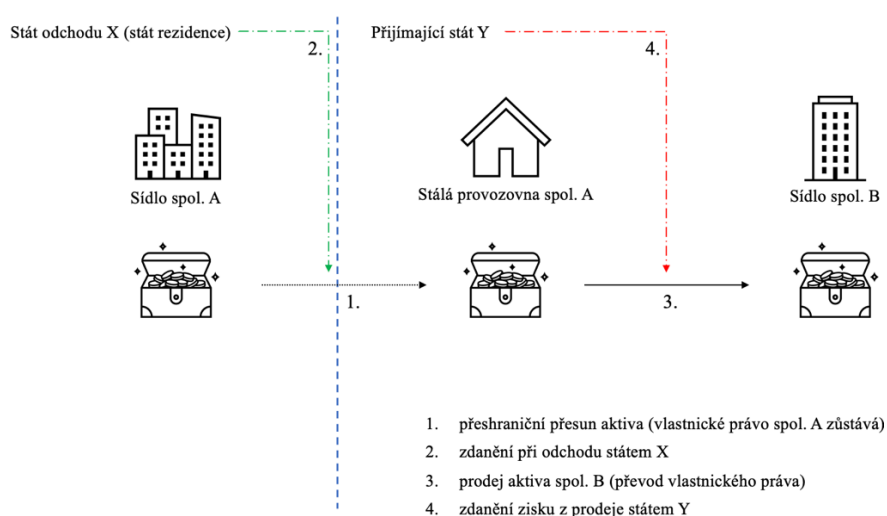
Schéma 1: zdanění při odchodu (situace před)



Zdroj: vlastní zpracování

Ze znázorněné situace tedy plyne, že stát X nezíská žádný daňový výnos z aktiva, které spol. A přesunula do státu Y a následně zde prodala spol. B, ačkoliv spol. A pravděpodobně aktivum nějakou dobu daňově odepisovala (příp. úplně odepsala), a snižovala si tak základ daně. Oproti tomu stát Y získá daňový výnos z prodeje (je-li takový prodej vůbec zdaněn) i přes to, že se aktivum na jeho území mohlo nacházet zcela zanedbatelnou dobu. Článek 5 ATAD dává státu X možnost zdanit přesun aktiva přes hranice tak, jako by se jednalo o úplatný převod sobě samému, a to za částku rovnající se rozdílu tržní hodnoty přesouvaného aktiva a jeho hodnoty pro daňové účely, tj. zůstatkové ceny (viz schéma 2).

Schéma 2: zdanění při odchodu (situace po)



Zdroj: vlastní zpracování

Klíčové je, že v souladu s čl. 5 odst. 1 ATAD podlehnou zdanění státem odchodu následující situace:

- subjekt přesune aktiva ze svého ústředí (sídla) do své stále provozovny v zahraničí (není určující, zda jde o jiný členský stát EU nebo třetí zemi), pakliže ztratí členský stát jeho ústředí (stát rezidence) právo aktiva zdanit,
- subjekt naopak přesune za stejných podmínek aktiva ze stálé provozovny do ústředí nebo jiné stálé provozovny nacházející se v zahraničí,
- subjekt přesune své daňové rezidenství do zahraničí, přičemž členský stát odchodu ztratí právo přesunutá aktiva zdanit (s výjimkou aktiv, která zůstávají fakticky spojena se stálou provozovnou v původním členském státě) nebo
- subjekt přesune svou obchodní činnost vykonávanou stálou provozovnou do zahraničí, ztratí-li tím zároveň stát, v němž se stálá provozovna nachází, právo aktiva zdanit.

K výše uvedeným situacím poskytuje výklad čl. 2 odst. 6–8 ATAD. **Přesun aktiv** je definován jako taková operace, při níž ztrácí členský stát právo zdanit přesunutá aktiva, ačkoli zůstávají v právním nebo ekonomickém vlastnictví téhož subjektu. Předností této definice je, že kromě „právního vlastnictví“, tj. vlastnického práva jakožto absolutního právního panství nad danou věcí (srov. např. § 1011 a násl. OZ), postihuje také „ekonomické vlastnictví“, což znamená právo nakládat s aktivem jako s vlastním, v tomto kontextu např. právo aktivum užívat v souladu s leasingovou smlouvou (je tomu tak proto, že v souladu s definicí aktiva v IFRS jsou v rozvaze vykazovány i takové položky, které nemá vykazující subjekt ve svém vlastnictví, na rozdíl od rozvahy dle současných českých účetních předpisů). Ztratit právo zdanit takové aktivum může stát např. právě v důsledku existence stálé provozovny na území jiného členského státu, která sama podléhá zdanění v tomto jiném členském státě. **Přesunem daňového rezidenství** se rozumí operace, kdy subjekt pozbude rezidenturu (tj. přestane být daňovým rezidentem) určitého státu a stane se daňovým rezidentem státu jiného. K takové situaci může dojít např. v důsledku přesunu sídla nebo místa vedení (srov. § 17 odst. 3 ZDP). V neposlední řadě se pak **přesunem obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou** rozumí operace, při níž subjekt přestane mít v určitém státě „daňovou přítomnost“ a získá takovou přítomnost v jiném státě, aniž by zde současně získal daňové rezidenství. Daňovou přítomností v určitém státě lze v tomto kontextu rozumět skutečnost, kdy subjekt v takovém státě vykonává činnost, která generuje zdanitelné výnosy, a to tím způsobem, že dojde k naplnění podmínek pro vznik stálé provozovny. Pakliže se taková činnost přesune do jiného

státu a místo původního výkonu činnosti ztratí status stálé provozovny, která vznikne v jiném státě, dochází k přesunu obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou.<sup>56</sup>

Vedle odst. 1, který obsahuje výčet situací, na něž zdanění při odchodu dopadá, obsahuje čl. 5 další hmotněprávní ustanovení v odst. 5–7, zbylé odst. 2–4 jsou procesního charakteru (a tak jsou i v rámci ZDP transponována do procesní části, konkrétně do § 38zg, viz dále). Klíčový je odst. 6 definující **tržní hodnotu** aktiv, tou se rozumí „*částka, za kterou mohou v rámci přímé transakce dobrovolně jednající nespříznění kupující a prodávající směniti aktivum nebo vypořádat vzájemné závazky*“. Tato definice koresponduje s vymezením tzv. *fair value* dle IFRS 13, v českém prostředí ji lze připodobnit k ceně obvyklé ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP (popř. § 2 ZOM, na který ZDP odkazuje)<sup>57</sup>. Odst. 5 téhož ustanovení říká, že přijímající členský stát přijme jako hodnotu přesouvaných aktiv stanovenou v souladu s vnitrostátními předpisy členského státu odchodu jako počáteční hodnotu pro daňové účely, ledaže neodráží tržní hodnotu (ZDP upravuje odlišně, viz dále). Je důležité podotknout, že se přijetí hodnoty určené státem odchodu vztahuje pouze na členské státy EU, nikoli třetí země, a proto může zřejmě třetí země přistoupit i k jinému způsobu určení „daňové hodnoty“ přesunutého aktiva.

Úprava v čl. 5 (stejně jako čl. 4) obsahuje jisté vynětí z působnosti normy (konkrétně odst. 7). Jedná se o ty případy, kdy sice dojde k přesunu aktiv přes hranice, ovšem ta „se mají“ během 12 měsíců vrátit zpět do státu odchodu, přičemž provedený přesun souvisí s financováním cenných papírů, aktivity poskytnutými jako kolaterál (čili hlavně v rámci smluv, na jejichž základě vzniklo zástavní právo s přeshraničním prvkem) nebo uskutečňuje-li se za účelem plnění obezřetnostních kapitálových požadavků nebo za účelem řízení likvidity. Dle mého názoru právě v tomto ustanovení vzniká značný prostor pro výklad SDEU (případně i českých soudů a finanční správy, neboť je ustanovení téměř doslovně transponováno do ZDP) s ohledem na v něm obsažené dosti nejednoznačné formulace (viz dále k ZDP).

Procesním aspektem zdanění při odchodu je možnost poplatníka rozložit platbu související s odchodem do splátek (pětiletý splátkový kalendář), a to za splnění dvou kumulativních podmínek. Zaprvé musí jít o jednu ze situací popsanych v odst. 2 písm. a) až d), tj. o přesun aktiv z ústředí do stálé provozovny v zemi, která je smluvní stranou Dohody o EHP, či ze stálé provozovny v členském státě do ústředí nebo jiné stálé provozovny v zemi EHP, nebo o přesun

---

<sup>56</sup> Pojem „stálá provozovna“ je zde užíván v již zažitém smyslu, srov. např. § 22 odst. 2 ZDP.

<sup>57</sup> Toto vymezení používá pak i samotný § 23g ZDP, do něhož bylo pravidlo čl. 5 ATAD transponováno.

rezidenství či obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou do jiné země v EHP.<sup>58</sup> Zadruhé pak nesmí dojít ke kterékoli situaci popsané v odst. 4 písm. a) až e) (přesunutá aktiva jsou dále prodána, jinak zcizena nebo přesunuta do třetí země, daňové rezidenství nebo obchodní činnost stálé provozovny je přesunuta do třetí země, poplatník se stane úpadcem či vstoupí do likvidace nebo nesplní povinnosti ohledně správcem daně předepsaných splátek a situaci v přiměřené době nepřesahující 12 měsíců nenapraví)<sup>59</sup>, jinak se odložení platby okamžitě ruší a dluh je splatný (a vymahatelný) ihned. Samozřejmostí při odložení platby je, že členský stát má možnost účtovat úroky.

Český zákonodárce transponoval čl. 5 do dvou ustanovení, a to § 23g a § 38zg ZDP, přičemž transpozici lze považovat za velmi minimalistickou (v tom smyslu, že oproti textu směrnice se dikce ZDP příliš neliší).<sup>60</sup> To s sebou však přináší i již zmíněné nedokonalosti.

Ust. § 23g odst. 1 zavádí fikci úplatného převodu přesouvaného (přemístěného) majetku sobě samému za „*cenu, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*“. To odpovídá i tezi, že tržní hodnota na úrovni ATAD je v českém prostředí ztotožněna s cenou obvyklou ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, resp. § 2 ZOM (dále jen „cena obvyklá“). Zřejmě by tedy v případě daňové kontroly byla aplikována obdobná pravidla jako při kontrole aplikace převodních cen na vnitroskupinové transakce, tj. správce daně by mohl vyžadovat období dokumentace k převodním cenám rovněž obsahující metody a popis způsobu stanovení ceny přemísťovaného majetku (kterou poplatníci obvykle sestavují v souladu s *OECD Transfer Pricing Guidelines*). Pokud by takto bylo k ceně přistupováno, je nutné podotknout, že „správnou cenou“ není jedna konkrétní, ale interval nejčastěji realizovaných cen za podmínek dle § 23 odst. 7 ZDP (srov. např. rozsudek NSS 8 Afs 80/2007-105). Součástí této ceny také nebudou vedlejší pořizovací náklady.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Třetí země, které jsou součástí EHP (např. Norsko nebo Island), musejí pro naplnění těchto podmínek mít s poplatníkovým státem rezidence (nebo s EU) uzavřenu dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek rovnocennou vzájemné pomoci dle směrnice Rady 2010/24/EU (srov. čl. 5 odst. 2 druhý pododstavec).

<sup>59</sup> Zde naopak přesun aktiv, rezidenství ani obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou do třetí země nezapříčiní sankci zrušení odložení platby, je-li třetí země součástí EHP a je uzavřena dohoda o vzájemné pomoci, viz výše.

<sup>60</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

<sup>61</sup> Informace GFR k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-09-18]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf).

Český zákon rozdílně od směrnice zmiňuje „majetek“, nikoli „aktiva“, což bez dalšího zproští českého rezidenta povinnosti danit při odchodu přesun např. vozidla, která má k dispozici v užívání na základě smlouvy o finančním leasingu. Nový Pokyn GŘ D-59 sice k tomuto uvádí, že se majetkem rozumí veškerý majetek (ve smyslu § 495 OZ souhrn všeho, co osobě patří), tedy i majetek evidovaný v podrozvahové evidenci, tento výklad si ovšem zčásti protirečí v tom, že věc v režimu užívání na základě leasingové smlouvy není majetkem osoby ve smyslu OZ, ale je naopak evidována v podrozvahové evidenci, a tak konečně pod působnost úpravy skutečně spadne. Kromě podrozvahy do majetku mj. spadnou i nehmotné statky vedené v účetnictví, u nichž může být obtížné určovat cenu, okamžik přemístění, popř. skutečnost, zda k přemístění vůbec došlo. Co je ovšem ve vztahu k majetku oproti pravidlu o omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů zcela odlišné, je neexistence jakékoli hranice *de minimis*, a tak v případě naplnění podmínek níže dopadne zdanění na majetek každé hodnoty (prodej veškerých zásob, dlouhodobého majetku, ale i zcela nevýznamných položek), což vedle hranice 80 mil. Kč v § 23e ZDP působí přinejmenším tak, že zdanění při odchodu cílí na jinou skupinu poplatníků.

Výslovně také není uvedena možnost uplatnění případné daňové zůstatkové ceny (§ 29 odst. 2 ZDP) jako nákladu ve smyslu § 24 odst. 2 písm. b) bodu 2 ZDP, lze ji však dovodit ze spojení „úplatný převod“ (typicky tedy prodej hmotného majetku, při němž dochází ke zdanění rozdílu mezi prodejní cenou a zůstatkovou cenou) a z textu čl. 5 odst. 1 ATAD, který její odečtení umožňuje.

Oproti směrnici obsahuje ZDP tři varianty přemístění majetku bez změny vlastnictví.

- Přemístění majetku poplatníka daně z příjmů právnických osob, českého daňového rezidenta, do jeho zahraniční stálé provozovny (ve smyslu § 22 odst. 2 ZDP), pokud by byla na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu přemístěného majetku pro účely zamezení dvojímu zdanění aplikována metoda vynětí (pravděpodobně kterákoli z variant vynětí, tj. vynětí úplné nebo vynětí s výhradou progrese, srov. § 38f odst. 6 a 7 ZDP, popř. příslušnou SZDZ). ČR tímto ve smyslu směrnice ztrácí právo zdanit přesunutě aktivum (na rozdíl od metody zápočtu). V případě využití metody zápočtu dochází ke zdanění úplatného převodu zde i v zahraničí, zaplacená daň v zahraničí se však započte na celkovou daňovou povinnost (buď v celé, nebo v částečné výši dle typu zápočtu, srov. § 38f odst. 2 ZDP), a tedy ČR neztratí právo jej zdanit. Zároveň je dle mého názoru irelevantní, zda stálá provozovna v zahraničí v okamžiku přesunu již



existuje, nebo teprve v důsledku přesunu dojde k naplnění podmínek pro její vznik (tím tak vlastně může dojít k naplnění skutkové podstaty dle čl. 5 odst. 1 písm. d) ATAD o přesunu obchodní činnosti vykonávané stálou provozovnou).

