

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

DOPADY PILÍŘE 2 BEPS 2.0 NA VYBRANOU SPOLEČNOST

IMPACTS OF PILLAR 2 OF THE BEPS 2.0 ON SELECTED COMPANY

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Gibiecová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

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

BRNO 2024

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Michaela Gibiecová
Vedoucí práce:	doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
Akademický rok:	2023/24
Studijní program:	Účetnictví a finanční řízení podniku

Garantka studijního programu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Dopady pilíře 2 BEPS 2.0 na vybranou společnost

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody zpracování

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

– analýza související právní úpravy

– syntéza získaných poznatků

Vlastní návrhy řešení

– návrh metodického rámce pro výpočet částky dorovnávací daně

– kvantifikace částky dorovnávací daně u vybrané společnosti

Závěr

Seznam použitých zdrojů

Seznam grafů a tabulek

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem této diplomové práce je zhodnotit dopad druhého pilíře iniciativy BEPS 2.0 na vybranou společnost, zejména pak vypracovat postup (metodický rámec) pro výpočet dorovnávací daně.

Základní literární prameny:

ČESKO. Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny - znění od 31. 12. 2023. In: Zákony pro lidi.cz. © AION CS 2010–2024. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2023-416>.

OECD. Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two). Online. In: Paris: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2022. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf.

OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Online. In: Paris: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, 2021. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>.

OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples. Online. In: Paris: OECD, 2022. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>.

VELFLOVÁ, Marie; ŠMIRAUŠOVÁ, Petra a KOSTOHRYZ, Jiří. Úvod do zákona o dorovnávacích daních aneb Pilíř II. Online. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2023, roč. 2023, č. 3, s. 5-12. Dostupné z: https://issuu.com/impaxpraha/docs/bulletin_kdp_03_2023_high?linkId=247020426.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2023/24

V Brně dne 4.2.2024

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
garantka

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Tato diplomová práce zkoumá problematiku pilíře 2 BEPS 2.0 a jeho dopady na vybranou společnost za rok 2022, s cílem poskytnout pochopení změn, které tato daňová iniciativa přináší. Práce začíná teoretickým přehledem původu druhého pilíře, klíčových principů a pravidel, který zajišťuje ucelený rámec pro následnou analýzu. Následuje analytická část, která zahrnuje celkový dopad na mezinárodní daňový systém, určení determinantů vlivu na efektivní sazbu daně a analýzu dopadu zavedení pilíře 2 na daňové pobídky. V analytické části práce je dále provedena analýza unijní a tuzemské právní úpravy, ve které jsou komparovány definice jednotlivých konstrukčních prvků dorovnávací daně. V návrhové části práce je následně navržen Metodický rámec pro výpočet české dorovnávací daně v prostředí MS Excel a Pokyny pro použití tohoto postupu. Tento rámec je aplikován na vybranou společnost, umožňující tak konkrétní posouzení dopadu pilíře 2.

Klíčová slova

Pilíř 2 BEPS 2.0, OECD, dorovnávací daň, dopady na korporace, efektivní sazba daně, daňové pobídky, modelový výpočet

Abstract

This master's thesis examines the issue of Pillar 2 of BEPS 2.0 and its impact on a selected company for the year 2022, to provide an understanding of the changes brought about by this tax initiative. The thesis begins with a theoretical overview of the origins of Pillar 2, its key principles and rules, which provides a comprehensive framework for the subsequent analysis. This is followed by an analytical section that includes the overall impact on the international tax system, identifying the determinants of the impact on the effective tax rate and an analysis of the impact of the introduction of Pillar 2 on tax incentives. The analytical part of the thesis also analyses EU and domestic legislation, comparing the definitions of the various design elements of the top-up tax. In the proposal part of the thesis, a Methodological Framework for the calculation of the Czech equalisation tax in MS Excel and Guidance for the use of this procedure are proposed. This framework is applied to a selected company, thus enabling a concrete assessment of the impact of Pillar 2.

Key words

Pillar 2 BEPS 2.0, OECD, top-up tax, corporate impacts, effective tax rate, tax incentives, model computation

Bibliografická citace:

GIBIECOVÁ, Michaela. *Dopady pilíře 2 BEPS 2.0 na vybranou společnost* [online]. Brno, 2024 [cit. 2024-05-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/160624>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 12. 5. 2024

Bc. Michaela Gibiecová

autor

Poděkování

Tímto děkuji svému vedoucímu doc. Ing. Mgr Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení a průběžné poskytování cenných rad a připomínek. Dále bych chtěla poděkovat Ing. Petru Maškovi a Ing. Denise Holbové ze společnosti PricewaterhouseCoopers Česká republika, s.r.o. za poskytnuté informace a odborné rady. Poděkování patří také mé rodině a blízkým za podporu po celou dobu studia.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	15
1.1 Balíček opatření proti BEPS	15
1.2 BEPS 2.0.....	15
1.3 Druhý pilíř.....	18
1.3.1 Vývoj dorovnávací daně na úrovni OECD, EU a ČR.....	20
1.3.2 Vymezení relevantních pojmů	20
1.3.3 Přiřazovaná dorovnávací daň.....	24
1.3.4 Shrnutí kapitoly přiřazovaná dorovnávací daň	35
1.3.5 Vnitrostátní dorovnávací daň.....	35
1.3.6 Shrnutí kapitoly vnitrostátní dorovnávací daň.....	51
1.3.7 Výjimky a speciální režimy v rámci pravidel dorovnávací daně.....	51
1.3.8 Bezpečné přístavy	52
1.3.9 Shrnutí kapitoly bezpečných přístavů.....	58
1.3.10 Informační přehled a daňové přiznání.....	59
2 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE.....	61
2.1 Celkový předpokládaný dopad zavedení globální minimální daně	61
2.2 Determinanty vlivu na efektivní sazbu daně.....	64
2.2.1 Dopad daňových pobídek na efektivní sazbu daně.....	65
2.3 Analýza související právní úpravy	70
2.3.1 Daňový subjekt	70
2.3.2 Předmět daně	73
2.3.3 Základ daně a zdaňovací období.....	76
2.3.4 Sazba daně	77

2.3.5	Slevy na dani.....	78
2.4	Působnost dorovnávací daně.....	80
2.5	Syntéza získaných poznatků	81
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	83
3.1	Návrh metodického rámce pro výpočet částky dorovnávací daně.....	83
3.2	Kvantifikace částky dorovnávací daně u vybrané společnosti	87
3.2.1	Představení společnosti.....	88
3.2.2	Analýza podmínek bezpečného přístavu	89
3.2.3	Výpočet dorovnávací daně.....	93
	ZÁVĚR	100
	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	102
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	108
	SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ	110
	SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK.....	111
	SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ	113
	SEZNAM PŘÍLOH	114

ÚVOD

Digitalizace a globalizace mají hluboký dopad na ekonomiku a životy lidí na celém světě. Tyto dva faktory s sebou přinesly problémy v souvislosti s pravidly pro zdanění příjmů v mezinárodní oblasti, která platila více než sto let a vytvořila tak příležitosti k erozi základu daně a přesunu zisků. Aby politici zajistili, že budou zisky zdaněny tam, kde se realizují ekonomické aktivity a vytváří hodnota, bylo zapotřebí, aby se země Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (angl. „*Organization for Economic Cooperation and Development*“, dále jen „OECD“) a G20 spojily a společně vytvořily plán proti vyhýbání se daňovým povinnostem. [1] Jedním z ukazatelů, pomocí kterého je možné posoudit, jakou skutečnou daň po uplatnění různých výhod společnosti zaplatí, je efektivní sazba daně.