- Přemístění majetku poplatníka daně z příjmů právnických osob, českého daňového nerezidenta, ze stálé provozovny umístěné v ČR do zahraničí, pakliže by se v důsledku tohoto přesunu na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu nevztahovala daňová povinnost v ČR. Daňoví nerezidenti mají v ČR daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR (srov. ust. § 17 odst. 4 ve spojení s § 22 odst. 1 ZDP). Pro tyto účely bylo do § 22 odst. 1 ZDP přidáno písm. j), které za zdroj příjmů na území ČR považuje také příjmy z prodeje movitých věcí, které jsou součástí obchodního majetku stálé provozovny, a příjmy z přemístění majetku bez změny vlastnictví z ČR do zahraničí.
- Přemístění majetku spojené se změnou daňového rezidenství poplatníka daně z příjmů právnických osob z ČR do zahraničí, pokud by se v důsledku přemístění na příjmy plynoucí z úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v ČR. Vedle změny daňového rezidenství (které je rozhodným okamžikem) tak musí dojít také k přesunu majetku, tj. dojde-li ke změně rezidenství (např. v důsledku změny sídla poplatníka), ale majetek zůstane na území ČR, ustanovení aplikováno nebude. Tento závěr potvrzuje i GFŘ v pokynu D-59. GFŘ zde zároveň upozorňuje i na případnou přeměnu obchodní společnosti, která by mohla mít za následek aplikaci ust. § 23g ZDP. Pokud by totiž došlo k tomu, že by se majetek přemístil a zároveň se vlastnický status nezměnil, mělo by se ustanovení aplikovat (např. při uskutečnění přeshraniční fúze sloučením ve smyslu § 180 a násl. ZPř). V případech, kdy chce česká společnost přesunout veškerou svou činnost i sídlo do jiného státu, se pak nabízejí dvě varianty, jak takový přesun provést. Buď formou přeshraničního přemístění sídla, které s největší pravděpodobností podlehne zdanění při odchodu, nebo založením společnosti dle práva státu, do něhož se hodlá přesunout, a následně projít přeshraniční fúzí, při které fakticky dojde ke změně vlastnického statusu a zdanění při odchodu se aplikovat při stávajícím výkladu nebude (samozřejmě se musí skutečně změnit vlastnictví, aby nešlo o zneužití práva). Pokud by ovšem došlo k přeměně v rámci skupiny, např. tím způsobem, že mateřská společnost založí v jiném členském státě zcela novou společnost, s níž následně proběhne fúze sloučením stávající dceřiné společnosti (tedy dojde k fúzi sesterských spol.), vlastnický status se nezmění a zdanění při odchodu bude aplikováno.

Výjimku z působnosti pravidel o zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví zavedl český zákonodárce do ZDP v téměř totožném znění, v jakém je uvedena ve směrnici (viz výše). Pozitivně lze ale hodnotit právě odlišnosti oproti českému jazykové verze směrnice. Namísto formulace, že se „*aktiva mají během 12 měsíců vrátit*“, používá totiž ZDP spojení „*pokud lze důvodně předpokládat, že do 12 měsíců (...) dojde k jeho přemístění zpět*“, což sice stále ponechává značný prostor pro výklad správci daně nebo soudy, ale je evidentní snaha o vyšší míru restriktce a snížení tendencí pro zneužití. Dále pak v případě výjimky týkající se plnění požadavku kapitálové přiměřenosti a řízení likvidity ZDP dodává, že oba případy musejí být předepsány právním předpisem, čímž tak de facto omezuje příležitost uplatnit tuto výjimku jen subjektům spadajícím např. pod regulaci *Basel III* (banky) a *Solvency II* (pojišťovny a zajišťovny). Pakliže nedojde k naplnění podmínky, že se přemístěný majetek do 12 měsíců vrátí do ČR zpět, pravidlo o zdanění při přemístění majetku se aplikuje, a to v posledním zdaňovacím období (popř. období, za které se podává daňové přiznání), v němž mohla být podmínka splněna.

V § 23g odst. 5 ZDP se dále u vybraných položek majetku upřesňují podmínky a cena, za níž k fikci úplatného převodu dochází při přemístění z jiného členského státu EU do ČR. ZDP určuje, že cenou fingoaného úplatného nabytí (především pro účely odpisování) je opět cena obvyklá (na rozdíl od směrnice, která umožňuje přijetí ceny stanovené výchozím státem, odráží-li tržní hodnotu). To se ovšem týká, jak uvedeno výše, pouze přesunů z jiných členských států EU, a tak u přesunů ze třetích zemí zřejmě bude uznaná tam vypočtená hodnota pro účely zdanění při odchodu jakožto vstupní cena majetku v ČR. Společným jmenovatelem všech upřesňujících ustanovení je přepočtení ceny obvyklé kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB pro „*den přeřazení*“. Zákon, GFŘ ani judikatura zatím nepřibližují, jestli se tímto dnem rozumí den, kdy majetek opustí výchozí členský stát, nebo den, kdy majetek doputuje do ČR (popř. úplně jiný den). Pelc ale doplňuje, že rozhodný je převod v příslušné evidenci, odpovídá-li skutečnosti.<sup>62</sup>

Procesní stránka zdanění při odchodu, tedy možnost rozložení úhrady daně na splátky, byla do § 38zg ZDP implementována rovněž s vysokou mírou shody s úpravou ve směrnici, ZDP ale zvlášť upravuje určení části daně z příjmů právnických osob připadající právě na zdanění při odchodu (pro účely rozložení úhrad). Jedná se o jakousi obdobu uplatnění institutu posečkání

---

<sup>62</sup> PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.

daně dle § 156 a násl. DŘ, kdy správce daně rozhoduje na žádost o jejím povolení. Základními předpoklady pro vznik nároku na rozložení úhrady (vedle žádosti) jsou: existence zvýšení výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji z titulu přemístění majetku bez změny vlastnictví ve smyslu § 23g a § 38zg odst. 1 ZDP (vykazováno v Příloze č. 3 oddílu II. tabulce A řádku 2 k daňovému priznání), vykazání základu daně před uplatněním snižujících položek (na ř. 220 daňového priznání) a vykazání daňové povinnosti (ř. 330 daňového priznání, tj. není vykazána daňová ztráta).<sup>63</sup> Algoritmus výpočtu části daně připadající na přemístění majetku je pak takový, že souhrn zvýšení základu daně dle § 38zg odst. 1 se vydělí celkovým základem daně a výsledný podíl se vynásobí vykazovanou daňovou povinností.<sup>64</sup> Došlo-li by v důsledku stanovení daně z příjmů (ať ve vyměřovacím, nebo v doměřovacím řízení) ke snížení části daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, pozbude rozhodnutí v části, o kterou posečkaná částka převyšuje nově vypočtenou část daně připadající na přemístění majetku bez změny vlastnictví, účinnosti 15. dnem ode dne právní moci (dodatečného) platebního výměru. Dotčené ustanovení (na rozdíl od směrnice) výslovně nezmiňuje možnost správce daně požadovat úroky (srov. ust. § 253 DŘ), a tak je s ohledem na zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (čl. 2 odst. 3 Ústavy) otázka, zda je i vzhledem k podobnosti s posečkáním daně správce daně oprávněn úrok účtovat. Pakliže bychom vnímali úpravu v ust. § 38zg ZDP jako *lex specialis* vůči obecné úpravě posečkání v § 156 DŘ, měl by správce daně možnost úroky poplatníkům účtovat.

V neposlední řadě je vhodné zmínit, že rozložení na splátky je umožněno pouze v případech, kdy je majetek přemísťován z ČR do EU nebo státu EHP, který má s ČR nebo EU uzavřenou dohodu o vzájemné pomoci při vymáhání daňových pohledávek (rovnocennou úpravě vzájemné pomoci v rámci EU), což může na první pohled působit diskriminačně vůči třetím zemím, ale v konečném důsledku lze správcům daně přisvědčit, že vzájemná komunikace na mezistátní úrovni nemusí vždy být jednoduchá (nejen v oblasti správy daní).

---

<sup>63</sup> Informace GFŘ k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf).

<sup>64</sup> Pokyn č. GFŘ – D – 59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-10-31]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn\\_GFR-D-59.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFR-D-59.pdf).

## 5.1 Hodnocení stávající úpravy

Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví nevychází oproti pravidlu o omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů (a také řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace a pravidlu o zdanění ovládané zahraniční společnosti, viz další kapitoly) z iniciativy BEPS, nýbrž čistě z unijního práva. Úprava na úrovni ATAD je relativně konkrétní, pokud jde o situace, na něž má dopadat, avšak velmi obecná např. v oblasti vynětí z působnosti, což ZDP částečně přejímá vzhledem k již zmiňované minimalistické transpozici, a tak vzniká místy velký prostor pro výklad, kterého je ze strany finanční správy i soudů prozatím akutní nedostatek.

Z hlediska terminologie a potřeby výkladu lze uvést některé nedostatky, které by bylo pro účely budoucí aplikace vhodné vyjasnit, příp. i úplně změnit. V rámci fikce úplatného převodu se hovoří o majetku, který GFŘ vnímá jako veškerý majetek poplatníka vč. věcí evidovaných na podrozvahových účtech, čímž se snaží co nejvíce přiblížit unijnímu pojmu „aktiva“. Poté, co dojde ke schválení nové účetní legislativy<sup>65</sup>, očekávám související změnu terminologie ZDP nejen v tomto ohledu, neboť by mělo v rámci koncepčního rámce nového zákona o účetnictví dojít k definici základních účetních pojmů (zahrnující pojem aktiva), čímž zároveň odpadne potřeba dalšího výkladu.

Další z otázek, kterou dikce ustanovení vyvolává, snad však jen v praktickém ohledu, je postup správce daně ve vztahu k prokazování výše hodnoty, z níž (po případném odečtení vstupní nebo zůstatkové ceny) se daň bude platit. Současná praxe finančních úřadů ve vztahu k převodním cenám často předpokládá zpracování dokumentace obsahující způsob jejich stanovení, a tak lze obdobný požadavek očekávat i v těchto případech, ačkoliv bližší veřejně dostupné informace od GFŘ nejsou k dispozici. Ve vztahu k hodnotě přemísťovaného majetku je z mého pohledu nepochopitelná neexistence hranice *de minimis*. Do té míry, jak ustanovení § 23e ZDP směřuje na velké společnosti a struktury, naopak ust. § 23g ZDP směřuje úplně na všechny poplatníky a na majetek veškeré hodnoty. Ministerstvo financí uvedlo, že negativním aspektem tohoto pravidla je omezení zahraničních investic, s čímž vzhledem k výše uvedenému určitě souhlasím.<sup>66</sup> Mám za to, že zavedení hranice např. formou sumy hodnot přesouvaného majetku

---

<sup>65</sup> <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCKKHGM1N/>

<sup>66</sup> Ministerstvo financí ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní (k diskuzi), verze k 22. dubnu 2016. In: *mfc.cz* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z:

za nějaké období, popř. i u individuálních přesunů, by výrazně přestalo odrazovat poplatníky od přesunů majetku, mají-li k nim relevantní hospodářské důvody.

Situace, při nichž ke zdanění dochází, jsou popsány dostatečně konkrétně a řádně odrážejí úpravu ve směrnici. Problematickým může být okamžik přemístění majetku, a to jak pro účely určení období, do něhož spadá, tak i pro určení měnového kurzu pro přepočtení ceny v případě přesunu majetku ze zahraničí do ČR. Jednotný výklad této záležitosti prozatím k dispozici není. Související problematikou je také určení vstupní ceny pro majetek, který je do ČR přemístěn ze zahraničí, resp. z jiného členského státu EU. ZDP určuje jediný způsob, a to rovnou cenu ve smyslu § 23 odst. 7, nenabízí přijetí hodnoty stanovené v jiném členském státě, což směrnice umožňuje.

Možnost rozložení úhrady daně dle § 38z ZDP je rovněž dostatečně konkrétně upraveno, bližší informace k výpočtu poskytuje GFŘ v Pokynu D-59. Technicky se jedná o dobře strukturované ustanovení, které téměř doslovně provádí úpravu ve směrnici, přičemž neobsahuje pojmy, které by bylo nutné dále vykládat. Zároveň se jedná dle mého názoru o speciální ustanovení vůči posečkáni daně dle DŘ, a tak lze v případě nedostatku nalézt doplňující informace zde.

---

<https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>.

## 6 Řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace (tzv. hybridní nesoulady)

V současnosti je pravděpodobně nejzajímavější a zároveň nejobtížněji uchopitelnou součástí<sup>67</sup> balíčku ustanovení omezujících přeshraniční daňovou optimalizaci pravidlo o řešení tzv. hybridních nesouladů (*hybrid mismatches*), tedy situací, kdy dojde k rozdílné právní kvalifikaci některých transakcí nebo subjektů ve více různých daňových jurisdikcích, v důsledku čehož je dotčeným subjektům umožněno např. dvojnásobné snížení základu daně, aniž by na druhé straně došlo k odpovídajícímu zvýšení základu daně. Pravidlo o řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace je opět řešeno na více úrovních, a to v českém ZDP, směrnici ATAD a ve východisku celé úpravy, tj. Akci 2 BEPS.

Úpravu v rámci BEPS v úplnosti shrnuje konečná zpráva Akce 2 z r. 2015 o neutralizaci dopadů hybridních nesouladů, v níž OECD jednak představuje konkrétní doporučení k přijetí na úrovni vnitrostátních předpisů, jednak navrhuje doplnění SZDZ o další ustanovení, která by rovněž adresovala tuto problematiku. Z vnitrostátních pravidel jde o:

- pravidlo hybridního finančního nástroje a zvláštní doporučení pro přístup ke zdanění finančních nástrojů,
- pravidlo nerozpoznaných hybridních plateb,
- pravidlo reverzního hybridu a zvláštní doporučení pro přístup ke zdanění reverzních hybridů,
- pravidlo daňově uznatelné hybridní platby,
- pravidlo plátce s dvojnásobným rezidenstvím a
- pravidlo importovaného nesouladu.

Do SZDZ pak OECD navrhuje přidat ustanovení o daňově transparentních entitách a komentuje vztahy mezi vnitrostátními pravidly a SZDZ.<sup>68</sup> Evropská komise do návrhu směrnice implementovala jednotlivá pravidla, ovšem se dvěma zásadními rozdíly – pravidla neoddeluje do zvláštních ustanovení, nýbrž zakotvuje v čl. 2 definiční rámec pro hybridní nesoulady

---

<sup>67</sup> Jednoznačně nejsložitější problematikou z oblasti boje proti nežádoucí daňové optimalizaci je oblast tzv. dorovnávacích daní (viz dále), ta v ČR prozatím existuje pouze v rámci návrhu ZDD, jehož schválení se však očekává do konce r. 2023 s účinností od 31. prosince.