Efektivní sazba daně u nadnárodních společností bývá často nižší, než je nominální (zákonná) sazba daně v dané zemi. Tuto hypotézu potvrzuje výzkum, který si nechala provést skupina Zelených/ESA v Evropském parlamentu. Tento výzkum byl zaměřen na zjištění efektivní sazby daně nadnárodních společností v zemích EU v letech 2011–2015 a vyplynulo z něj, že mnoho podniků v mnoha zemích EU neplatí dostatečně vysoké daně ať už v porovnání s nominální sazbou, či s některými jinými zeměmi. Dle dostupných údajů se průměrná efektivní sazba daně zemí EU ve sledovaných letech pohybovala v rozmezí 6–30 %, přičemž nejnižší sazbu mělo Lucembursko, ve kterém sazba dosahovala průměrně pouhých 2 %. [2] Bývá tomu tak z důvodu, že nadnárodní společnosti se mnohdy dopouštějí agresivního daňového plánování a dochází u nich k přesunu zisků například do daňových rájů, aby jejich daňové zatížení bylo co nejnižší. Takový daňový systém se zdá být poměrně nespravedlivý, a proto se země OECD rozhodly pro mezinárodní daňovou reformu, která spočívá v zavedení Pilíře 2 BEPS 2.0. Tento daňový rámec vznikl jako reakce na problémy vyplývající z digitalizace ekonomiky a agresivního plánování nadnárodních společností. Hlavním cílem tohoto pilíře je tedy zvýšit efektivní daňovou sazbu velkých nadnárodních a velkých vnitrostátních společností, které mají vysoké zisky a nízké zdanění, a tím zajistit spravedlivý podíl daně v zemích, kde tyto zisky vznikají.

Mezinárodní daňová reforma, kterou tento pilíř představuje, je stále v počáteční fázi své implementace a není příliš zdrojů, které by se na toto téma zaměřovalo. Tato práce tedy

nabízí možnost hlubšího porozumění problematice společností, které se budou tímto problémem v následujících letech zabývat.

Vzhledem k rozsáhlosti tématu je však práce zpracována se zaměřením na potřeby českých právnických osob, které jsou součástí nadnárodní skupiny splňující podmínky druhého pilíře a budou tak povinny platit dorovnávací daň v České republice.

Diplomová práce obsahuje tři hlavní kapitoly: teoretická východiska práce, analýzu problému a současné situace a návrhovou část. Teoretická východiska práce tvoří základní rámec pro vypracování analytické části. Je zde teoreticky popsán původ druhého pilíře rámce BEPS 2.0 a konkrétní pravidla a principy týkající se tohoto pilíře.

Druhá část se zaměřuje na zhodnocení zavedení celkového dopadu globální minimální daně a na popis determinantů, které mají nejvýznamnější vliv na efektivní sazbu daně. Následuje analýza právní úpravy, kde jsou představeny základní konstrukční prvky dorovnávací daně, porovnány parametry české a unijní právní úpravy a popsána působnost této daně.

V poslední části je navržen metodický rámec spolu s pokyny pro jeho použití, který je zpracován pro kalkulaci české dorovnávací daně. Tento rámec poskytuje českým společnostem nástroj pro určení, zda a v jaké míře na ně bude dorovnávací daň aplikována. Následně je demonstrováno využití tohoto rámce na příkladu vybrané společnosti.

CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Cíle práce

Hlavním cílem této diplomové práce je zhodnotit dopad druhého pilíře iniciativy BEPS 2.0 na konkrétní společnost a vypracovat modelový postup pro výpočet dorovnávací daně.

Mezi dílčí cíle práce patří:

- Popsat a identifikovat druhý pilíř BEPS 2.0, včetně jeho cílů, principů a opatření.
- Popsat celkový dopad zavedení globální minimální daně a určit determinanty vlivu na efektivní sazbu daně.
- Popsat a zhodnotit unijní a tuzemský právní rámec související s druhým pilířem.
- Navrhnout modelový postup pro výpočet dorovnávací daně pro společnosti z České republiky.
- Popsat konkrétní společnost, vlastnickou strukturu skupiny a analyzovat kvalifikaci na bezpečný přístav.
- Vypočítat efektivní sazbu daně a na základě toho určit, zda by se společnost stala plátcem dorovnávací daň.

Metody a postupy zpracování

Cíle této práce budou naplněny pomocí využití vhodných metod, kterými jsou abstrakce, analýza, syntéza, indukce a modelování.

Abstrakce je vědecká metoda, při které jsou u zkoumaného jevu odděleny nepodstatné a nahodilé vlastnosti od podstatných. Díky tomuto procesu je možné vytvořit model, obsahující pouze charakteristiky, jejichž analýzou odpovíme na kladené otázky. [3] V této práci je abstrakce využita v teoretické části ke zjednodušení složitých konceptů pilíře 2. Jsou zde vyčleněny hlavní principy a pravidla, které jsou pro dané téma klíčové a vytvořena jasná a srozumitelná schémata, která povedou k lepšímu pochopení této problematiky.

Metoda **analýzy** se využívá k rozkladu zkoumaného jevu na dílčí části, což posléze umožňuje prozkoumáním těchto částí pochopit problém jako celek. [4] Metoda analýzy je využita v analytické části práce na rozklad právní úpravy na základní konstrukční prvky z hlediska české a unijní právní úpravy. Tato metoda je také použita k identifikaci determinantů vlivu na efektivní sazbu daně.

Další použitou metodou je metoda **syntézy**, která je protikladným způsobem zkoumání než analýza a umožňuje sledovat vzájemné souvislosti mezi jednotlivými částmi jevu, což napomáhá k odkrytí vnitřních zákonitostí fungování a vývoje daného jevu. [4] Syntéza je využita ke shrnutí nejdůležitějších kapitol v teoretické části a ke shrnutí získaných poznatků v analytické části práce. Dále je také aplikována v návrhové části práce k integrování různých aspektů teoretické a analytické části do vytvořeného modelového postupu, který umožní provést výpočet finančního dopadu na členské entity skupiny v České republice.

Dále se v práci využívá metoda **indukce**, která slouží k vytvoření obecného závěru na základě zkoumání jednotlivých jevů. Používá se k odvození všeobecných tvrzení z empirického materiálu. [4] Metoda indukce je využita při zkoumání možnosti kvalifikace na přechodný bezpečný přístav a při výpočtu dorovnávací daně pro konkrétní společnost.

Modelování je metoda, díky které se na základě formulace problému vytvoří model, který se zkoumá a znalost o něj se pak dá přeměnit zpět v realitu. [4] Tato metoda je využita v návrhové části práce, kde je pomocí ní sestaven modelový postup pro výpočet české dorovnávací daně.

Postup k výpočtu dorovnávací daně je popsán pouze pro klasické právnické osoby sídlící v České republice, které nejsou regulovány speciálním právním režimem. Postup není určen pro:

- entity s prvkem daňové transparence;
- entity, které nejsou z žádného státu;
- stálé provozovny;
- investiční entity;
- pojišťovny;
- bankovní instituce;
- entity v režimu odčitatelných dividend;
- entity v režimu zdanění ovládaných zahraničních společností;
- hybridní entity;
- entity v menšinovém vlastnictví;
- daňově neutrální entity.

Zároveň se tato diplomová práce nezabývá zvláštním režimem přeměn a holdingových uspořádání, což jsou rovněž ve spojení s řešeným úkolem oblasti jdoucí nad rámec možností diplomové práce.

Modelový postup výpočtu v návrhové části práce nazvaný jako Metodický rámec pro výpočet české dorovnávací daně je zpracován pro entity, které se budou v České republice zabývat vnitrostátní dorovnávací daní. Není však určen pro entity, které se budou zabývat přiřazovanou dorovnávací daní za své dceřiné společnosti nebo jiné společnosti ze skupiny sídlící v zahraničí. Nicméně postup k určení přiřazované dorovnávací daně je podrobně popsán v teoretické části práce.

Diplomová práce je zpracována podle právního stavu platného a účinného k datu 31.12.2023, není-li v textu uvedeno jinak.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V rámci této kapitoly jsou popsána základní teoretická východiska, která jsou klíčová pro pochopení dané problematiky, a ze kterých se bude dále vycházet při zpracování analytické části práce.