<sup>68</sup> OECD BEPS. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – Final Report. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-10-16]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en).

a následně v čl. 9–9b velmi obecně upravuje možnosti uznatelnosti, a zároveň otáčí režim právní kvalifikace, a to tím způsobem, že platba je kvalifikována v souladu s právním řádem země plátce, čemuž se země příjemce podřídí (to ale platilo především ve vztahu k původnímu znění ATAD z roku 2016, viz dále).<sup>69</sup> S ohledem na rozsah práce však nebude úprava na úrovni BEPS blíže rozebírána, a to i vzhledem k tomu, že z velké části se úprava promítla do ATAD, které bude věnována pozornost v následujícím textu.

Regulace hybridních nesouladů v ATAD cílí na odepření dvojích odpočtů nebo odpočtů příjmů v jednom státě, ačkoliv nejsou zahrnuty v základu daně ve státě druhém, a tedy směřuje pouze k řešení nesouladných transakcí, nikoli k ovlivnění daňových systémů jednotlivých států jako takových, přičemž sledované nesoulady nejsou jen ty, které vznikají mezi členskými státy, ale také mezi členskými státy a třetími zeměmi a v souvislosti s obchodní činností stálých provozoven (srov. odst. 13 ATAD).

Jak bylo uvedeno výše, ATAD obsahuje v čl. 2 velmi široký definiční rámec pro účely úpravy hybridních nesouladů, který byl však do původně značně strohého ustanovení přidán až tzv. směrnicí ATAD 2 z r. 2017. Tato sada definic pro účely aplikace ustanovení o zamezení hybridním nesouladům je klíčová, neboť daňovým subjektům i správcům daně napomáhá se správnou kvalifikací uskutečněných transakcí. Český ZDP vychází z původní dikce směrnice, definiční rámec neobsahuje a samotná úprava řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace je také dosti střízlivá, což v praxi může způsobit konfliktní vnímání transakce právě poplatníkem a finančním úřadem a případně vést až k žalobám proti rozhodnutí (zde platebním výměrům nebo dodatečným platebním výměrům).

Hybridní nesoulad lze tedy ve smyslu čl. 2 odst. 9 ATAD obecně definovat jako situaci, při níž dochází:

- ke **dvojitmu odpočtu**, tj. daňové uznatelnosti téže platby, výdaje nebo ztráty, a to jak v jurisdikci plátce, tak v jurisdikci příjemce (investora), nebo
- k **odpočtu bez zahrnutí**, tj. daňové uznatelnosti platby nebo pomyslné platby mezi ústředím a stálou provozovnou nebo dvěma či více stálými provozovnami v jurisdikci

---

<sup>69</sup> Ministerstvo financí ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní (k diskuzi), verze k 22. dubnu 2016. In: *mfc.cz* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.mfc.cz/cs/zahranici-a-eu/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>.

plátce, aniž je zároveň taková platba zahrnuta ve zdanitelných příjmech v jurisdikci jejího příjemce.

Pro všechny situace, při nichž jeden ze dvou výše zmíněných nesouladných výsledků vzniká, je pro účely kvalifikace jakožto hybridního nesouladu nutné zároveň splnit podmínku, že musí vznikat mezi přidruženými podniky (ve smyslu čl. 2 odst. 4 ATAD), mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem, mezi ústředím a stálou provozovnou, mezi dvěma či více stálými provozovnami téhož subjektu nebo v rámci strukturovaného uspořádání (tj. v uspořádání, kde je nesouladný výsledek hybridního nesouladu zohledněn v ceně v rámci podmínek takového uspořádání, nebo v uspořádání, jehož účelem je vyvolat nesouladný výsledek z hybridního nesouladu, nelze-li rozumně očekávat, že poplatník či přidružený podnik o hybridním nesouladu nevěděl a nepodílel se na hodnotě daňové výhody z něj plynoucí, srov. čl. 2 odst. 11 ATAD).

Jednotlivé druhy hybridních nesouladů dle čl. 2 odst. 9 ATAD vč. doplňujících informací jsou uvedeny v Příloze č. 1.

Pokud jde o samotné zacházení s důsledky hybridních nesouladů, to je zakotveno v rámci čl. 9–9b. Obecně platí, že dojde k odepření nedovolené výhody, která z nesouladu plyne (tj. buď dvojí odpočet, nebo odpočet bez zahrnutí). V případě dvojího odpočtu se odpočet primárně odepře v zemi investora a sekundárně v zemi plátce, naopak v případě odpočtu bez zahrnutí se primárně odpírá v zemi plátce a sekundárně bude platba v příslušné výši zahrnuta do příjmů v zemi příjemce. Ve vztahu ke dvojímu odpočtu platí ovšem velmi důležité pravidlo, že každý takový odpočet musí být způsobilý k započtení proti dvakrát zahrnutému příjmu (tj. příjmu zdanitelnému v obou jurisdikcích, mezi nimiž nesoulad vzniká) vzniknuvšímu ve stávajícím nebo následujícím zdaňovacím období (viz sporné případy dále).

K odepření odpočtu dochází také v případech, kdy platba přímo či nepřímo financuje odpočitatelný výdaj vedoucí ke vzniku hybridního nesouladu prostřednictvím transakce či série transakcí mezi přidruženými podniky nebo v rámci strukturovaného uspořádání s výjimkou těch případů, kdy jedna z dotčených jurisdikcí provede ve vztahu ke vzniklému hybridnímu nesouladu rovnocennou korekci (např. dvakrát zahrne související příjem).



V čl. 9 odst. 4 ATAD umožňuje členským státům vynětí některých nesouladů z působnosti odst. 1 a 2 o odepření odpočtů, ovšem vzhledem k míře obecnosti ustanovení o hybridních nesouladech v ZDP, do něhož se možnost vynětí nijak nepromítla, postrádá bližší komentář smysl.

Velmi důležité ustanovení v čl. 9 odst. 5 směřuje na situace, kdy se hybridní nesoulad týká příjmů tzv. **nerozpoznané stálé provozovny** (tj. uspořádání, které je v jedné jurisdikci považováno za stálou provozovnu, zatímco v druhé nikoliv). Pokud příjem není předmětem daně ve státě rezidence subjektu, je nutně příjem, který by byl jinak přiřazen stálé provozovně, zahrnout do základu daně subjektu právě v zemi jeho rezidence. Toto ustanovení se rovněž nepromítlo na vnitrostátní úroveň úpravy a jeho absence může způsobovat problematické situace, viz níže.

Ochranu proti hybridním nesouladům ve vztahu ke srážkové dani poskytuje čl. 9 odst. 6, a to konkrétně v případě hybridních převodů finančních nástrojů, jejichž podkladové výnosy z hlediska daně z příjmů považuje za výnos současně více zúčastněných stran. Je-li účelem těchto převodů úleva na srážkové dani z platby z finančního nástroje ve prospěch více než jedné ze stran, pak má členský stát omezit prospěch plynoucí z úlevy poměrně k čistému zdanitelnému příjmu souvisejícímu s platbou. Příkladem takového hybridního převodu může být nákup akcií hybridním subjektem<sup>70</sup> s tím, že tento subjekt by jakožto rezident v jedné jurisdikci obdržel podíl na zisku osvobozený od daně, zatímco v jurisdikci, kde jsou jeho příjmy a výdaje považovány za příjmy a výdaje tamního rezidenta (tj. jako by podíl na zisku přijímal tam), by měl být podíl na zisku zdaněn srážkou. V takovém případě by mělo dojít k poměrnému snížení daňové úlevy (v podobě osvobození). Český ZDP tyto případy nedefinuje a neupravuje.

Relativní novinkou v ATAD je reverzní hybridní nesoulad. Jeho podstatou je **fikce rezidenství** hybridního subjektu v členském státě, v němž je usazen nebo registrován, pokud členský stát přidruženého subjektu (či subjektů) s účastí, mírou hlasovacích práv nebo práv na podíl na zisku vyšší než 50 % na takovém hybridním subjektu vnímá hybridní subjekt jako osobu povinnou k dani<sup>71</sup>. Příjem hybridního subjektu je pak v tomto členském státě zdaněn do té míry, do jaké

---

<sup>70</sup> Subjekt (či uspořádání) vnímaný jednou jurisdikcí jako daňový rezident, zatímco jinou jurisdikcí jsou jeho příjmy a výdaje považovány za příjmy a výdaje jedné či více jiných osob (srov. čl. odst. 9 písm. i) ATAD), u nás např. veřejná obchodní společnost.

<sup>71</sup> Nikoliv ve smyslu zákona o DPH, nýbrž ve smyslu, že zdanění podléhá hybridní subjekt jako takový, a ne jiná osoba s ním spojená nebo jemu přidružená.

nepodléhá zdanění v členském státě, popř. ve zcela jiné jurisdikci. Typickým příkladem může být veřejná obchodní společnost (ve smyslu ZOK), která je v ČR zdaněna na úrovni společníků, ovšem jedním ze společníků je daňový rezident jiného státu, který vnímá v.o.s. jako zdanitelnou entitu a nedaní jejího společníka. Důsledkem by bylo dvojí nezdanění, a tak v takovém případě bude zisk v.o.s. podléhat zdanění v ČR. Stejným způsobem může být zacházeno např. s právní formou „partnership“ dle britského práva.

Poslední ustanovení směrnice, které se věnuje hybridním nesouladům, upravuje nesoulady z vícerého daňového rezidenství. Pakliže je osoba rezidentem dvou či více států a zároveň eviduje výdaj odpočitatelný v obou či všech těchto státech, znemožní členský stát (tedy přednostně odpírá stát EU) odpočet v tom rozsahu, v jakém druhý (či další) stát umožňuje takový duplicitní výdaj započíst proti příjmu, který není dvakrát zahrnutým příjmem. Pokud je osoba rezidentem dvou členských států EU, odpírá odpočet ten členský stát, v němž dle příslušné SZDZ není osoba považována za rezidenta.

Úprava v ZDP je relativně stručná. V prvním odstavci § 23h je upraveno pravidlo proti dvojímu odpočtu. To říká, že dojde-li k němu, aniž by zároveň došlo k odpovídajícímu zvýšení příjmů přidružených osob, zvýší se výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji přidružené osoby o částku odpovídající snížení základu daně buď v případě, kdy stát zdroje (stát, v němž snižující položka vzniká) není ČR, nebo kdy státem zdroje je ČR a zároveň stát, v němž dochází ke snížení základu daně, neuplatňuje obdobný postup. Na rozdíl od směrnice tak česká úprava neurčuje prioritu v tom, který stát odpočet odepře, resp. kde si bude muset subjekt zvyšovat daňový základ, jednoduše bez ohledu na postavení plátce nebo investora bude odpovídajícím způsobem zvyšovat základ daně český poplatník.

V § 23h odst. 2 ZDP je naopak řešení odpočtu bez zahrnutí. Pakliže vznikne, zvyšuje svůj základ daně poplatník, u něhož došlo ke snížení základu daně, a to v tom rozsahu, v jakém nedošlo k odpovídajícímu zahrnutí příjmu do základu daně (je-li státem zdroje ČR), nebo poplatník, u něhož nedošlo k zahrnutí příjmu do základu daně o částku odpovídající snížení základu daně přidružené osoby (není-li státem zdroje ČR, ale stát, který obdobný postup neuplatňuje). Důvodová zpráva k ATAD novele, již byl ZDP novelizován o tuto sérii ustanovení proti přeshraniční daňové optimalizaci, uvádí jako skvělý příklad situaci, kdy je v jednom státě finanční nástroj vnímán jako dluhový, přičemž jsou úroky z něj výdajem uplatnitelným v základu daně v tomto státě, zatímco druhý stát tentýž finanční nástroj vnímá

jako kapitálový a platby z něj klasifikuje jako přijaté podíly na zisku, které nejsou v tomto státě předmětem daně nebo jsou osvobozeny. Tím, že ve druhém státě nedojde k zahrnutí příjmu do základu daně, vzniká odpočet bez zahrnutí a musí dojít k aplikaci pravidla výše.

Následující odstavec téhož ustanovení obsahuje fikci příjmu zahrnutého do základu daně, kdy se za takový příjem považuje i příjem, k jehož zahrnutí do základu daně došlo do 12 měsíců od konce zdaňovacího období nebo období, za které podává daňové přiznání, v němž výdaj vznikl, nebo i příjem, u něhož lze důvodně očekávat, že v přiměřené době do základu daně zahrnut bude, přičemž podmínky finančního nástroje odpovídají podmínkám, které by si sjednaly nesdružené osoby. Zde je značný prostor pro výklad – jednak ve vztahu k sousloví „důvodně očekávat“, kterého zákonodárce využil i u výjimky z pravidla o zdanění při odchodu, jednak ke spojení „v přiměřené době“, které zjevně odkazuje na dobu delší než 12 měsíců po konci období, v němž výdaj vznikl, na druhou stranu s ohledem na tříletou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně bude tato „přiměřená doba“ pravděpodobně končit do dvou let od konce sledovaného období.

V předposledním odstavci § 23h ZDP lze nalézt českou transpozici pravidla proti importovanému hybridnímu nesouladu, tedy situaci, kdy vlivem výdaje v ČR dochází k nesouladnému výsledku v jiném státě, načež se toto ustanovení použije subsidiárně, pokud nedojde k řešení („obdobné úpravě“) v tomto jiném státě.<sup>72</sup>

Jak již bylo uvedeno u unijní úpravy, ve všech případech hybridních nesouladů je nutné splnit podmínku, že se platba uskutečňuje mezi přidruženými osobami. Ty definuje § 23h odst. 5 ve spojení s § 38fa odst. 5 a § 23 odst. 7 ZDP. Pro účely úpravy hybridních nesouladů se jimi rozumí kapitálově spojené osoby a osoby, má-li jedna ve druhé podíl na základním kapitálu, podíl na hlasovacích právech nebo podíl na zisku alespoň ve výši 50 %, jinak spojené osoby a dále také poplatník daně z příjmů právnických osob a jeho stálá provozovna. Důležitá je také poslední věta, která říká, že pokud některé osoby z hlediska hlasovacích práv nebo podílu na základním kapitálu jednájí společně, pak se jejich podíly sčítají, a považují se tak za osoby přidružené, ačkoliv samy o sobě nepřesáhnou hraniční výši podílu.

---

<sup>72</sup> Důvodová zpráva k ATAD novele.

## 6.1 Sporné případy a návrhy jejich řešení

Představme si situaci, kdy česká dceřiná společnost (právní forma s.r.o.) vyplácí mateřské společnosti (daňový rezident USA) licenční poplatky (poskytované protiplnění je irelevantní). Obě společnosti jsou vzájemně přidruženými osobami ve smyslu § 23h odst. 5 ZDP. Česká společnost v souladu s českým ZDP považuje vyplacené licenční poplatky jako daňově uznatelný náklad. Americké právo však vnímá českou společnost jako daňově transparentní entitu (tj. obdobně jako hybridní subjekt ve smyslu čl. 2 odst. 9 písm. i) ATAD), a tak výplatu v podobě licenčních poplatků neuznává, neboť českou s.r.o. vnímá de facto jako stálou provozovnu americké matky. Náklad v podobě licenčních poplatků je tedy odečten proti dvakrát zahrnutému příjmu (americké právo platbu nerozpoznává a v ČR podlehne srážkové dani v důsledku nemožnosti aplikovat osvobození dle § 19 odst. 1 písm. zi) ZDP). V tuto chvíli by ZDP bez ohledu na dvojnásobí zahrnutí příjmu aplikoval ust. § 23h odst. 2, neboť dojde k naplnění tam uvedených podmínek: i) rozdílná právní kvalifikace (existence hybridního subjektu), ii) snížení základu daně české společnosti a zároveň nezahrnutí příjmu do základu daně matky (neboť není rozpoznáný) a iii) státem zdroje je ČR, tudíž by bez dalšího mělo dojít ke zvýšení daňového základu české společnosti v odpovídajícím rozsahu.

Pokud bychom ale následovali úpravu v ATAD, pak bychom v čl. 2 odst. 9 druhém pododstavci písm. b) našli pravidlo, že hybridní nesoulad v takovém případě vznikne jen v tom rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožní zápočet proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem. Otázkou tedy je, zda má skutečně dojít k aplikaci § 23h odst. 2 a zvýšení základu daně, nebo je zde prostor pro výjimku. Důvodová zpráva k ATAD novele neuvádí, že by pravidlo o dvakrát zahrnutém příjmu nebylo záměrně transponováno, resp. neuvádí důvody pro jeho neaplikování. Stalo se tedy toto pravidlo implicitně součástí českého právního řádu? Uplatní se zásada přednosti práva EU? Nebo je zde dokonce prostor pro přímý účinek směrnice?

Vzhledem k charakteru ust. § 23h ZDP, které se jeví jako jednoduše všeobjímající a bezvýjimečné, a s ohledem na postavení veřejnoprávní úpravy si nemyslím, že lze jednoduše implicitně považovat výše zmíněné pravidlo za součást našeho právního řádu, i přes povinnost eurokonformního výkladu.

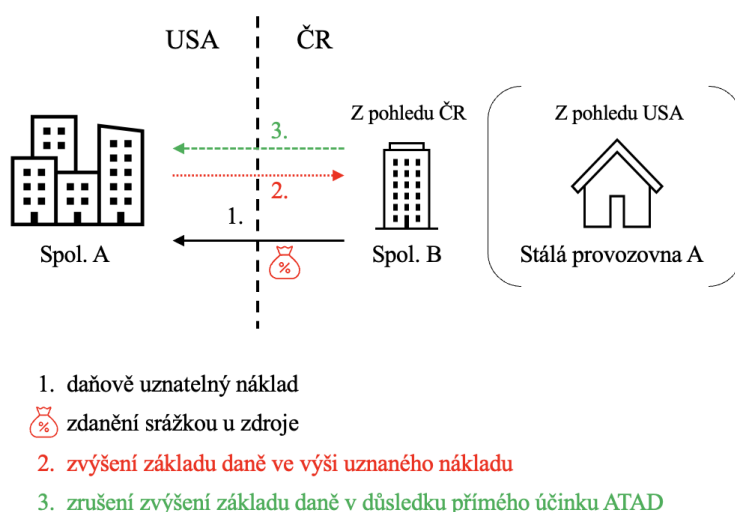
Zásada přednosti se uplatní v případě rozporu práva EU a vnitrostátního práva, přičemž v tomto případě zřejmě nelze hovořit o rozporu, neboť zde nedochází ke střetu úprav, poněvadž ZDP pravidlo o dvakrát zahrnutém příjmu vůbec neobsahuje.

K potenciálnímu (vertikálnímu) přímému účinku směrnice by zřejmě dle mého názoru dojít mohlo. Ve světle judikaturních závěrů SDEU je třeba kumulativně splnit několik dílčích podmínek, a to:

- I. ustanovení směrnice upravuje práva nebo povinnosti jednotlivců – pravidlo o výjimce v případě dvakrát zahrnutého příjmu je primárně výkladové ustanovení a nestanoví přímo právo nebo povinnost jednotlivci, ovšem určuje povinnost členskému státu upravit rozsah zvýšení základu daně, přičemž odrazem povinnosti státu je oprávnění osoby, a proto by se dala podmínka považovat za splněnou,
- II. ustanovení je bezpodmínečné, dostatečně jasné a přesné – tato podmínka je zřejmě splněna, neboť dle dikce dotčeného ustanovení není pro aplikaci pravidla nutné splnit další podmínku, jeho znění je zároveň zcela jednoznačné,
- III. členskému státu není ponechán prostor k uvážení – vzhledem k výkladovému charakteru ustanovení je tato podmínka rovněž splněna,
- IV. směrnice nebyla transponována včas – transpozice prvotního znění ATAD z r. 2016 proběhla v dubnu r. 2019 (ačkoli ATAD říká, že by měla být ustanovení použita od ledna 2019) a zároveň toto ustanovení bylo přidáno až v ATAD 2 (kterou ČR ve vztahu k tomuto pravidlu netransponovala doposud), tudíž je podmínka taktéž naplněna.

Uvedenou situaci znázorňuje následující schéma:

Schéma 3: sporný případ hybridního nesouladu



Zdroj: vlastní zpracování

Obdobným případem může být situace dvou společností odpovídající příkladu výše, ovšem namísto plateb licenčních poplatků česká společnost vyrábí výrobky (a má s nimi spojené daňově uznatelné náklady) a tyto výrobky prodává americké matce s přírůžkou. V souladu s antihybridními pravidly ČR neuzná vynaložené náklady, protože představují dvojí odpočet (v USA si je totiž uplatní zdejší rezident, neboť česká společnost je dle jejich práva hybridním subjektem). Na tento typ prodejní ceny (tzv. *cost-plus*) nebylo nahlíženo jako dvakrát zahrnutý příjem, nizozemské Ministerstvo financí ale dodatečně potvrdilo, že se o dvakrát zahrnutý příjem jedná a v členském státě (zde v ČR) by mělo dojít k uznatelnosti nákladů.<sup>73</sup> Problém ve vztahu k české úpravě je však také v tom, že, jak bylo uvedené výše, dvakrát zahrnutý příjem vůbec neřeší. Nezbyvá tedy zatím nic jiného než se spolehnout na úpravu ve směrnici, která má dle mého názoru potenciál přímého účinku. Jestli tomu tak je skutečně, zjistíme až poté, co se srovnatelné skutkové okolnosti objeví před správními soudy.

## 6.2 Hodnocení stávající úpravy

Jak vyplývá z výše uvedeného textu, míra komplexnosti problematiky hybridních nesouladů je značná. Orientaci v úpravě nepřispívá ani fakt, že transpozice ATAD do ZDP není příliš kvalitní – v ZDP chybí definiční rámec jednotlivých hybridních transakcí a subjektů, jednotlivá ustanovení v rámci § 23h jsou velmi obecná a neúplně reflektují všechna daňová úskalí, která s sebou tyto transakce či subjekty přinášejí. Český zákonodárce v podstatě transponoval jen tu část úpravy směrnice, která řeší nesouladné výsledky (tj. čl. 9), ale příčiny jejich vzniku (definované v čl. 2 odst. 9) vynechal. Rovněž prozatím nedošlo k příslušné novelizaci, která by adresovala reverzní hybridní nesoulady (čl. 9a) a nesoulady vznikající z několikerého daňového rezidenství (čl. 9b). O složitosti hybridních nesouladů svědčí také fakt, že publikace, které se alespoň částečně věnují jejich úpravě, se jich dotýkají okrajově a jejich analýza je spíše povrchová, neboť detailní rozbor by dal na celou zvláštní publikaci.

V důsledku neúplnosti české úpravy pravděpodobně může vznikat prostor pro vertikální přímý účinek směrnice, neboť zřejmě dochází ke splnění podmínek pro jeho aplikaci (viz výše).

Na druhou stranu lze přisvědčit i tvrzení Kappela, že hybridní transakce či subjekty se v ČR vyskytují spíše sporadicky (což samozřejmě nijak neomlouvá současnou podobu české úpravy)

---

<sup>73</sup> Welcome clarification for cost-plus situations previously caught by Dutch ATAD2 rules. In: *loyensloeff.com* [online]. [cit. 2023-11-02]. Dostupné z: <https://www.loyensloeff.com/insights/news--events/news/welcome-clarification-for-cost-plus-situations/>.

a také že celá regulace hybridních nesouladů řeší pouze jejich negativní důsledky, a nikoliv jejich příčiny, tj. nesourodou právní kvalifikaci transakcí nebo subjektů.<sup>74</sup>

Jako vhodnější se tedy nabízí řešení sblížením daňových (a účetních) pravidel, o které se ovšem Evropská unie stran korporátního zdanění snaží již několik desítek let. Z účetního hlediska lze hovořit o úspěchu od doby, kdy EU přijala IFRS jako „výchozí“ principy účetnictví, resp. výkaznictví. Pokud jde o korporátní zdanění, hodnocení úspěšnosti je složitější, neboť ji lze vnímat ve více rovinách. Koordinaci čistě administrativních a procesních aspektů korporátního zdanění lze považovat za zdařilou, viz např. sérii směrnic DAC nebo aktuální návrh směrnice v rámci iniciativy FASTER, která by měla pomoci se zefektivněním výběru srážkových daní v EU. Kde ale Evropská komise naráží, je hmotněprávní (a související procesní) úprava, která přenáší některé pravomoci členských států na EU. Typickým příkladem může být již několik let existující odborná debata na téma společného konsolidovaného základu daně (CCCTB), resp. návrhy směrnic, které jej měly implementovat. Návrhy nikdy neprošly vzhledem k nutnosti jednomyslného souhlasu všech členských států. Pokračovatelem CCCTB je nyní iniciativa BEFIT 2023<sup>75</sup>, kde se Komise snaží s drobnými odlišnostmi o totéž. Jak již bylo řečeno, k přijetí je zapotřebí jednomyslného souhlasu, k čemuž jsem v tuto chvíli spíše skeptický (i vzhledem k předchozím neúspěšným pokusům). Světlou výjimku představuje dorovnávací daň dle tzv. Pilíře II, blíže viz kapitolu 7.3. Rozdíl je však v tom, že nejde o daň z příjmů, jejíž hmotněprávní úpravu by přenesly státy na EU, ale o zcela jinou daň, na níž panuje shoda napříč státy OECD.

---

<sup>74</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

<sup>75</sup> Viz [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM\\_2023\\_532\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v6.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-09/COM_2023_532_1_EN_ACT_part1_v6.pdf).

## 7 Zdanění ovládané zahraniční společnosti (tzv. pravidla CFC)

Pokud bychom mohli ve vztahu k přeshraniční daňové optimalizaci hovořit o evergreenu, pak by jím jistě bylo cílené zakládání dceřiných společností (nebo stálých provozoven) ve státech s nízkou mírou zdanění, do nichž následně od mateřské společnosti (nebo ústředí) putují příjmy (především pasivní) jen za tím účelem, aby se na ně vztahovala příznivější úprava. Eliminaci (nebo alespoň minimalizaci) tohoto fenoménu si dala za cíl Akce 3 BEPS, jejíž doporučení převzala EU do čl. 7 a 8 ATAD, které finálně transponoval český zákonodárce (systematicky odlišně od předešlých ustanovení) do § 38fa ZDP. Souhrnně jsou tato pravidla označována jako tzv. pravidla CFC (*Controlled Foreign Company* – ovládaná zahraniční společnost).

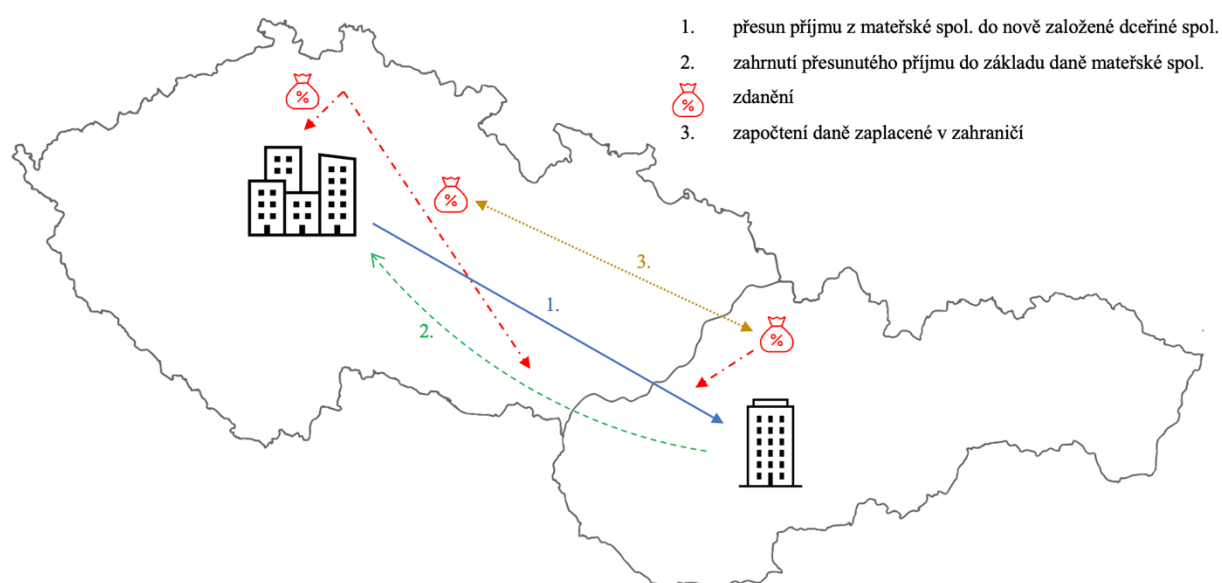
Komentář k Akci 3 postačí snad stručnější. Motivací k mezinárodní diskuzi o nutnosti přijetí pravidel je právě situace popsaná výše, přičemž OECD v Konečné zprávě k Akci 3 uvádí, že první normy tohoto typu byly přijaty již v r. 1962.<sup>76</sup> Podstatou úpravy je vynětí příjmů přesunutých do dceřiné společnosti nebo stálé provozovny ze zdanění v jurisdikci s příznivějšími podmínkami a jejich přesun zpět do základu daně matky nebo ústředí. Lze zde pozorovat jistou paralelu ke zdanění při odchodu, neboť pravidlo rovněž dává původnímu státu právo zdanit odchozí majetek (nebo v tomto případě příjem), nikoli však formou fikce prodeje sobě samému, ale formou fikce, že transakce jeví se ve skutečnosti jako uskutečňované dcerou nebo stálou provozovnou jsou připisovány mateřské společnosti nebo ústředí. Konečná zpráva k Akci 3 pak definuje pojem ovládané zahraniční společnosti, podmínky pro vynětí z úpravy, definici rozhodného příjmu, způsob jeho přiřazení zpět do původní jurisdikce a některé aspekty prevence dvojího zdanění. Totéž ve výsledku upravuje jak ATAD, tak ZDP, a proto níže přikládám pouze schématické znázornění modelové situace, na níž se pravidlo aplikuje, inspirované ilustrací v Konečné zprávě Akce 3 OECD.