1.1 Balíček opatření proti BEPS

V posledních letech se výrazně zvýšila integrace národních ekonomik, což odhaluje slabiny současných pravidel vytvořených před mnoha lety a poskytuje příležitosti k erozi základu daně a přesouvání zisků (angl. „*Base Erosion and Profit Shifting*“, dále jen „BEPS“). [5]

Strategie daňového plánování společností často vedou k umělému přesunu zisků do míst, kde je nízké nebo žádné zdanění, kde je ekonomická aktivita malá nebo žádná, nebo k erozi základu daně skrze odčitatelné platby jako úroky nebo licenční poplatky. Tyto strategie pak narušují spravedlnost a integritu daňových systémů, protože přeshraniční podniky díky BEPS získají konkurenční výhodu oproti podnikům působícím na domácí úrovni. [6]

V roce 2013 byla vydána zpráva řešení problému eroze základu daně a přesouvání zisku, po které země OECD a země skupiny G20 přijaly akční plán obsahující 15 opatření. Těchto 15 opatření bylo pak v roce 2015 seskupeno do balíčku proti BEPS, který představuje zásadní renovaci mezinárodních daňových pravidel za dlouhou dobu. Balíček je implementován prostřednictvím změn ve vnitrostátních právních předpisech a v mezinárodních daňových smlouvách. Země nyní díky nástrojům v balíčku mohou zdaňovat ekonomické činnosti tam, kde jsou vykonávány. [5]

1.2 BEPS 2.0

Zatímco balíček proti BEPS vedl k mnoha změnám mezinárodních pravidel, které měly za cíl omezit přesouvání zisků, mnohé organizace se domnívaly, že se dostatečně nezabývá řešením problémů, vyplývajících z digitalizace ekonomiky. Mnoho zemí začalo zavádět jednostranná daňová opatření a také novou legislativu pro zdanění společností, které podnikají prostřednictvím on-line platform, on-line prodeje nebo jinými způsoby, které zprostředkovávají digitální služby. Účelem projektu BEPS 2.0 tedy primárně bylo tato jednostranná opatření konsolidovat do jednoho opatření a tím předejít nesprávným

jednostranným snahám a dvojímu zdanění. Na tento účel se zaměřuje především Pilíř 1, který se specializuje především na daňové problémy vyplývající z digitální ekonomiky. Cílem projektu je také zajistit, aby velké nadnárodní a vnitrostátní podniky platily spravedlivou daň bez ohledu na místo jejich působení. Tento cíl bude splněn zavedením minimální globální sazby daně z příjmů právnických osob pomocí Pilíře 2. [7]

První pilíř

První pilíř iniciativy BEPS 2.0 se výrazně odklání od standardních mezinárodních daňových pravidel a připouští myšlenku, že společnost již nemusí být fyzicky přítomna v zemi, aby tato země měla právo zdanit. [7]

Tento pilíř se zaměřuje na přenesení některých daňových práv, které mají státy nad velkými mezinárodními podniky z domácích jurisdikcí do jurisdikcí, kde tyto společnosti zisků opravdu dosahují a kde tyto společnosti podnikají. Pravidla se vztahují na nadnárodní podniky s celosvětovým obratem nad 20 miliard EUR a ziskovostí nad 10 %. [8]

Klíčové prvky, které tvoří Pilíř 1, lze rozdělit do tří následujících složek [9]:

1. Částka A

Cílem této částky je přerozdělit část zisků přibližně 100 globálních společností do jurisdikcí, kde tyto zisky opravdu vznikají. Původně se plánovalo, že tato částka se bude týkat pouze společností poskytujících digitální služby, nicméně to už neplatí a pravidla se budou vztahovat na všechny společnosti, které budou spadat do jejich působnosti. Jak již bylo zmíněno, aby mohl stát zdanit příjem, musí existovat nějaká forma fyzické přítomnosti v dané jurisdikci, jako například stálá provozovna a pokud zde není, pak neexistuje právo na zdanění. Vzhledem ke zvyšujícímu se obchodování on-line, mohou nadnárodní společnosti získávat příjmy z jurisdikcí, bez nutnosti zřizovat zde fyzickou přítomnost. Státy proto začaly vytvářet daň z digitálních služeb, které však trpí řadou nevýhod. OECD proto vytvořila daňový rámec částky A, který umožňuje státům zdanit zahraniční nadnárodní společnosti i bez přítomnosti zdanitelné osoby v dané jurisdikci. [10]

2. Částka B

Částka B se zaměřuje na uplatňování principu tržního odstupu na základní marketingové a distribuční činnosti v zemi. Účelem je především zjednodušení pravidel převodních cen pro daňové správy a daňové poplatníky. [10] V některých jurisdikcích se totiž odhaduje, že spory o převodní ceny, které se týkají distribučních činností představují 30–70 % všech sporů o převodní ceny. Výsledkem zavedení částky B by tedy mělo být snížení nákladů na dodržování předpisů, snížení administrativních nákladů a zvýšení daňové jistoty. [11]

3. Daňová jistota

Díky zavedení Pilíře 1 by mělo dojít ke zlepšení procesů daňové jistoty prostřednictvím inovativních mechanismů předcházení sporům a jejich řešení. Poskytování daňové jistoty ve všech možných sporných oblastech bude výhodou jak pro poplatníky, tak pro daňové správy. [9]

Druhý pilíř

Druhý pilíř se rovněž výrazně odklání od standardních mezinárodních pravidel, jelikož v minulosti proti nulové či nízké sazbě korporátní daně nebyla zavedena dostatečně účinná opatření. Zavedením tohoto pilíře se v rámci OECD/G20 usiluje o posílení boje proti daňové konkurenci a umělému přesouvání zisků mezi státy.

Pilíř 2 se skládá ze dvou na sobě nezávislých návrhů:

- globální modelová pravidla proti erozi základu daně (angl. „*Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)*“, dále jen „pravidla GloBE“), která se aplikují pomocí pravidla pro zahrnutí zisku (angl. „*Income Inclusion Rule*“, dále jen „pravidlo IIR“) a pravidla pro nedostatečně zdaněný zisk (angl. „*Undertaxed Payment Rule*“, dále jen „pravidlo UTPR“) s podporou pravidla o přechodu (angl. „*Switch-Over Rule*“, dále jen „pravidlo SOR“) a
- minimální úroveň zdanění určitých plateb mezi spojenými osobami, které jsou považovány za platby, u kterých hrozí eroze základu daně (angl. „*Subject to Tax Rule*“, dále jen „pravidlo STTR“). [12]

Pravidla GloBE byla vydána v prosinci roku 2021 a považují se za základní kámen dvoupilířového řešení. Jejich hlavním smyslem je zavést nový systém zdanění, který cílí na velké skupiny nadnárodních podniků a ukládá jim minimální úroveň daně z příjmů,

kteřá vznikne v kařždé jurisdikci, kde tyto skupiny působí. Minimální úroveň daně se bude vztahovat na nadnárodní společnosti s konsolidovanými výnosy vyššími než 750 milionů EUR. Ve státech, které se rozhodnou tato pravidla implementovat do své právní úpravy, se bude vybírat dorovnávací daň ze zisků, která se bude muset platit, kdykoliv bude efektivní daňová sazba stanovená podle dané jurisdikce nižší než minimální sazba 15 %.

[1]

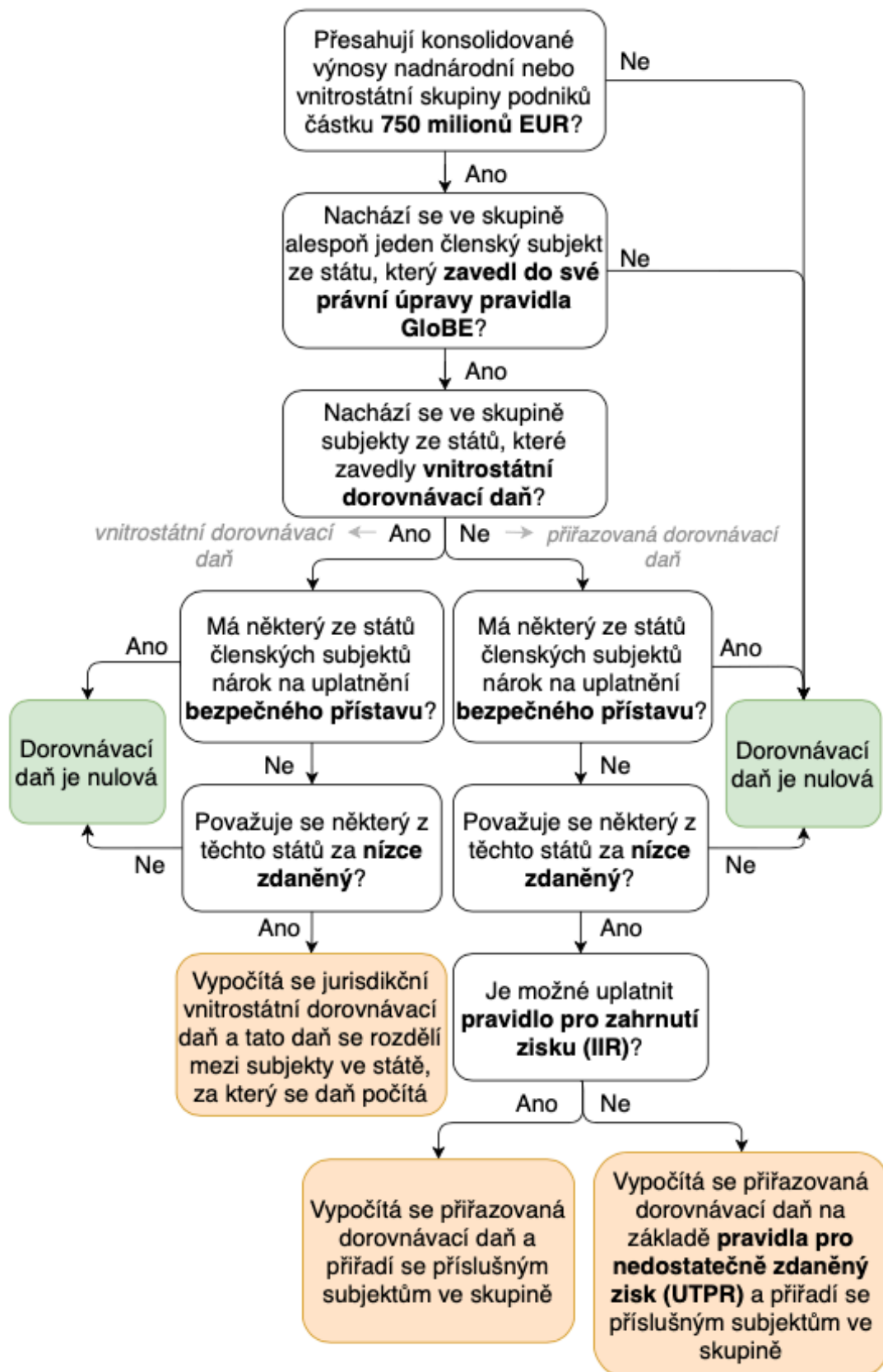
1.3 Druhý pilíř

Tato kapitola se zaměřuje na druhý pilíř v oblasti mezinárodního zdanění a jeho klíčové prvky spojené s dorovnávací daní. V následujících částech této kapitoly je popsán vývoj dorovnávací daně, vymezení základních relevantních pojmů, základní pravidla, způsob výpočtu a další důležité aspekty, které přispívají k pochopení a aplikaci tohoto důležitého nástroje v oblasti daňové politiky.

Níže je představeno schéma obecného fungování Pilíře 2, které je užitečným nástrojem pro snazší pochopení komplexní problematiky (viz Obrázek č. 1). Cílem tohoto schématu je představit rámec, v němž se skupiny podniků budou pohybovat při rozhodování v oblasti dorovnávací daně.

První otázkou, která je položena v tomto schématu, je otázka konsolidovaných výnosů skupiny. Tato počáteční fáze slouží k jasnému rozlišení mezi skupinami podniků, jejichž výnosy přesahují či nepřesahují hranici 750 milionů EUR. Dalším klíčovým aspektem schématu je otázka ohledně modelových pravidel GloBE, pomocí kterých se identifikuje, zda některý ze subjektů ve skupině těmto pravidlům podléhá. Tímto způsobem se identifikují subjekty, které budou podléhat dorovnávací daní a subjekty, které tuto povinnost mít nebudou.

Následně pokračuje otázka týkající se vnitrostátní dorovnávací daně, kde se schéma pak dělí do dvou částí a řeší situaci členských subjektů nacházejících se ve státě, které vnitrostátní dorovnávací daň zavedly a budou tedy přednostně počítat tuto daň a členských subjektů nacházejících se ve státě, které vnitrostátní dorovnávací daň nezavedly a bude se jich týkat přiřazovaná dorovnávací daň. U obou daní se pak zkoumá možnost uplatnění bezpečného přístavu a také to, zda vůbec ve skupině existují státy, které se považují za nízce zdaněné. U přiřazované dorovnávací daně dále vyvstává otázka, zda se bude uplatňovat pravidlo IIR nebo UTPR.



Obrázek č. 1: Schéma pilíře 2
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

1.3.1 Vývoj dorovnávací daně na úrovni OECD, EU a ČR

OECD

Dohody o mezinárodním dvoupilířovém řešení spolu s podrobným prováděcím plánem bylo dosaženo v říjnu 2021 inkluzivním rámcem OECD/G20. Tento inkluzivní rámec zahrnoval více než 135 zemí, včetně České republiky. Cílem této dohody bylo udělat reformu mezinárodního zdaňování a zajistit, že nadnárodní společnosti budou platit spravedlivý podíl na dani kdekoliv, kde působí. [1] Výsledkem byl první koncept dorovnávací daně, který se objevil v modelových pravidlech GloBE.

EU

V prosinci roku 2021 byl pak vydán návrh směrnice Rady (EU) 2021/0433. Tento návrh byl schválen a o rok později v prosinci roku 2022 nabyla směrnice účinnosti pod názvem směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii (dále jen „směrnice EU“). Směrnice odpovídala koncepci OECD a do konce roku 2023 ji musely jednotlivé členské státy transponovat do své vnitrostátní úpravy, což se týkalo i České republiky. [14]

ČR

Vláda podala návrh zákona č. 416/2023 Sb. o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny (dále jen „zákon o dorovnávacích daních“) v květnu roku 2023, který prošel procesem schvalování a dne 14.12.2023 proběhlo podepsání návrhu zákona prezidentem republiky. Zákon tak nabyl účinnosti k 31.12.2023. Zákon zavedl do českého daňového systému dvě nové daně, a to přiřazovanou dorovnávací daň a vnitrostátní dorovnávací daň, které mají za cíl zajistit minimální efektivní úroveň zdanění velkých nadnárodních i velkých vnitrostátních skupin. [15]

1.3.2 Vymezení relevantních pojmů

V souvislosti s působností dorovnávací daně jsou níže vymezeny základní relevantní pojmy, viz Tabulka č. 1.

Tabulka č. 1: Vymezení relevantních pojmů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Pojem	Definice
Entita	Entita je definována jako právnická osoba nebo jednotka bez právní osobnosti sestavující samostatné finanční výkazy.
Členská entita	Členskou entitou je entita nebo stálá provozovna hlavní entity, patřící do nadnárodní skupiny nebo vnitrostátní skupiny. Tyto entity zároveň nejsou vyloučenými entitami.
Nízce zdaněná členská entita	Nízce zdaněnou členskou entitou se rozumí entita nebo stálá provozovna hlavní entity, patřící do nadnárodní skupiny nebo vnitrostátní skupiny. Tyto entity zároveň nejsou vyloučenými entitami.
Podávající členská entita	Podávající členská entita je definována buď jako nejvyšší mateřská entita, nebo jako jiná specificky určená entita, která podala informační přehled k dorovnávací dani, nebo pokud takový přehled nebyl podán, jde o poplatníka dorovnávací daně s povinností podání tohoto přehledu.
Hlavní entita	Hlavní entitou je entita, která do své účetní závěrky začleňuje zisk nebo ztrátu generovanou stálou provozovnou.
Nejvyšší mateřská entita	Entita, která přímo nebo nepřímo kontroluje jakoukoliv jinou entitu, a ve které nadržuje přímo ani nepřímo nekontrolní podíl jiná entita. Je to také hlavní entita podle § 8 písm. a) bodu 2 zákona o dorovnávacích daních.
Střední mateřská entita	Střední mateřskou entitou se rozumí entita ve skupině jiná než nejvyšší mateřská společnost, která vlastní podíl v dalším subjektu skupiny. Tímto subjektem nemůže být nejvyšší mateřská entita, investiční entita, částečně vlastněná mateřská entita ani stálá provozovna.
Částečně vlastněná mateřská entita	Částečně vlastněná mateřská entita je definována jako entita ve skupině jiná než nejvyšší mateřská entita, stálá provozovna nebo investiční entita, která vlastní podíl v další entitě skupiny a je zároveň vlastněna z více než 20 % přímo či nepřímo entitou nebo entitami ze třetí strany, nepatřící do skupiny.