---

<sup>76</sup> OECD BEPS. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-10-23]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en).



Schéma 4: uplatnění CFC pravidel



Zdroj: vlastní zpracování

Preambule ATAD v odst. 12 uvádí kromě výše uvedeného motivu pro zavedení pravidla mj. také možnost členských států zvolit si, jestli se „zaměří na celou nízkou zdaněnou dceřinou společnost či zvláštní kategorie příjmů nebo se omezí na příjmy, které byly na dceřinou společnost vykonstruovaně odkloněny“. Rovněž je členským státem umožněno osvobodit ty subjekty, které vzhledem k nízkým příjmům nepředstavují vysoké riziko vyhýbání se daňové povinnosti.

V čl. 7 odst. 1 ATAD jsou vymezeny podmínky pro zacházení se zahraničním subjektem nebo stálou provozovnou (dále jen „subjekt“) daňového poplatníka jako s ovládanou zahraniční společností. Zaprvé musí být přímá či nepřímá účast daňového poplatníka (společně se svými přidruženými podniky) více než 50 % hlasovacích práv, (základního) kapitálu nebo nároku na zisk takového subjektu, zadruhé musí být skutečně odvedená korporátní daň takovým subjektem nižší než rozdíl mezi korporátní daní, která by byla vyměřena ve státě rezidence daňového poplatníka, a skutečnou korporátní daní odvedenou dotčeným subjektem ze zisku. V následujících odstavcích jsou vypočteny druhy příjmů (a výjimky z nich), které se zahrnují do základu daně daňového poplatníka ve státě jeho daňové rezidence, je-li s některým subjektem zacházeno jako s CFC. Tyto příjmy jsou rozděleny do dvou podskupin, a to:

- skutečné zdanitelné příjmy, které lze relativně snadno odvádět do zahraničí (úroky, licenční poplatky, podíly na zisku apod.), přičemž platí, že se pravidla o zdanění CFC na tyto příjmy aplikovat nebudou, pokud
  - dotčená CFC vykonává **podstatnou** hospodářskou činnost s využitím doloženého personálního a majetkového zajištění,
  - se členský stát rozhodne pro nezacházení s dotčeným subjektem jako s CFC, tvoří-li tyto příjmy max. jednu třetinu příjmů plynoucích tomuto subjektu nebo
  - se členský stát rozhodne pro vyloučení finančních podniků z pravidel CFC, pocházeli max. jedna třetina jmenovaných příjmů subjektu z transakcí s daňovým poplatníkem či přidruženými podniky, a
- příjmy plynoucí z operací, které nejsou skutečné a jejich hlavním účelem bylo získání daňové výhody. Takové operace definuje ATAD jako operace generující příjmy z aktiv, která by CFC nevlastnila nebo u nichž by nepřijímala související rizika, kdyby nebyla ovládaná společností s významnou rozhodovací funkcí relevantní pro tato aktiva či rizika a mající zásadní význam při vytváření příjmů CFC. U těchto příjmů je rovněž možné vyloučení, a to pro subjekty, jejichž účetní zisk nepřevyšuje 750 000 EUR a zároveň příjmy z jiných činností než obchodování nepřevyšují 75 000 EUR, nebo jejichž účetní zisk nepřevyšuje 10 % provozních nákladů<sup>77</sup> za dotčené zdaňovací období.

V čl. 8 ATAD se uvádí způsob výpočtu příjmů CFC, které se mají zahrnout do základu daně poplatníka v zemi jeho rezidence. Jde-li o příjmy z první podskupiny, vypočtou se právě dle předpisů státu rezidence poplatníka, přičemž v případě ztráty se do základu daně poplatníka nezahrnují, ale může být členským státem umožněn jejich převod do dalších zdaňovacích období. V případě příjmů v druhé podskupině se zahrnované příjmy omezí na ty, které jsou generovány aktivy a podstupovanými riziky spojenými s významnými rozhodovacími funkcemi ovládající společnosti, a spočtou se dle obvyklých tržních podmínek (tj. zřejmě bez vlivu podmínek cen mezi spojenými nebo přidruženými osobami). Dále platí, že se přiřazují příjmy jen v poměru účasti daňového poplatníka, a to do období, v němž končí zdaňovací období CFC. Poslední tři ustanovení týkající se zdanění CFC upravují zamezení dvojímu zdanění, a to ve vztahu k výplatám rozdělovaného zisku, výnosům plynoucích ze zcizené účasti poplatníka v CFC a dani odvedené CFC ve státě její rezidence.

---

<sup>77</sup> Vyjma provozních nákladů na zboží prodané mimo zemi rezidence subjektu a plateb přidruženým podnikům.

Česká úprava v § 38fa ZDP má velmi jednoznačnou strukturu, v níž se dá snadno orientovat, a obsahuje postupně následující: podmínky pro aplikaci pravidel a důsledek jejich aplikace, definici ovládající a ovládané zahraniční společnosti, definici přidružených osob, taxativní výčet zahrnovaných příjmů, rozsah přičitatelnosti příjmů ovládající společnosti, pravidlo proti zahrnutí ztráty a pravidlo o zápočtu zahraniční daňové povinnosti.

První odstavec dotčeného ustanovení obsahuje fikci, že činnost CFC a nakládání s jejím majetkem, z nichž plynou tzv. zahrnované příjmy, jsou uskutečněny ovládající společností na území ČR k okamžiku skončení zdaňovacího období CFC v zahraničí, a to za podmínek, že CFC nevykonává podstatnou hospodářskou činnost<sup>78</sup> a zároveň korporátní daň CFC ve státě její rezidence je nižší než polovina daně<sup>79</sup>, která by jí byla stanovena, pokud by byla rezidentem ČR (což se vztahuje jak k CFC ve formě zahraniční ovládané společnosti, tak ve formě stálé provozovny místního daňového poplatníka). GFR zdůrazňuje, že daňová povinnost pro účely tohoto výpočtu se počítá ze všech příjmů CFC, nikoli pouze příjmů zahrnovaných dle odst. 6.<sup>80</sup> Pokud je ovšem CFC k okamžiku skončení svého zdaňovacího období daňovým rezidentem státu uvedeného na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou EU (popř. se zde nachází stálá provozovna českého rezidenta), pak výše uvedená fikce dopadá na tuto CFC vždy, bez ohledu na kvalifikaci příjmů, rozsah její činnosti a výši zdejší daňové povinnosti.

**Ovládající** společnost v kontextu ust. § 38fa ZDP nelze ztotožnit s ovládající osobou ve smyslu § 74 a násl. ZOK. Pro účely aplikace CFC pravidel je ovládající společnost definována jako poplatník daně z příjmů právnických osob, český daňový rezident, který se zároveň buď přímo nebo nepřímo podílí na základním kapitálu CFC (a zároveň splňuje některou z podmínek § 38fa odst. 4, viz níže), nebo jehož stálá provozovna je CFC ve smyslu § 38fa odst. 4.

**Ovládaná** zahraniční společnost (CFC) je potom buď:

- poplatník daně z příjmů právnických osob, daňový nerezident, na jehož základním kapitálu, hlasovacích právech nebo zisku se podílí poplatník daně z příjmů právnických

---

<sup>78</sup> Pojem podstatné hospodářské činnosti vykládají např. *OECD Transfer Pricing Guidelines*. Smyslem je omezení použití na schránkové společnosti, viz dále.

<sup>79</sup> Čímž se dle důvodové zprávy ATAD novele myslí až finální daňová povinnost, nikoliv daňová sazba.

<sup>80</sup> Informace GFR k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-10-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf).

osob, daňový rezident, sám nebo společně s přidruženými osobami z více než 50 %, nebo

- stálá provozovna poplatníka daně z příjmů právnických osob, daňového rezidenta, s nímž má ČR uzavřenou SZDZ, podle níž se dvojití zdanění příjmů vylučuje metodou vynětí.

Přidruženými osobami jsou dle § 38fa odst. 5 kapitálově spojené osoby a osoby, má-li jedna na druhé právo na podíl na zisku nejméně 25 %.

Zahrnované příjmy dle odst. 6 téhož ustanovení jsou totožné s těmi, které zahrnuje ATAD, přičemž jde především o pasivní příjmy jako licenční poplatky, výpůjční příjmy (ve smyslu ust. § 23e ZDP), podíly na zisku, přenechání majetku k užití (ve smyslu finančního leasingu) atp. Důležité je, že dle důvodové zprávy k ATAD nově se při zahrnutí těchto příjmů do základu daně ovládající osoby pro přepočítání použije kurz devizového trhu vyhlášený ČNB uplatňovaný v účetnictví ovládající společnosti k poslednímu dni zdaňovacího období ovládané společnosti. Rovněž lze k těmto příjmům uplatnit související výdaje ve smyslu § 24 a násl., pokud je to ZDP přípustné. Zajímavým důsledkem aplikace analyzovaného pravidla je faktická nemožnost vyplatit podíl na zisku v rozsahu, v jakém plyne z činnosti považované za uskutečňovanou ovládající společností, neboť by si její společnost vyplácela *de facto* sama sobě. Totéž by mělo platit i o dalších typech zahrnovaných příjmů, např. v případě licenčních poplatků vztahujících se k činnosti, která fikcí přejde pod ovládající společnost (typicky by mohlo jít o licenční poplatky za poskytnutí loga, interně vyvinutého softwaru apod.). Pokud by ale došlo k situaci, kdy by se zahrnované příjmy týkaly i činností, které by pod fikci dle § 38fa odst. 1 nespadly, pak by bylo nutné určit poměr, v jakém se platba vztahuje k té které činnosti a následně do základu daně ovládající společnosti zahrnout pouze přiřazenou poměrnou část. Zároveň vzhledem k tomu, že ustanovení § 38fa neobsahuje pouhé zahrnutí příjmů do základu daně, ale přímo fikci, že se činnost uskutečňovaná CFC považuje za činnost ovládající společnosti, lze pak nejen uplatnit související výdaje, ale např. i osvobodit zahrnované příjmy v souladu s § 19, a to proto, že v důsledku výše uvedené fikce se na tyto příjmy vztahuje celá úprava ZDP. Proto také výpůjční příjmy, které jsou dle § 38fa zahrnuty do základu daně ovládající společnosti, vstupují do výpočtu nadměrných výpůjčních výdajů dle § 23e.<sup>81</sup>

---

<sup>81</sup> Informace GFR k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-10-10]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf).

Tyto příjmy (plynoucích z činnosti a nakládání s majetkem) se do základu daně zahrnou v poměru, v jakém se podílí ovládající společnost na základním kapitálu CFC. Jazykovým výkladem tedy dojdeme k tomu, že má-li ovládající společnost podíl na základním kapitálu např. ve výši 55 %, ale hlasovací práva spojená s tímto podílem např. 80 %, pak se stejně pro účely zahrnutí příjmů počítá s 55% podílem. Zároveň je důležité upozornit na to, že pokud v průběhu zdaňovacího období dojde ke změně výše podílu, pak je vždy nutné oddělit příjmy vzniklé v různých částech období a přepočíst je příslušným podílem. Pokud ale podíl klesne pod rozhodný podíl (tj. 50 %), pak se příjmy za tu část období, v němž byl podíl nižší, do základu daně ovládající společnosti nezahrnou. Pokud by zahrnutí příjmů vedlo ke snížení základu daně ovládající společnosti, nezahrnou se a rozprostřou se do třech následujících zdaňovacích období, a to vždy max. do výše, o kterou se základ daně v souvislosti s pravidly CFC zvyšuje. Pokud ovládající osoba pozbude podíl na CFC nebo její majetek (jde-li o stálou provozovnu), pak předmětem daně není příjem z tohoto pozbytí v rozsahu, v jakém připadá na nerozdělený zisk z činností nebo nakládání s majetkem, na které se již jednou uplatnilo zdanění dle pravidel CFC. Jak bylo uvedeno výše, k zamezení dvojího zdanění se uplatní zápočet daně případně zaplacené v zahraničí, a to metodou prostého zápočtu ve smyslu § 38f odst. 2.

## **7.1 Případ *Cadbury Schweppes* (C-196/04)**

Několik let předtím, než došlo na úrovni OECD k formulaci Akčního plánu a následné implementaci vybraných součástí tohoto plánu do unijního práva, rozhodoval SDEU o předběžné otázce ve věci známé dle jejího hlavního účastníka jako *Cadbury Schweppes*. Případ se týkal uplatnění tehdejších britských pravidel o zdanění ovládaných zahraničních společností ve Spojeném království, pokud jejich mateřská společnost, tamější rezident, vlastnila více než 50% účast na takových ovládaných zahraničních společnostech a tyto podléhaly „nižšímu zdanění“ (daň zaplacená CFC byla nižší než tři čtvrtiny daně, která by byla zaplacená ve Spojeném království za jinak stejných podmínek).

Skutkové okolnosti případu *Cadbury Schweppes* byly ve stručnosti takové, že mateřská spol. založila účelově dceřinou společnost v jurisdikci s nižší mírou zdanění, kde současně došlo jednak k odstranění daňových povinností kanadských akcionářů, jednak k obejití britského pravidla o povolení k zahraničním půjčkám a v neposlední řadě také ke snížení srážkové daně z dividend. Vzhledem k tomu pak daňové orgány Spojeného království doměřily vysokou daň ze zisku dceřiné společnosti.

Britský soud se při řešení sporu obrátil na SDEU se sérií otázek, přičemž stanovisko soudu lze shrnout následovně:

- i) občané členských států se nemohou podvodně domáhat svobod unijního práva, pokud se s odkazem na ně pokoušejí vyhnout povinností plynoucím z vnitrostátních předpisů,
- ii) samotný úmysl využít výhodného zdanění v jiném členském státě však sám o sobě nezakládá nemožnost se ustanovení primárního práva domáhat,
- iii) tehdejší daňové předpisy Spojeného království představovaly omezení práva na svobodu usazování, přičemž takové omezení je mj. možné jen, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu,
- iv) pouhá skutečnost, že mateřská společnost založí dceřinou společnost v jiném členském státě, nezakládá domněnku o daňovém podvodu,
- v) omezení svobody usazování může být zdůvodněno bojem proti zneužití, avšak jeho cílem musí být zabránit čistě vykonstruovaným operacím bez hospodářské podstaty.

Závěrem SDEU uvádí, že uvedené předpisy mohou i nemusí být v rozporu se svobodou usazování, záleží pouze na prokázání, zda CFC je usazena v zahraničí bez ohledu na existenci důvodů daňové povahy a zda zde vykonává skutečnou hospodářskou činnost.