Pojem	Definice
Vyloučená entita	Vyloučenou entitou jsou veřejné entity, mezinárodní organizace, neziskové organizace, penzijní fondy, investiční fondy, které jsou nejvyššími mateřskými entitami, entity investování do nemovitostí, které jsou nejvyššími mateřskými entitami a další dle § 7 zákona o dorovnávacích daních.
Stálá provozovna	Stálá provozovna je místo, kde se vykonávají činnosti, a to buď ve státě, který podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění považuje tato místa za stálé provozovny a zdaňuje s nimi spojené příjmy, nebo ve státě bez takové smlouvy, který zdaňuje tyto příjmy podobně jako své rezidenty, případně ve státě bez systému zdanění právnických osob, kde by se při jeho zavedení a uzavření mezinárodní smlouvy tato místa považovala za stálé provozovny.
Skupina	Skupinou je soubor entit, které jsou propojeny vlastnický nebo kontrolně včetně entit, které jsou vyloučeny z konsolidované účetní závěrky z důvodu malé velikosti, nevýznamnosti nebo proto, že jsou drženy za účelem prodeje.
Velká skupina	Velkou skupinou se rozumí skupina, která ve dvou ze čtyř předcházejících období měla konsolidované roční výnosy vykázané v konsolidované účetní závěrce nejvyšší mateřské entity vyšší než nebo rovné částce 750 milionů EUR. Do těchto výnosů spadají také výnosy vyloučených entit. Pokud je některé z daných období kratší než 12 měsíců, upraví se poměrně tomuto období prahová hodnota.
Nadnárodní skupina	Skupina nadnárodních podniků, ve které je alespoň jedna entita nebo stálá provozovna, která se nachází v odlišné jurisdikci než nejvyšší mateřská entita.
Vnitrostátní skupina	Skupina tvořená výhradně členskými entitami nacházejícími se v jednom členském státě.
Konsolidovaná účetní závěrka	Finanční report, který kombinuje aktiva, dluhy, výnosy, náklady a peněžní toky mateřské entity a všech entit, v nichž má mateřská entita kontrolní podíl, a to v souladu s přijatelným rámcem účetního

Pojem	Definice
	výkaznictví, přičemž je upraven tak, aby se zabránilo narušení konkurenceschopnosti.
Rámec účetního výkaznictví	Přijatelným rámcem účetního výkaznictví jsou dle zákona o dorovnávacích daních: <i>„1. mezinárodní účetní standardy, 2. účetní zásady obecně uznávané v Australském společenství, Brazilské federativní republice, Čínské lidové republice, členském státě, členském státě Evropského hospodářského prostoru, zvláštní administrativní oblasti Čínské lidové republiky Hongkongu, Indické republice, Japonsku, Kanadě, Korejské republice, Spojených státech mexických, Novém Zélandě, Ruské federaci, Singapurské republice, Spojeném království Velké Británie a Severního Irsku, Spojených státech amerických nebo Švýcarské konfederaci.“</i>
Jednorázové rozhodnutí pro účely určení dorovnávací daně	Poplatník dorovnávací daně může učinit jednorázové rozhodnutí ohledně jednotlivé skutečnosti, která je vymezena v zákoně o dorovnávacích daních pro zdaňovací období, ve kterém daná skutečnost nastane. Poplatník je pak povinen sdělit v informačním přehledu, že dané rozhodnutí učinil.
Krátkodobé rozhodnutí pro účely určení dorovnávací daně	Krátkodobé rozhodnutí může poplatník dorovnávací daně učinit pouze pro jedno zdaňovací období. Poplatník je pak povinen sdělit v informačním přehledu, že dané rozhodnutí učinil. Krátkodobé rozhodnutí se obnovuje, pokud poplatník v informační přehledu neuvede rozhodnutí o jeho neobnovení.
Střednědobé rozhodnutí pro účely určení dorovnávací daně	Střednědobé rozhodnutí může poplatník dorovnávací daně učinit pro 5 po sobě jdoucích zdaňovacích období. Poplatník je pak povinen sdělit v informačním přehledu, že dané rozhodnutí učinil. Střednědobé rozhodnutí se obnovuje, pokud poplatník v informační přehledu neuvede rozhodnutí o jeho neobnovení.
Dlouhodobé rozhodnutí pro účely určení dorovnávací daně	Dlouhodobé rozhodnutí může poplatník dorovnávací daně učinit pro daný stát, ze kterého jsou členské entity skupiny, ve které je tento poplatník. Rozhodnutí se činí pouze jednou pro první zdaňovací období, za které je podáván informační přehled a všechna následující, pro která je to možné.

1.3.3 Přiřazovaná dorovnávací daň

Přiřazovaná dorovnávací daň je přiřazena buď podle pravidla IIR nebo podle pravidla UTPR jednotlivým státům, ve kterých skupina působí. Přiřazovaná je proto, že se nejprve vypočítá za jednotlivé státy a poté se podle pravidel GloBE přiřadí jednotlivým poplatníkům. Tato dorovnávací daň se dělí na [16]:

- a) jurisdikční dorovnávací daň, pokud je určována za celý stát a
- b) dílčí dorovnávací daň, pokud je určována za jednotlivou entitu.

Primárně se však zjišťuje výše jurisdikční dorovnávací daně, která je poté rozdělena mezi členské entity v daném státě, čímž se zjistí dílčí dorovnávací daň. Dílčí dorovnávací daň se zjišťuje proto, že konečná částka, kterou bude muset mateřská společnost za členskou entitu zaplatit, se odvíjí od výše jejího podílu v této členské entitě. [16]

Výpočet přiřazované dorovnávací daně

Postup pro výpočet přiřazované dorovnávací daně se dělí do 3 kroků:

1. **Výpočet jurisdikční dorovnávací daně**, která se vypočte dle rovnice (1.1) [13]:

Pozn.: Pro zkrácení rovnic v této kapitole i následujících kapitolách, je dorovnávací daň uvedena jako „DD“.

$$\text{Jurisdikční DD} = \text{jurisdikční sazba DD} \times \text{jurisdikční nadměrný zisk} + \text{dodatečná DD} - \text{úhrn kvalifikovaných vnitrostátních DD členských entit} \quad (1.1)$$

kde se jurisdikční sazba dorovnávací daně a jurisdikční nadměrný zisk vypočítají dle rovnic (1.2) a (1.3) [13]:

$$\text{Jurisdikční sazba DD} = 15 \% - \text{efektivní sazba daně} \quad (1.2)$$

Pozn.: Pro zkrácení následující rovnice je zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (angl. „Substance-based income exclusion“) uveden jako „SBIE“.

$$\text{Jurisdikční nadměrný zisk} = \text{jurisdikční kvalifikovaný zisk} - \text{úhrn SBIE} \quad (1.3)$$

Výpočet kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně, kvalifikovaného zisku, zahrnutých daní a efektivní sazby daně je vysvětlen v kapitole 1.3.5, str. 35 a násl. Postup výpočtu dodatečné dorovnávací daně a zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty je vysvětlen níže.

- **Dodatečná dorovnávací daň**

Výpočet dodatečné dorovnávací daně skupiny podle zákona o dorovnávacích daních zahrnuje přepočtení efektivní daňové sazby a jurisdikční dorovnávací daně skupiny za předchozí zdaňovací období, pokud došlo k úpravám, které ovlivňují kvalifikovaný zisk/ztrátu nebo zahrnuté daně. Pokud tyto úpravy způsobí, že nově vypočtená dorovnávací daň převyšuje původní, rozdíl se považuje za dodatečnou dorovnávací daň. Součástí je i částka kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně, kterou příslušný členský stát nevybral během čtyř zdaňovacích období po termínu její splatnosti (částka nevybrané kvalifikované dorovnávací daně se zohledňuje pouze pokud se počítá přiřazovaná dorovnávací daň, v případě výpočtu české dorovnávací daně se nezohledňuje). Takto vypočtená dodatečná dorovnávací daň se stává součástí jurisdikční dorovnávací daně za aktuální zdaňovací období, nikoliv za období, za které se určuje dodatečná dorovnávací daň. [17]

Při výpočtu dodatečné dorovnávací daně pro účely aplikace IIR mohou nastat dvě specifické situace [17]:

1. Skupině nevznikne v určitém státě za zdaňovací období jurisdikční kvalifikovaný zisk

V takovém případě se při výpočtu dílčí dodatečné dorovnávací daně použije kvalifikovaný zisk, kterého členské entity dosahovaly v období, pro které je proveden přepočtení dorovnávací daně (blíže vysvětleno níže v kroku 2., str. 27). Kvalifikovaný zisk jednotlivých entit se pro účely přiřazení této daně na základě podílu mateřské společnosti na kvalifikovaném zisku entity vypočítá jako podíl dílčí dorovnávací daně jednotlivé entity a minimální daňové sazby. [17]

2. Skupině nevznikne v určitém státě za zdaňovací období jurisdikční kvalifikovaný zisk a zároveň je úhrn upravených výší zahrnutých daní záporný a nižší než očekávané upravené zahrnuté daně

Dodatečná dorovnávací daň se vypočítá jako rozdíl aktuálních upravených a očekávaných upravených zahrnutých daní, přičemž očekávané zahrnuté daně se zjistí pomocí rovnice (1.4) [17]:

$$\text{Očekávané upravené zahrnuté daně} = \frac{\text{čistá kvalifikovaná ztráta}}{15 \%} \quad (1.4)$$

Takto vypočítaná dodatečná dorovnávací daň se poté přiřadí pouze členským entitám, jejichž částka upravených zahrnutých daní je záporná a nižší než kvalifikovaný zisk/ztráta těchto členských entit po jejich vynásobení minimální daňovou sazbou [18]. Stejně jako v předchozím případě pak bude nutné pro účely přiřazení této daně mateřské entitě vypočítat kvalifikovaný zisk, který se vypočítá jako podíl dodatečné dorovnávací daně (vypočtené způsobem v této druhé specifické situaci) a minimální daňové sazby [17].

V souvislosti s dodatečnými úpravami zahrnutých daní pro účely výpočtu dodatečné dorovnávací daně, může podávající členská entita učinit rozhodnutí ohledně nepodstatného snížení zahrnutých daní. Pokud je toto rozhodnutí učiněno, považuje se celkové snížení jurisdikčních zahrnutých daní za předcházející výkazní období, které je nižší než 1 000 000 EUR za nepodstatné a nemusí být podrobena dalším složitým úpravám. [17]

- **Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (SBIE)**

Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty se vypočítá sečtením hodnoty vyňatých způsobilých mzdových nákladů a hodnoty vyňatých hmotných aktiv všech členských entit v daném státě. Přičemž způsobilými mzdovými náklady jsou výdaje na náhrady zaměstnanců členských subjektů v podobě platů, mezd a jiných výdajů, které znamenají pro zaměstnance přímý a samostatný osobní prospěch. To zahrnuje příspěvky na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění, daně z příjmů a ze zaměstnání a příspěvky na státní politiku zaměstnanosti. [13]

Způsobilými mzdovými náklady jsou náklady, které jsou vynaloženy na pracovníky členské entity, kteří vykonávají činnost ve prospěch nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny (do které tato entita spadá), ve státě této entity. Výjimku tvoří způsobilé mzdové náklady, které jsou aktivovány a započítány do účetní hodnoty relevantních hmotných aktiv nebo souvisí se zisky z mezinárodní lodní dopravy, které jsou vyloučeny z výpočtu kvalifikovaného zisku/ztráty. [13]

Mezi způsobilá hmotná aktiva patří [13]:

- pozemky, budovy a zařízení, které se nacházejí v daném státě,
- přírodní zdroje, které se nacházejí v daném státě,
- užívací právo nájemce k hmotným aktivům, která se nacházejí v daném státě,

- povolení a podobná oprávnění poskytovaná státem nebo jeho nedílnou součástí k používání nemovitého majetku nebo využívání přírodních zdrojů, které jsou spojeny s významnými investicemi do hmotných aktiv.

Způsobilá hmotná aktiva musí být zaznamenána v účetní hodnotě, čímž se rozumí průměr účetních hodnot způsobilých hmotných aktiv na počátku a konci daného období, a to způsobem, jak jsou vykázána v konsolidované účetní závěrce nejvyšší mateřské entity. To znamená, že musí být snížena o odpisy a znehodnocení a zvýšena o veškeré částky, které připadají na aktivované mzdové náklady. [13]

Způsobilými hmotnými aktivy jsou taková, která se nacházejí ve státě, ze kterého je členská entita. Výjimkou je účetní hodnota majetku, včetně pozemků a budov, který je držen za účelem prodeje, pronájmu nebo investice, jejímž cílem je zejména dosažení zisků z jeho zhodnocení. Dále zde nepatří účetní hodnota hmotných aktiv použitých k dosažení zisků z mezinárodní lodní dopravy, které jsou vyloučeny z výpočtu kvalifikovaného zisku/ztráty. [13]

Hodnota vyňatých mzdových nákladů a vyňatých hmotných aktiv se pro roky 2023–2032 vypočítá na základě vynásobení způsobilých mzdových nákladů nebo účetní hodnoty hmotných aktiv procentem, které je určeno pro dané roky v příloze zákona o dorovnávacích daních. [13]

Pokud pracovník nevykoná alespoň 50 % pracovní doby ve státě svého zaměstnavatele nebo není vyňaté hmotné aktivum ve státě členské entity, která jej zahrnuje do finančního výkazu alespoň 50 % výkazního období, pak se pro účely výpočtu zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty zohlední pouze část mzdových nákladů nebo hodnoty hmotných aktiv odpovídající části času, po kterou pracovník pracoval nebo aktivum bylo v daném státě. [13]

Podávající členská entita může učinit krátkodobé rozhodnutí a považovat zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty pro účely výpočtu jurisdikčního nadměrného zisku za nulový. [13]

2. Výpočet dílčí dorovnávací daně, která se vypočte dle rovnice (1.5) [13]:

$$\text{Dílčí } DD = \text{jurisdikční } DD \times \frac{\text{kvalifikovaný zisk entity}}{\text{úhrn kvalifikovaných zisků všech entit ve státě}} \quad (1.5)$$

Pokud se v určitém zdaňovacím období (období t) počítá dodatečná dorovnávací daň ve státě za předchozí období (období t-x) a v tomto státě nevznikl v aktuálním období (období t) kvalifikovaný zisk, pro výpočet dílčí dorovnávací daně se použije kvalifikovaný zisk, kterého členské entity skupiny v tomto státě dosahovaly v období, za které se dodatečná dorovnávací daň počítá (období t-x). Za jurisdikční dorovnávací daň se poté dosadí jurisdikční dodatečná dorovnávací daň. [13]

3. Přiřazení dorovnávací daně subjektům ve skupině na základě pravidla IIR nebo UTPR

Pravidlo IIR

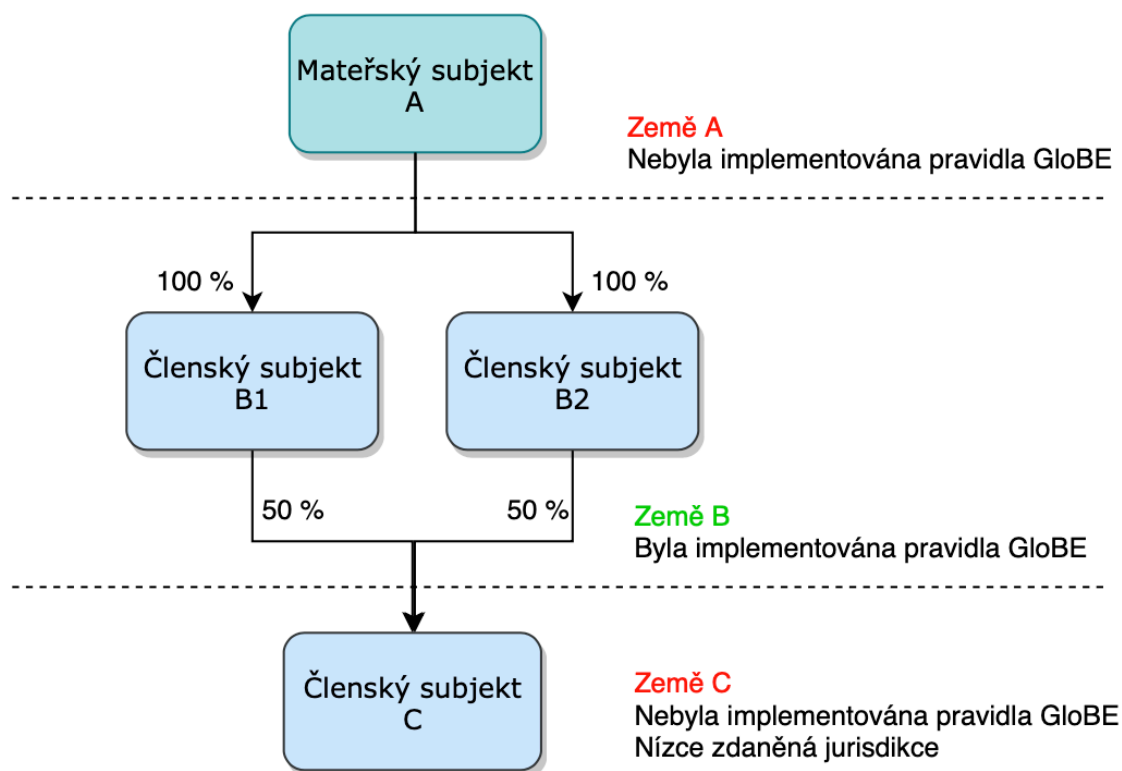
Jedním ze dvou hlavních pravidel, která určí, kdo bude přiřazovanou dorovnávací daň platit, je pravidlo IIR. Cílem pravidla je vytvořit metodu pro výběr dorovnávací daně na základě přímého nebo nepřímého vlastnictví mateřské entity ve společnostech s nízkým zdaněním. Toto pravidlo by mělo být systematicky aplikováno ve všech jurisdikcích, což by vedlo ke stejnému celkovému výsledku. Zároveň má zajistit, že nadnárodní skupina podléhá minimálnímu zdanění v každé jurisdikci, kde působí bez ohledu na její sídlo, aniž by tím vznikalo riziko dvojího nebo nadměrného zdanění. [19]

Pravidlo obsahuje určité mechanismy pro koordinaci, na základě kterých většinou spadá odpovědnost platit dorovnávací daň na mateřské společnosti v poměru jejího podílu na vlastním kapitálu níže zdaněného subjektu. V určitých případech se může tato odpovědnost dokonce přesunout na jeden či více subjektů ve skupině. Níže jsou popsány mechanismy, které se touto problematikou zabývají. [19]

- **Přístup shora dolů**

Na základě tohoto přístupu je přiřazovaná dorovnávací daň určena pouze mateřským entitám, které jsou v hierarchii na nejvyšší úrovni. Pouze pokud stát nezavedl do své právní úpravy kvalifikované pravidlo pro zahrnutí zisku, se daň přiřadí nižší střední mateřské entitě. Pokud se v takovém případě také nedá pravidlo uplatnit, postupuje se dále na nižší mateřskou entitu, dokud není dorovnávací daň přiřazena mateřské entitě případně mateřským entitám, které ji pak odvedou. [20]

Přístup shora dolů je možné vysvětlit na následujícím příkladu níže, viz Obrázek č. 2.



Obrázek č. 2: Přístup shora dolů
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [21])

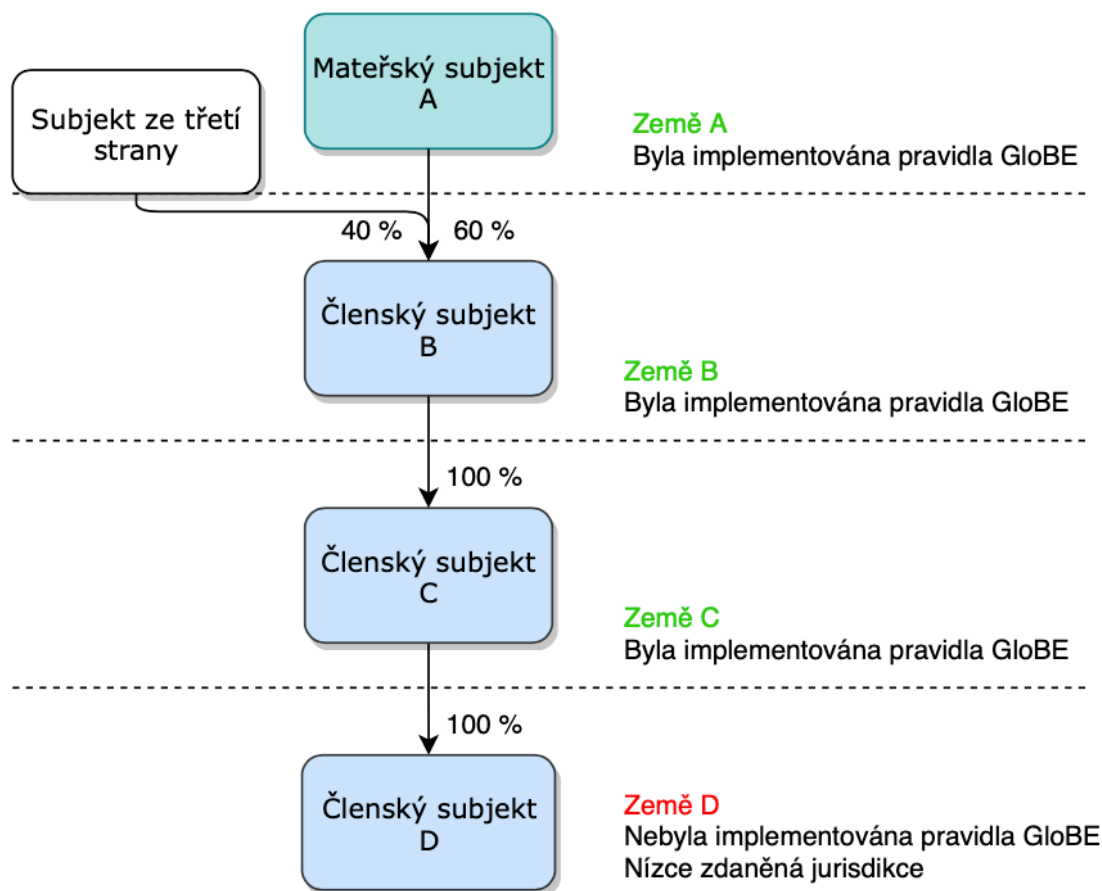
Nejvyšší mateřský subjekt se sídlem v zemi A, která nezavedla pravidla GloBE, má 100% podíl ve dvou členských subjektech B1 a B2, umístěných v zemi B, kde byla pravidla GloBE implementována. Tyto členské subjekty B1 a B2 každý vlastní 50% podíl v členském subjektu C. Členský subjekt C má sídlo v zemi C, která pravidla GloBE neimplementovala, a navíc je nízce zdaněným členským subjektem (má efektivní sazbu daně nižší než 15%). Subjektu C tedy vznikne dorovnávací daň, kterou by hradil, kdyby země ve které sídlí, zavedla do své právní úpravy vnitrostátní dorovnávací daň. Nicméně země C pravidla GloBE nepřijala, dojde tedy k výpočtu přiřazované dorovnávací daně. Podle přístupu shora dolů by primární povinnost hradit přiřazovanou dorovnávací daň měla nést nejvyšší mateřská entita, ale vzhledem k tomu, že ani země A pravidla GloBE neimplementovala, se povinnost přesouvá na členské subjekty B1 a B2. Každý z těchto subjektů tak bude mít povinnost hradit dorovnávací daň subjektu C dle výše svého podílu v tomto subjektu. [21]

- **Struktury s rozděleným vlastnictvím**

Přístup shora dolů podléhá pravidlu, které se týká uplatnění pravidla IIR v případě struktury s rozděleným vlastnictvím. Tyto struktury jsou charakterizovány tím, že významný podíl (10 % a více) na kapitálu členské entity skupiny je vlastněn subjekty mimo skupinu (tedy subjekty ze třetí strany). V takových případech se povinnost aplikovat pravidlo IIR posouvá na částečně vlastněný mateřský subjekt, který následně aplikuje toto pravidlo na svůj přímo či nepřímo vlastněný podíl na kapitálu níže zdaněných členských subjektů. Důležité je poznamenat, že částečně vlastněný mateřský subjekt by neměl uplatnit pravidlo IIR, pokud je plně vlastněný (přímo nebo nepřímo) jiným částečně vlastněným mateřským subjektem. Dále platí, že pokud nejvyšší nebo střední mateřská společnost vlastní podíl v níže zdaněné entitě prostřednictvím částečně vlastněného mateřského subjektu, pravidlo IIR se na ni nevztahuje v rozsahu, ve kterém bylo již uplatněno v jurisdikci částečně vlastněného mateřského subjektu. [19] Tento princip zápočtu zabraňuje dvojímu zdanění tím, že nejvyšší mateřský subjekt může započítat dorovnávací daň, kterou by normálně platil s daní, kterou již zaplatil částečně vlastněný mateřský subjekt.