Uvedené rozhodnutí z r. 2006 se zjevně stalo inspirací pro současné znění pravidel o zdanění CFC, neboť i to hovoří o hospodářské činnosti účelově zakládaných společností nebo stálých provozoven v zahraničí, ovšem zjemňuje kritérium pro zahrnutí rozhodných příjmů do základu daně matky ze **skutečné** hospodářské činnosti na **podstatnou** hospodářskou činnost. Hranici mezi oběma pojmy lze však obtížně jednoznačně definovat. Z jazykového hlediska lze dovodit zmírnění s ohledem na existenci společností, které nejsou ryze schránkové, na něž by pravidlo dopadlo a testem skutečné hospodářské činnosti by neprošly. V obou případech však platí, jak uvedeno i v předchozí kapitole, že výklad může být nestejnorodý a klíčové bude posouzení vždy v konkrétním případě.

### 7.1.1 Dozvuky případu v současnosti

V roce 2022 rozhodoval Tribunál SDEU o opravném prostředku podaném Spojeným královstvím a ITV plc proti rozhodnutí Komise, že výjimka z CFC pravidel pro finanční podniky v britském daňovém právu by měla být považována za státní podporu, tedy jeden

z možných faktorů narušujících hospodářskou soutěž v rámci EU ve smyslu čl. 107 SFEU.<sup>82</sup> Tribunál v rozsudku vyjádřil názor, že vzhledem k tomu, že daňový systém Spojeného království je založen na teritoriálním principu a jsou-li příjmy CFC (usazené v jiném státě) zároveň skutečně přiřaditelné entitě, která je rezidentem Spojeného království, pak nelze konstatovat, že by aplikací pravidel mělo docházet k porušení svobody usazování.

Tento rozsudek oproti rozsudku ve věci *Cadbury Schweppes* jednoznačně formuluje, že pravidla CFC nejsou v rozporu se svobodami vnitřního trhu EU. Dle mého názoru je ovšem zřejmé, že Tribunál v okamžik rozhodnutí měl úzký manévrovací prostor s ohledem na relativně novou účinnost pravidel o zdanění CFC napříč členskými státy EU v důsledku přijetí ATAD. Bylo by tedy poněkud odvážné vyslovit se pro rozpor těchto pravidel s primárním právem EU několik měsíců poté, co došlo ke shodě na zahrnutí těchto pravidel do práva sekundárního, která následně převzaly jednotlivé členské státy.

## 7.2 Kritérium podstatné hospodářské činnosti

Podstatná hospodářská činnost je jedním z kritérií, které musí CFC naplnit, aby nedošlo k uplatnění fikce v § 38fa odst. 1 ZDP. Vymezení tohoto kritéria je ovšem doposud zahaleno mlhou. Zákon ani důvodová zpráva k ATAD novele pojem nevymezuje ve velkém detailu. Má jít o odraz známého principu obsahu před formou (uplatňovaného i v účetnictví), tedy že by se transakce (zde činnost) měla posuzovat dle své skutečné ekonomické povahy, nikoli jen pouhé právní kvalifikace, resp. související právní dokumentace apod. CFC by měla vykonávat reálnou ekonomickou činnost, ke které využívá personál, prostory, vybavení a jiný majetek, přičemž z této činnosti by měly plynout i příjmy ve významné výši vzhledem k rozhodným (pasivním) příjmům pro účely uplatnění pravidel o zdanění CFC. Jako doprovodný nástroj k posouzení charakteru činnosti vykonávané CFC doporučuje zákonodárce *OECD Transfer Pricing Guidelines*.

Lze shrnout, že CFC zřejmě nevykonává podstatnou hospodářskou činnost, pokud k jejímu uskutečňování nevyužívá relevantní personál a aktiva. Je však naprosto klíčové toto posuzovat vzhledem ke konkrétnímu druhu činnosti. Půjde-li o činnost primárně vykonávanou prostřednictvím digitálních technologií, zjevně nebude nutné udržovat nadměrně vysoký počet zaměstnanců jen pro účely zdanění v tamější jurisdikci, naopak ale bude k prokázání činnosti

---

<sup>82</sup> Rozsudek Tribunálu ze dne 8. června 2022 ve spojených věcech *T-363/19* a *T-456/19*.

třeba vykazovat využití majetku, zejm. počítačů a jiných elektronických zařízení. Pokud jde o poměr rozhodných příjmů a celkových příjmů CFC, důvodová zpráva k ATAD novele nicméně uvádí, že tyto příjmy mohou být převažující nebo výhradní, pokud ale souvisejí s její činností – jako příklad uvádí pasivní úrokové příjmy pobočky banky.

Nakonec lze konstatovat, že ačkoliv pravidlo o zdanění CFC zjevně směřuje proti „prázdným schránkám“, bude nutné v jednotlivých případech posuzovat jejich existenci jen z důvodu přesunu rozhodných příjmů. Pokud umělost CFC nepostihne pravidlo dle § 38fa ZDP, pravidlo proti zneužití práva ji poskytne určitě, je však otázka, jestli dojde k jeho aplikaci vzhledem k jeho *ultima ratio* charakteru.

### **7.3 Vztah pravidel o zdanění CFC a pravidel dle Pilíře II**

V předchozím textu již zazněla zmínka o novém mechanismu dorovnávacích daní vycházejícím z tzv. OECD *GloBE Rules*, konkrétně jejich druhého pilíře. Úprava zjednodušeně cílí na velké nadnárodní a vnitrostátní skupiny s konsolidovanými výnosy převyšujícími 750 mil. EUR, u kterých nedosahuje efektivní sazba daně alespoň 15 %. Pro účely výpočtu je pak nejprve nutné vypočítat zisk jednotlivých členů skupiny dle účetních pravidel používaných pro účely konsolidace nejvyšší mateřskou entitou (UPE) a jejich zahrnované daně, a to vč. odložené daně, aby mohla být určena efektivní daňová sazba. Pokud tato sazba nedosáhne 15 %, bude nutné daň dorovnat, a to buď formou vnitrostátní dorovnávací daně na základě pravidla o kvalifikované vnitrostátní dorovnávací dani (QDMTT), nebo na základě doplňkových pravidel o přiřazované dorovnávací dani (IIR a UTPR).

Aplikace těchto pravidel úzce souvisí s paralelní aplikací zdanění CFC, neboť se dorovnávací daň typicky počítá na úrovni jurisdikce, a proto je nutné nejprve určit vzájemný vztah těchto dvou systémů. Na tento vztah našťestí návrh zákona o dorovnávacích daních hned na několika místech pamatuje.

Prvním případem jsou kolizní pravidla pro určení státu, který má být primární pro účely dorovnávací daně, nelze-li tento stát jednoznačně určit. Součástí těchto pravidel jsou sekundárně i fikce, na jejichž na základě lze primární stát určit dle výše tzv. zahrnutých daní (srov. § 57 a násl. návrhu ZDD), přičemž se z těchto daní vylučuje daň stanovená v rámci pravidla o zdanění CFC. Je tomu tak zřejmě proto, že státy, které pravidla o zdanění CFC neimplementovaly, by byly jednoduše vyloučeny z primariátu pro dorovnávací daň.



Je-li pak na českou ovládající společnost aplikována fikce dle § 38fa odst. 1 ZDP, a dochází tak k vyměření daně z příjmů právnických osob z příjmů CFC, je této ovládající společnosti umožněno snížit si daň z těchto příjmů o dorovnávací daň dle zahraničního QDMTT vztahující se k těmto příjmům zahrnutým dle § 38fa ZDP (srov. § 34 návrhu ZDD). Toto ustanovení tak prolamuje tvrzení zákonodárce, že dorovnávací daně nejsou daněmi z příjmů, a to za účelem vyloučení případného dvojího zdanění, neboť k aplikaci pravidel o zdanění CFC dochází přednostně, zatímco při výpočtu QDMTT nemusí být daň z příjmů CFC zohledněna (srov. důvodovou zprávu k § 34 návrhu ZDD). Zrcadlově se pak pravidlo uplatní na případy, kdy je ovládající společnost zahraniční.

Jak uvádím výše, výpočet efektivní daňové sazby pro účely zjištění, zda k aplikaci dorovnávací daně dojde, zahrnuje vedle splatné daně z příjmů právnických osob také daň odloženou. Tato odložená daň nevstupuje do výpočtu v prosté zaúčtované výši, ale je dále upravována. Úpravy odložené daně nezahrnují náklady dle § 61 odst. 5 návrhu ZDD, kde je rovněž zmíněna výjimka z úprav, a to odložená daňová pohledávka náhradní ztráty. Tato odložená daňová pohledávka může vzniknout ve státě dotčeném dorovnávací daní, v němž je rovněž zakotveno pravidlo o zdanění CFC, a to v důsledku možnosti ovládající společnosti snížit svou daňovou povinnost o daňovou povinnost stanovenou CFC v tamější jurisdikci. Ust. § 63 návrhu ZDD sjednocuje přístup k tomuto daňovému zvýhodnění ovládající společnosti a stanoví, že jeho výše bude nižší z částek: i) výše daně zaplacené CFC v zahraničí, o níž lze snížit daň ovládající společnosti za následující období, ii) součin výše daňové ztráty ovládající společnosti a sazby daně z příjmů, které ovládající společnost podléhá. Klíčové je, že v období uplatnění této odložené daňové pohledávky se o ni zvyšuje celková výše úpravy odložené daně maximálně do výše, do jaké je v rámci daně ovládající společnosti zohledněna daň zaplacená CFC v zahraničí. Vypočtená zahrnutá daň (tedy splatná vč. odložené) v souladu s § 57 a násl. návrhu ZDD se poté přiřadí jednotlivým členům ve skupině. Pokud jde o přiřazení daně zahrnuté CFC, přiřadí se její přímé nebo nepřímé vlastnické entitě dle podíly na příjmech CFC (§ 66 odst. 1 písm. c) návrhu ZDD), a to ve výši této zahrnuté daně, nebo ve výši součinu jurisdikční sazby dorovnávací daně pro skupinu v daném státě a výše pasivních příjmů entity, které podléhají zdanění CFC, podle toho, která z těchto částek je nižší.

Při výpočtu české dorovnávací daně se ale dle § 122 návrhu ZDD daň stanovená v souladu se zahraničním pravidlem o zdanění CFC nepovažuje za zahrnutou daň, čímž se zachovává

primariát ČR na zdanění českého člena skupiny, který je zároveň CFC zahraniční ovládající společnosti. To umožní ČR zdanit nedostatečně zdaněné zisky českých entit vyšší sazbou, než kdyby se dorovnávací daň následně přiřadila mateřské společnosti na základě IIR, kde daň zaplacená CFC zůstává součástí zahrnutých daní. Režim zahrnutí daně zaplacené CFC (viz výše v předchozím odstavci) je zachován, pokud česká členská entita povinná k české dorovnávací dani je zároveň ovládající společností pro účely pravidel pro zdanění CFC.

## 7.4 Nová pravidla dle tzv. *Unshell Directive* aneb ATAD 3

Ačkoliv Evropská unie uznává významný pokrok v oblasti boje proti přeshraniční daňové optimalizaci a výše popsaná pravidla zdanění ovládané zahraniční společnosti sama o sobě cílí především na schránkové společnosti, Evropská komise navrhla v r. 2021 přijetí další ze série opatření, tzv. *Unshell Directive*, jinak nazývanou též ATAD 3. Jedná se o návrh směrnice Rady, kterou se reguluje zneužívání „krycích subjektů“ (schránkových společností) pro daňové účely. V krátkosti bych rád tuto iniciativu představil, neboť s CFC pravidly relativně úzce souvisí a je pravděpodobné, že od r. 2025 bude úprava účinná.

Podstatou úpravy je obecně sankcionování podniků (ve smyslu práva EU), které nesplňují tzv. minimální podstatu. Pro účely aplikace je důležité nejprve vymezit onen (oznamující) podnik, následně určit naplnění ukazatelů minimální podstaty a v samotném závěru stanovit příslušný daňový důsledek.

Oznamujícím podnikem se rozumí podnik, který kumulativně splňuje tři podmínky, a to:

- více než 75 % výnosů za dvě předcházející zdaňovací období tvoří tzv. příslušné příjmy<sup>83</sup>,
- vykonává přeshraniční činnost buď z důvodu, že více než 60 % účetní hodnoty nemovitého majetku nebo movitého majetku (vč. cenných papírů, vyjma hotovosti) s hodnotou vyšší než 1 mil. EUR se v předchozích dvou zdaňovacích obdobích nacházelo mimo členský stát podniku, nebo z důvodu, že alespoň 60 % příslušných příjmů je získáváno či vypláceno prostřednictvím přeshraničních transakcí, a
- v předchozích dvou zdaňovacích obdobích zajišťoval každodenní správu a rozhodování externě (skrze outsourcing).

---

<sup>83</sup> Příslušné příjmy definuje čl. 4 návrhu směrnice a rozumí se jimi úrokové a obdobné příjmy (vč. příjmů z kryptoaktiv), licenční poplatky, podíly na zisku, příjmy ze zcizení akcií, příjmy z finančního leasingu, příjmy z nemovitého majetku, příjmy z movitého majetku a cenných papírů s účetní hodnotou vyšší než 1 mil. EUR atd.

Tyto podmínky lze ale nahradit sérií vyvratitelných domněnek uvedených v návrhu. Zároveň do oblasti působnosti nespádnou některé druhy podniků (kótované společnosti, banky, pojišťovny, holdingové společnosti atd.).

Takto vymezený podnik se dále testuje na naplnění ukazatelů minimální podstaty (jejich splnění musí uvést, tedy oznámit, ve svém každoročním řádném daňovém přiznání). Opět kumulativně musí:

- mít vlastní prostory nebo prostory pro své výlučné užívání v členském státě,
- mít alespoň jeden vlastní aktivní bankovní účet na území Evropské unie,
- splnit alespoň jeden ze jmenovaných ukazatelů týkajících se statutárních orgánů nebo zaměstnanců s rozhodovací funkcí.<sup>84</sup>

Pokud oznamující podnik splní ukazatele minimální podstaty a spolehlivě je prokáže, platí pro něj vyvratitelná domněnka, že minimální podstatu má (pro dané období). Naopak nesplní-li nebo neprokáže-li splnění, platí vyvratitelná domněnka, že minimální podstatu nemá. Vyvrátit tuto domněnku lze předložením dodatečných podpůrných důkazů.

Důsledky neexistence minimální podstaty jsou dvojí. Zaprvé členské státy odlišné od členského státu rezidence podniku nebudou ve vztahu k tomuto podniku brát v úvahu žádné platné SZDZ, ani ustanovení o osvobození podílů na zisku, úroků a licenčních poplatků od daně mezi mateřskou a dceřinou společností, přičemž příslušné příjmy sankcionovaného podniku zdaní jeho společník (akcionář) přímo v členském státě své rezidence, tj. takový podnik bude považován za daňově transparentní entitu. Zadruhé členský stát rezidence podniku zamítne žádost o potvrzení daňové rezidence k použití mimo jeho jurisdikci a vydá potvrzení, které stanoví, že podnik nemá nárok na zvýhodnění plynoucí ze SZDZ a směrnic upravujících osvobození podílů na zisku, úroků a licenčních poplatků.

## **7.5 Hodnocení stávající úpravy**

Z hlediska systematiky ZDP je pravidlo o zdanění CFC umístěno v § 38fa, je tedy stejně jako zbylá analyzovaná ustanovení proti přeshraniční optimalizaci umístěno v Části třetí, je ovšem odsunuto na její samotný konec, a to zřejmě z toho důvodu, že je více než § 23e–23h spojeno

---

<sup>84</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

s mezinárodním dvojitým zdaněním, resp. jeho vyloučením. Pokud jde o systematiku uvnitř ust. § 38fa, zdá se mi srozumitelná, jednoduchá a lze se v ní snadno orientovat.

Obsahově dikce českého pravidla o zdanění CFC se blíží znění ATAD, Kappel opět transpozici označuje za minimalistickou.<sup>85</sup> Pravidlo je, např. oproti úpravě hybridních nesouladů, mnohem jednoznačnější a neobsahuje dle mého názoru takové množství výkladových problémů. Jednoznačnost ovšem neznamená, že nemohou vznikat aplikační problémy a že s uplatněním tohoto pravidla není spojená značná míra administrativní náročnosti (snad ze všech komentovaných ustanovení nejvyšší). Významným výkladovým a aplikačním problémem, který jako první zřejmě připadá v úvahu, je určení rozsahu podstatné hospodářské činnosti, k němuž zatím na úrovni ČR není dostupná bližší interpretace nebo stanovisko správce daně či správního soudu. Stručně tento pojem vykládá důvodová zpráva k ATAD novele, která hovoří o nutnosti využívat personál, majetek a prostory související s tvrzenou ekonomickou činností, s jejichž pomocí dosahuje zahraniční společnost příjmů, které nelze podřadit pod příjmy zahrnované dle § 38fa ZDP.

Ministerstvo financí uvádí ve vztahu ke zdanění CFC jako výhodu skutečnost, že nezpůsobí negativní dopad na zahraniční investice do ČR.<sup>86</sup> Rovněž uvádí, že pravidlo není primárně určeno k navýšení daňových výnosů, ale k odrazení od přesunů příjmů z ČR.<sup>87</sup> To by ovšem mělo platit o všech ustanoveních spojených s ATAD, neboť hlavním účelem jejich přijetí není zvýšení výnosů členských států obecně, ale zamezení odklánění příjmů do jurisdikcí s přívětivějším režimem, tj. zachování úrovně daňových výnosů, která členským státům náleží.

Nevýhodami spojenými s implementací pravidla jsou dle Ministerstva financí zvýšené administrativní náklady (jak konstatuji výše), možné oslabení konkurenceschopnosti a případně také může ustanovení působit jako jakýsi motivační faktor, aby se mateřské společnosti se sídlem v ČR přesunuly do jurisdikcí, v nichž pravidla CFC zavedena nejsou. To je dle mého názoru možný negativní důsledek, je ovšem otázkou, jestli výhoda plynoucí z toho, že nedojde

---

<sup>85</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

<sup>86</sup> Ministerstvo financí ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní (k diskuzi), verze k 22. dubnu 2016. In: *mfc.cz* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.mfc.cz/cs/zahranici-a-eu/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhyan-se-24656>.

<sup>87</sup> Ministerstvo financí ČR. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu, podklad pro veřejnou konzultaci, verze k 27. únoru 2017. In: *mfc.cz* [online]. [cit. 2023-10-12]. Dostupné z: [https://www.mfc.cz/assets/cs/media/Konzultace\\_2017-03-14\\_2016-1164-Material.pdf](https://www.mfc.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf).

k aplikaci pravidel CFC, převýší míru administrativních a jiných nákladů spojených s přesunem sídla. Mimo jiné vzhledem k tomu, že by došlo ke uplatnění zdanění při odchodu.

Krátce byl představen návrh směrnice proti zneužívání schránkových společností, který sice není součástí platné a účinné úpravy, ale se zdaněním ovládaných společností velmi úzce souvisí. K návrhu se však pojí spousta otázek a připomínek. Kappel tvrdí, že návrh není nutný, může být nepřiměřený a problematický.<sup>88</sup> Netroufám si hodnotit nutnost přijetí návrhu, neboť statistiky nežádoucí optimalizace po zavedení ustanovení ATAD nemám k dispozici. Námitka potenciálního nedostatku přiměřenosti je dle mého názoru na místě. Kombinace domněnek o oznamujícím podniku a ukazatelů minimální podstaty může negativně dopadnout i na podniky, které ve výsledku vůbec schránkové nejsou, pouze jim některý z povinných znaků chybí, typicky např. holdingové společnosti, které reálně nevykonávají žádnou hospodářskou činnost, jen spravují portfolio a jejich příjmy jsou z naprosté většiny tvořeny příslušnými příjmy ve smyslu čl. 4 návrhu. Ačkoliv by následně měly naplnit všechny ukazatele minimální podstaty, není vyloučeno, že je z nějakého důvodu nedokáží naplnit, protože by na ně dopadl velmi přísný důsledek v podobě zákazu aplikace ustanovení SZDZ a osvobození podílů na zisku, úroků a licenčních poplatků, což jsou ve výsledku pravděpodobně jediné druhy příjmů, které taková holdingová společnost má.

---

<sup>88</sup> KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.

## Závěr

Existence zdanění jakožto státem uvalovaného systému pravidelných plateb určených k plnění příjmové strany státního rozpočtu s sebou neodmyslitelně nese riziko, že subjekty podléhající zdanění se mu budou snažit v co nejvyšší možné míře vyhnout, a to ať legální, nebo nelegální formou. V legální rovině lze hovořit o daňové optimalizaci, kterou si poplatníci v mezích zákona a v souladu se zákonem zamýšlenými cestami snižují daňovou povinnost. Daňově optimalizovat lze ve vztahu k téměř všem konstrukčním prvkům daně, v největší míře se ale optimalizace týká základu daně. Nelegální formou snižování daňové povinnosti je v nejobecnějším pojetí daňový únik. Ten může nabývat různých forem (od daňového podvodu, přes zkrácení daně až po neodvedení daně) a skrývá v sobě pak nejen daňové, ale i trestněprávní důsledky. Na pomezí úniku a optimalizace leží tzv. nežádoucí daňová optimalizace, kterou lze charakterizovat jako jednání, které je sice legální, ale morálně pochybné a poškozující stát, jemuž výnos z daně náleží.

Značný podíl na nežádoucí daňové optimalizaci má přeshraniční optimalizace zahrnující různé druhy transakcí a operací, které obsahují přeshraniční prvek. Proti tomuto druhu optimalizace začala před několika lety brojit organizace OECD se svou iniciativou BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), v jejímž rámci přijala sérii doporučení ohledně nejčastějších a nejdůležitějších aspektů přeshraniční optimalizace, tzv. Akční plán. Vybrané Akce BEPS implementovala formou směrnic Evropská unie a Česká republika tyto směrnice transponovala do vnitrostátního práva.

Prvním z analyzovaných institutů, který se však od zbylých velmi liší, byl zákaz zneužití práva. Zneužití práva se vyskytuje napříč právním řádem a obecně představuje jednání, které je zdánlivě v souladu se zákonem, ovšem míří proti jeho účelu a smyslu. Zneužití daňového práva bylo známé z judikatury českých správních soudů ještě před jeho ukotvením v § 8 odst. 4 DŘ jakožto forma implementace čl. 6 ATAD. Díkce českého pravidla proti zneužití práva odpovídá judikатурním závěrům, obsahuje objektivní a subjektivní složku, které je pro jeho použití nutné kumulativně naplnit, a jeho dosah je mnohem širší než ten směrnicí zamýšlený. Pravidlo se v současné době často objevuje v rozhodnutích z daňové oblasti a je aplikováno na transakce bez reálného ekonomického opodstatnění s převažujícím cílem získat daňovou výhodu – účelové emise korunových dluhopisů, smluvní sankce nebo restrukturalizace uvnitř skupiny.

Zvláštní pravidla proti nežádoucí optimalizaci v ZDP začínají ust. § 23e a § 23h, tedy omezením nadměrných výpůjčních výdajů. Omezení spočívající v limitaci „čistých“ úrokových a obdobných nákladů ve výši max. 30 % EBITDA (s hranicí *de minimis* 80 mil. Kč) svým rozsahem sice teoreticky dopadá na širší okruh subjektů než pravidlo nízké kapitalizace, které se uplatní jen vůči spojeným osobám, ovšem prakticky vzhledem k hranici *de minimis* a započtení výpůjčních příjmů zřejmě dolehne jen na velmi omezenou skupinu poplatníků. Kladně lze hodnotit relativně kvalitní transpozici, exaktní úpravu pravidla v ZDP a možnost přesunu neuznaných nadměrných výpůjčních nákladů do následujících období. Doposud jsou však z působnosti pravidla vyňaty některé subjekty, u nichž nadále existuje záměr je postihnout, ale vzhledem k charakteru jejich činnosti to při současném znění není možné. Vhodným doplňkem pravidla by tak mohla být úprava po vzoru australského modelu.

Na omezení nadměrných výpůjčních výdajů navazuje v § 23g ZDP zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví neboli zdanění při odchodu. To na rozdíl od zbylých pravidel nevychází primárně z OECD BEPS, ale pouze z anti-optimalizační iniciativy EU. Pravidlo obsahuje fikci úplatného převodu sobě samému při přechodu majetku přes hranice ve třech odlišných situacích. Transpozice pravidla je minimalistická a vzhledem k několika možným aplikacím pravidla vzniká značný prostor pro výklad, např. ve vztahu k prokazování hodnoty majetku, z níž se bude daň platit. Oporu možná poskytne dokumentace k převodním cenám. Negativně vnímám neexistenci minimální hranice hodnoty majetku, jehož přechod přes hranice by měl být zdaněn. Související možnost rozložení úhrady daně je zjevně *lex specialis* vůči posečkáni daně dle DŘ.

Hybridní nesoulady představují situace mezi přidruženými podniky, při nichž dochází k rozdílné právní kvalifikaci subjektu nebo transakce, v jejímž důsledku může dojít buď k neoprávněnému dvojímu odpočtu téže platby, nebo odpočtu na jedné straně bez souvisejícího zvýšení daňového základu na straně druhé. Česká úprava v § 23h ZDP je vzhledem ke složitosti problematiky hybridních nesouladů dle mého názoru nedostačující a nekoresponduje příliš s úpravou na úrovni ATAD, neboť předně neuvádí, v jakých případech k nežádoucímu důsledku může dojít (na rozdíl od směrnice). ZDP rovněž neadresuje novinky v úpravě hybridních nesouladů implementovaných v čl. 9a a 9b ATAD. Nedostatky ZDP mohou být v určitých případech překlenuty přímým účinkem ATAD. Pokud jde o účinnost pravidla, je důležité podotknout, že stávající díkce jen omezuje důsledky rozdílné právní kvalifikace,

nikoliv jejich příčinu, a to formou sblížení daňových a účetních pravidel (o které se snaží EU např. v rámci iniciativy BEFIT).

Jediným odlišně systematicky zařazeným pravidlem proti nežádoucí optimalizaci v ZDP je pravidlo pro zdanění ovládané zahraniční společnosti (CFC) v § 38fa. Podstatou pravidla je fikce daňové transparency CFC, z čehož plyne povinnost zahrnout její příjmy do základu daně přidružené ovládající společnosti. Česká úprava odpovídá úpravě na unijní úrovni a je dle mého názoru jednoznačná a bez větších výkladových problémů, vyjma kritéria podstatné hospodářské činnosti, v důsledku jehož nesplnění dochází k aplikaci dotčené fikce. S tímto pravidlem jsou zároveň v praxi spojeny vysoké administrativní náklady. Na úrovni EU bylo pravidlo zdanění CFC v r. 2021 podpořeno návrhem směrnice proti zneužívání schránkových společností, jejímž přijetím může až nepřiměřeně formou série domněnek dojít k odepření výhod plynoucích ze SZDZ a směrnic o osvobození podílů na zisku, úroků a licenčních poplatků.

Všeobecně byly v práci vzneseny potenciální výkladové problémy, které bude v budoucnu třeba pro účely praktické aplikace ustanovení proti nežádoucí daňové optimalizaci správcem daně nebo soudem sjednotit. Pokud jde o jednotné zhodnocení úpravy na úrovni ZDP, není dle mého názoru vhodné, neboť jednotlivá pravidla byla transponována různě kvalitně a s různou mírou detailu. Z hlediska smysluplnosti a užitečnosti pravidel se přikláním spíše k pozitivnímu hodnocení, neboť dobře přiléhají na typické optimalizační struktury nadnárodních skupin.

Budoucnost opatření proti přeshraniční daňové optimalizaci leží nejen ve výše analyzovaných ustanoveních, ale především také v nové dvoupilířové iniciativě OECD spočívající jednak ve zdanění velkých skupin ve státech, v nichž mají primárně zákazníky (Pilíř I), a jednak v globálním minimálním zdanění těchto skupin (Pilíř II). Na úrovni EU lze snad ještě uvažovat nad případným přijetím návrhu BEFIT o společném konsolidovaném základu daně celé skupiny, ovšem vzhledem k neúspěchu předchozích obdobných návrhů Komise a nutnosti jednomyslného souhlasu všech členských států zřejmě nelze v nejbližší době jeho aplikaci očekávat.

Na tuto práci lze jistě navázat hlubší analýzou jednotlivých ustanovení nebo pokračováním v analýze problematiky dorovnávacích daní vycházející z již zmíněného Pilíře II. V obou případech jsou skvělým zdrojem detailního poznání celé problematiky materiály zveřejňované OECD v rámci iniciativy BEPS.



## Seznam zkratk

<b>ATAD</b>	směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, v platném konsolidovaném znění
<b>ATAD 2</b>	Směrnice Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi
<b>ATAD novela</b>	zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů
<b>CFC</b>	ovládaná zahraniční společnost ( <i>Controlled Foreign Company</i> )
<b>DŘ</b>	zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
<b>ESLP</b>	Evropský soud pro lidská práva
<b>GFŘ</b>	Generální finanční ředitelství
<b>IFRS</b>	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS/IAS)
<b>LZPS</b>	usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
<b>návrh ZDD</b>	vládní návrh zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (sněmovní tisk 515)
<b>NSS</b>	Nejvyšší správní soud ČR
<b>OECD</b>	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
<b>OZ</b>	zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
<b>SDEU</b>	Soudní dvůr Evropské unie
<b>SFEU</b>	Smlouva o fungování Evropské unie
<b>SZDZ</b>	smlouva o zamezení dvojího zdanění
<b>TrŘ</b>	zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
<b>TrZ</b>	zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
<b>Ústava</b>	ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZDP</b>	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

<b>ZDPH</b>	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZOK</b>	zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
<b>ZOM</b>	zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZPř</b>	zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZPSZ</b>	zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZPVZP</b>	zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZSD</b>	zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
<b>ZÚ</b>	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

# Seznam použitých zdrojů

## Seznam použité literatury

- GERLOCH, A. a J. TRYZNA. Nad vázaností soudce zákonem z pohledu některých soudních rozhodnutí. *Právní rozhledy*, 2007, 15, s. 23-28.
- HENDRYCH, D. *Právní slovník*. 3., podstatně rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-059-1.
- JELÍNEK, J. *Trestní právo hmotné: obecná část, zvláštní část*. 8. aktualizované vydání. Praha: Leges, 2022. ISBN 978-80-7502-576-0.
- KAPPEL, J. *Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2023.
- KARFÍKOVÁ, M. a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s.
- KNAPP, V. *Teorie práva*. Praha: C. H. Beck, 1995, 248 s.
- KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 272 s.
- LICHNOVSKÝ, O., a kol. *Daňový řád: komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021.
- PELC, V. *Daně z příjmů*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.
- ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. Wolters Kluwer, 2021.
- SEJKORA, T. *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. 2017. Dizertační práce. Univerzita Karlova, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí práce Boháč, Radim.
- ŠČERBA, F. a kol. *Trestní zákoník: komentář*. 1. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022.

## Seznam použitých internetových zdrojů

- Informace GFŘ k aplikaci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ve vztahu k problematice ATAD. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-09-05]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816\\_20.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-problematika-ATAD-54816_20.pdf)
- Ministerstvo financí ČR. Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu, podklad pro veřejnou konzultaci, verze k 27. února 2017. In: *mfcz.cz* [online]. [cit. 2023-10-12]. Dostupné z: [https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Konzultace\\_2017-03-14\\_2016-1164-Material.pdf](https://www.mfcz.cz/assets/cs/media/Konzultace_2017-03-14_2016-1164-Material.pdf)

- Ministerstvo financí ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní (k diskuzi), verze k 22. dubnu 2016. In: *mfcz.cz* [online]. [cit. 2023-09-20]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/zahranici-a-eu/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>
- OECD BEPS. Action 4 Limitation on Interest Deductions. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-06-16]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/>
- OECD BEPS. Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-10-23]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report\\_9789264241152-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en)
- OECD BEPS. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2016 Update. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-08-30]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update\\_9789264268333-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2016-update_9789264268333-en)
- OECD BEPS. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – Final Report. In: *oecd.org* [online]. [cit. 2023-10-16]. Dostupné z: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report\\_9789264241138-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en)
- Pokyn č. GFŘ – D – 59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *financnisprava.cz* [online]. [cit. 2023-10-31]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn\\_GFŘ-D-59.pdf](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/Pokyn_GFŘ-D-59.pdf)
- PŘÍKAZSKÁ, L. Ne bis in idem a daňové delikty. In: *epravo.cz* [online]. [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/ne-bis-in-idem-a-danove-delikty-109555.html>
- Welcome clarification for cost-plus situations previously caught by Dutch ATAD2 rules. In: *loyensloeff.com* [online]. [cit. 2023-11-02]. Dostupné z: <https://www.loyensloeff.com/insights/news--events/news/welcome-clarification-for-cost-plus-situations/>

## **Seznam použitých právních předpisů**

- směrnice Rady (EU) 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, v platném konsolidovaném znění
- Směrnice Rady (EU) 2017/952 ze dne 29. května 2017, kterou se mění směrnice (EU) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi
- směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a vnitrostátních skupin v Unii
- ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů
- usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
- zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, ve znění pozdějších předpisů

## **Seznam použité judikatury**

- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2023, č. j. 30 Af 24/2020-112.
- Rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48.

- Rozsudek NSS ze dne 31. března 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105.
- Rozsudek NSS ze dne 15. října 2015, č. j. 9 Afs 57/2015-120.
- Rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 Afs 24/2016-40.
- Rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2022, č. j. 10 Afs 289/2021-42.
- Rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2022, č. j. 4 Afs 376/2021-60.
- Rozsudek NSS ze dne 16. 8. 2022, č. j. 7 Afs 49/2022-26.
- Rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2023, č. j. 5 Afs 45/2022-48.
- Rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2023, č. j. 8 Afs 105/2021-91.
- Rozsudek velkého senátu ESLP ze dne 25. 11. 2016, 24130/11 a 29758/11, *A a B proti Norsku*.
- Rozsudek SDEU ze dne 12. září 2006 ve věci *C-196/04 Cadbury Schweppes*.
- Rozsudek Tribunálu ze dne 8. června 2022 ve spojených věcech *T-363/19 a T-456/19*.
- Usnesení NS ze dne 22. 1. 1997, sp. zn. 1 Tzn 20/96.
- Usnesení ÚS ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07.

#### **Seznam ostatních zdrojů**

- Důvodová zpráva k zákonu č. 80/2019 Sb.
- RABUŠIC, M. *Agresivní daňové plánování v rámci EU*. 2022. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí. Vedoucí práce Tepperová, Jana.
- Semináře z předmětu Finanční právo II s JUDr. Romanem Vybíralem, Ph.D.
- Konzultace s Ing. Vladimírem Sopkuliakem a Ing. Karlem Hronkem, daňovými poradci z Ernst & Young, s.r.o.

## Seznam schémat

Schéma 1: zdanění při odchodu (situace před).....	44
Schéma 2: zdanění při odchodu (situace po).....	44
Schéma 3: sporný případ hybridního nesouladu .....	61
Schéma 4: uplatnění CFC pravidel.....	65

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Typologie hybridních nesouladů dle ATAD.....	83
---	----



## Příloha č. 1 – Typologie hybridních nesouladů dle ATAD

	Označení situace	Definice	Doplňující informace
A.	Platba v rámci finančního nástroje	<p>Dochází k odpočtu platby bez zahrnutí, přičemž tato platba není zahrnuta do zdanitelných příjmů příjemce v přiměřené době a nesouladný výsledek lze přičíst rozdílům v kvalifikaci nástroje nebo platby prováděné v jeho rámci. Platba se považuje za zahrnutou v přiměřené době, je-li jurisdikcí příjemce zahrnuta ve zdaňovacím období, které začíná do 12 měsíců od skončení zdaňovacího období plátce, nebo lze-li přiměřeně očekávat, že platba bude jurisdikcí příjemce zahrnuta v některém budoucím zdaňovacím období, a jsou-li zároveň platební podmínky jaké by bylo možné očekávat mezi nezávislými podniky.</p> <p>Finančním nástrojem se rozumí jakýkoliv nástroj v tom rozsahu, v jakém vede k výnosu z financování či kapitálu, jenž je dle práva plátce či příjemce zdaněn dle pravidel pro zdanění dluhu, kapitálu nebo derivátu, přičemž zahrnuje hybridní převod.</p>	<p>Platba představující podkladový výnos z převáděného finančního nástroje nevede ke vzniku hybridního nesouladu, pokud ji provádí obchodník na finančním trhu v rámci hybridního převodu na trhu, vyžaduje-li jurisdikce plátce od obchodníka na finančním trhu, aby veškeré částky obdržené v souvislosti s převáděným finančním nástrojem zahrnul do zdanitelných příjmů. Obchodníkem na finančním trhu se rozumí subjekt, jehož předmětem činnosti je pravidelný nákup a prodej finančních nástrojů za účelem dosažení zisku. Hybridním převodem na trhu se rozumí jakékoliv uspořádání za účelem převodu finančního nástroje v rámci běžné činnosti obchodníka, jehož podkladový výnos se pro daňové účely považuje za výnos získaný současně více než jednou stran uspořádání.</p>
B.	Platba hybridnímu subjektu	<p>Dochází k odpočtu platby bez zahrnutí, přičemž tento nesouladný výsledek plyne z rozdílů v tom, jak jsou platby hybridnímu subjektu rozdělovány podle práva jurisdikce, v níž je takový subjekt usazen či registrován, a jurisdikce osoby s účastí v takovém hybridním subjektu.</p>	

C.	Platba subjektu s jednou či více stálými provozovny	Dochází k odpočtu platby bez zahrnutí a tento výsledek plyne z rozdílů v rozdělování plateb mezi ústředí a stálou provozovnou nebo mezi dvě či více stálých provozoven téhož subjektu dle práva jurisdikcí, v nichž subjekt působí.	
D.	Platba nerozpoznané stálé provozovně	Dochází k odpočtu platby bez zahrnutí.	
E.	Platba ze strany hybridního subjektu	Dochází k odpočtu platby bez zahrnutí a tento nesoulad je výsledkem skutečnosti, že právní systém jurisdikce příjemce takovou platbu nerozpoznává.	Hybridní nesoulad vzniká pouze v rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožňuje započtení odpočtu bez zahrnutí proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem.
F.	Pomyslná platba	Dochází k odpočtu platby mezi ústředím a stálou provozovnou nebo mezi dvěma či více stálými provozovny bez zahrnutí a tento nesoulad je výsledkem skutečnosti, že právní systém jurisdikce příjemce takovou platbu nerozpoznává.	Hybridní nesoulad vzniká pouze v rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožňuje započtení odpočtu bez zahrnutí proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem.
G.	Dvojitý odpočet	Dochází ke dvojitému odpočtu platby.	Hybridní nesoulad vzniká pouze v rozsahu, v jakém jurisdikce plátce umožňuje započtení dvojitého odpočtu proti částce, která není dvakrát zahrnutým příjmem.

# Právní aspekty omezování nežádoucích technik daňové optimalizace v ČR

## Abstrakt

S rostoucí globalizací a souvisejícím nárůstem počtu nadnárodních společností jdou ruku v ruce také snahy těchto společností o minimalizaci jejich celkové daňové povinnosti, které ne vždy korespondují s tím, jakým způsobem byla daňová úprava v jednotlivých státech navržena. Jako první tyto snahy adresovala organizace OECD se svým Akčním plánem proti erozi základu daně a *profit shiftingu*. Vybrané akce implementovala formou směrnice Evropská unie, a členskými státy tak vznikla povinnost transpozice do vlastních vnitrostátních právních řádů.

Do české daňověprávní úpravy se tak promítla nová pravidla zabraňující nežádoucí daňové optimalizaci. Zákaz zneužití práva, který se uplatňoval již prostřednictvím judikatury, byl zakotven do daňového řádu a na rozdíl od úpravy ve směrnici postihuje jednak celou daňovou soustavu, jednak všechny daňové subjekty. Jeho znění rovněž odpovídá spíše závěrům českých soudů než dikci ve směrnici a dle mého názoru lépe odráží dosavadní praxi. Ačkoliv je jeho záběr velmi široký, měl by se však uplatňovat střídmě.

Omezení uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů jako další protioptimalizační pravidlo cílí na nadměrné zadlužování ve skupině i mimo ni a má postihovat i případy, na které nedosáhne pravidlo nízké kapitalizace. Dle mého názoru ovšem vzhledem k hranici *de minimis* a konstrukci pravidla je jeho dopad velmi úzký. Zároveň jsou z jeho působnosti vyňaty finanční podniky, na které by s ohledem na povahu jejich příjmů stejně nebylo aplikovatelné. Bylo by tak vhodné přijmout opatření obdobné australskému modelu.

Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví dobře odráží úpravu ve směrnici a postihuje vykonstruované přesuny aktiv za účelem příznivějšího zdanění. Zdá se však s ohledem na neexistenci jakékoliv hranice *de minimis* a nejasnou definici přemístěvaného majetku velmi přísné.

Pravidlo o řešení důsledků rozdílné právní kvalifikace bylo dle mého názoru transponováno nedostatečně a nekoresponduje s širokou úpravou ve směrnici, přičemž může v jistých

případech dojít až k jejímu přímému účinku. Rovněž řeší pouze důsledky rozdílů, nikoliv jejich příčinu, tedy samotnou podstatu v odlišnostech mezi právními řády.

Poslední pravidlo o zdanění ovládané zahraniční společnosti zaměřené proti schránkovým společnostem je sice transponované kvalitně, ale obsahuje několik výkladových problémů, především kritérium podstatné hospodářské činnosti. Docházím k závěru, že ačkoliv důvodová zpráva popisuje podmínky uplatnění kritéria, bude uplatnění fikce zahrnutí příjmů CFC vždy záviset na konkrétním případě vzhledem k různorodosti a rozsahu ekonomické činnosti. Nový návrh směrnice proti schránkovým společnostem obsahuje velmi přísné důsledky při nesplnění zde uvedeného testu a domnívám se, že na úrovni EU vzhledem k nutnosti jednomyslného souhlasu členských států nebude přijat.

**Klíčová slova: BEPS, ATAD, zdanění**

# **Legal aspects of limiting undesirable tax optimisation techniques in the Czech Republic**

## **Abstract**

With the increasing globalisation and the related increase in the number of multinational companies, these companies are also trying to minimise their overall tax liability, which does not always correspond to the way in which the tax treatment in each country has been designed. The OECD was the first to address these efforts with its Action Plan against Base Erosion and Profit Shifting. Selected actions were implemented by the European Union in the form of a directive, thus obliging Member States to transpose them into their own national laws.

The Czech tax law has thus incorporated new rules preventing undesirable tax optimisation. The anti-abuse rule, which had already been applied through case law, has been enshrined in the Tax Administration Act and, unlike the directive, affects both the entire tax system and all tax subjects. Its wording also corresponds to the conclusions of the Czech courts rather than to the wording of the Directive and, in my opinion, better reflects current practice. Although its scope is very broad, it should be applied sparingly.

The interest limitation rule targets excessive in-group and out-group borrowing and is intended to penalize cases that are not covered by the thin capitalisation rule. In my view, however, given the de minimis threshold and the design of the rule, its impact is very narrow. At the same time, it excludes financial enterprises from its scope, to which, given the nature of their income, it would not apply anyway. It would thus be appropriate to adopt a measure similar to the Australian model.

The exit taxation rule reflects well the treatment in the directive and penalises contrived transfers of assets for the purpose of more favourable taxation. However, it seems very strict given the absence of any de minimis threshold and the vague definition of the assets to be transferred.

In my view, the rule against hybrid mismatches arrangements has been transposed insufficiently and does not correspond to the broad provisions of the directive, which may in some cases have

direct effect. It also addresses only the consequences of the differences, not their cause, i.e. the very essence of the differences between legal systems.

The taxation of a controlled foreign company rule is aimed at shell companies, and although well transposed, contains several interpretative problems, in particular the criterion of substantial economic activity. I conclude that although the explanatory memorandum describes the conditions for applying the criterion, the application of the fiction of inclusion of CFC income will always depend on the specific conditions, given the diversity and extent of the economic activity. The new proposal for a directive against shell companies contains very severe consequences for failure to meet the test set out there and I believe that it will not be adopted at EU level given the need for unanimous agreement by all of the Member States.

**Klíčová slova: BEPS, ATAD, taxation**