Částečně vlastněné mateřské subjekty jsou tedy dle tohoto mechanismu výjimkou, jelikož na ně pravidlo IIR dopadá i v případě, že by podle přístupu shora dolů měla povinnost dorovnávací daň odvádět nejvyšší nebo střední mateřská entita. [20]

Fungování mechanismu struktury s rozděleným vlastnictvím je vysvětleno níže, viz Obrázek č. 3.



Obrázek č. 3: Struktura s rozděleným vlastnictvím

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [21])

V tomto příkladu je vysvětleno, jak funguje pravidlo IIR v případě struktury s rozděleným vlastnictvím. Nejvyšší mateřský subjekt A, který sídlí v zemi A (země s implementovanými pravidly GloBE), vlastní 60% podíl v subjektu B. Subjekt B se nachází v zemi B a zbylých 40 % jeho kapitálu vlastní subjekt mimo skupinu. Subjekt B zase plně vlastní subjekt C, který se nachází v zemi C a oba tyto subjekty (B i C) jsou částečně vlastněnými mateřskými subjekty. Jak země B, tak země C přijaly pravidla GloBE. Subjekt C má plný podíl v nízce zdaněném členském subjektu D, který se nachází v zemi D, kde pravidla GloBE nebyla implementována. Protože země D pravidla GloBE nepřijala a tudíž ani vnitrostátní dorovnávací daň, nebude se tato daň uplatňovat, ale bude se rozhodovat o přiřazení dorovnávací daně podle pravidla IIR. [21]

Jak bylo již zmíněno, pokud se ve skupině nachází částečně vlastněný mateřský subjekt (v tomto případě subjekty B a C), má tento subjekt přednost při uplatňování pravidla IIR

před mateřským subjektem, který ho vlastní. Je to způsobeno aplikováním principu zápočtu, který je vysvětlen výše. Dále, pokud je částečně vlastněný mateřský subjekt zcela vlastněn jiným částečně vlastněným mateřským subjektem (v tomto případě subjekt C), pravidlo IIR se na něj nevztahuje. V tomto případě tedy dorovnávací daň za subjekt D nebude přiřazena subjektům A ani C, ale bude ji plně hradit subjekt B. [21]

Všechny tyto mechanismy zajišťují koordinovanou a efektivní implementaci pravidla IIR v rámci struktury skupiny a minimalizují možnost zneužití či nekonzistence v uplatňování daní. [19]

Výpočet dorovnávací daně podle pravidla IIR

Výpočet části přiřazované dorovnávací daně podle pravidla IIR je znázorněn v rovnici (1.6) a provede se sečtením dorovnávacích daní přiřazených poplatníkovi podle jeho vlastnického podílu na nízce zdaněných členských entitách a dorovnávací daně stanovené poplatníkovi, pokud by Česká republika byla považována za nízce zdaněný stát. Pokud by se u obou částek jednalo o členské entity z České republiky, budou obě tyto částky nulové, protože budou tyto entity podléhat primárně české dorovnávací dani. [17]

$$\text{Část přiřazované DD podle IIR} = \text{úhrn částí dílčích DD za jednotlivé členské entity} + \text{část dílčí DD stanovená samotnému poplatníkovi} \quad (1.6)$$

Úhrn částí dílčích dorovnávacích daní za jednotlivé členské entity pak bude sumou rovnice (1.7) za jednotlivé členské entity. [13] Část dílčí dorovnávací daně stanovená samotnému poplatníkovi se vypočítá dle postupu výpočtu dílčí přiřazované dorovnávací daně výše v této kapitole.

$$\text{Část dílčí DD za jednotlivou členskou entitu} = \text{dílčí DD} \times \text{přiřaditelný podíl} \quad (1.7)$$

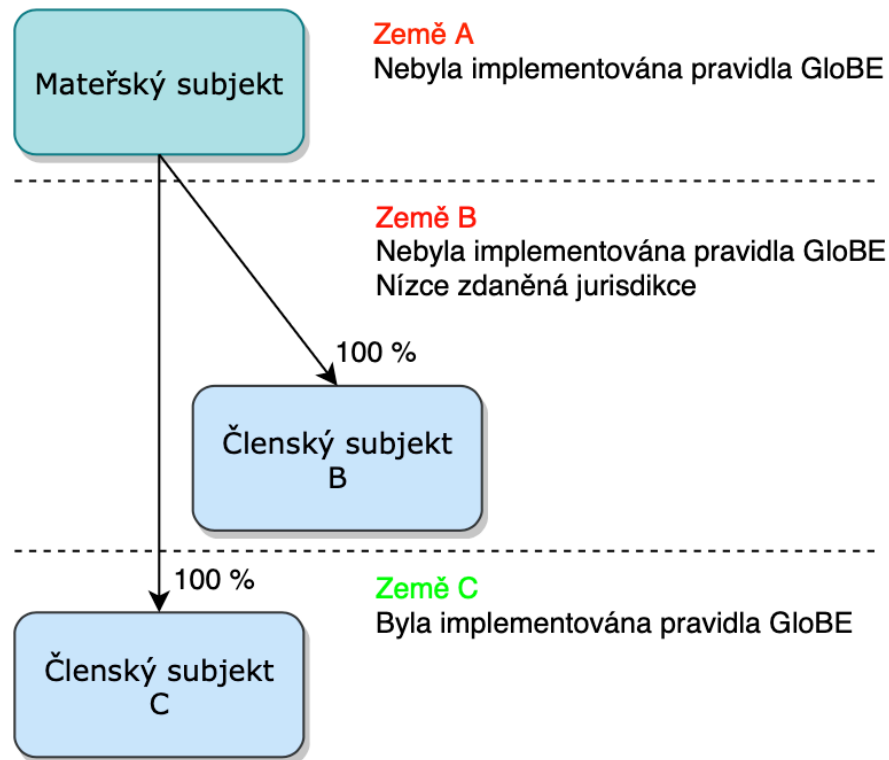
Dílčí dorovnávací daň je dorovnávací daň vypočtená pro každou nízce zdaněnou členskou entitu. Postup výpočtu přiřaditelného podílu je znázorněn v následující rovnici (1.8) [13]:

$$\text{Přiřaditelný podíl} = \frac{(\text{celkový kvalif. zisk} - \text{přiřaditelný kvalif. zisk})}{(\text{celkový kvalif. zisk})} \quad (1.8)$$

Celkový kvalifikovaný zisk poplatníka, kterému má být přiřazena dorovnávací daň dle pravidla IIR, se sníží o kvalifikovaný zisk, který je přiřaditelný vlastnickým podílům poplatníka v jednotlivých nízce zdaněných entitách. Tento rozdíl se pak vydělí celkovým kvalifikovaným ziskem poplatníka.

Pravidlo UTPR

Pravidlo UTPR funguje jako sekundární pravidlo k pravidlu IIR a zabývá se metodou zdanění zahraničních zisků, které nespádají do působnosti pravidla IIR. Typickou situací, kdy se využije pravidlo UTPR je situace, kdy je mateřský subjekt umístěn ve státě, který pravidla dorovnávacích daní nepřijal (viz Obrázek č. 4). [20]



Obrázek č. 4: Uplatnění pravidla UTPR

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [20])

Členský subjekt B se nachází v jurisdikci s nízkým zdaněním, zároveň se nachází v zemi, která neimplementovala pravidla GloBE do své právní úpravy, což znamená, že daný subjekt nebude aplikovat ani vnitrostátní dorovnávací daň, která by zajistila, že jeho zisk bude zdaněn minimální daňovou sazbou. Mateřský subjekt se taktéž nachází v zemi, která neimplementovala pravidla GloBE do své právní úpravy, tudíž nebude aplikovat pravidlo IIR. Je zde ale ještě členský subjekt C, který do své právní úpravy pravidla GloBE implementoval a tomuto subjektu tedy na základě pravidla UTPR bude přiřazena dorovnávací daň za nízce zdaněnou členskou entitu a bude ji povinen odvést. [20] Toto pravidlo nabude účinnosti v České republice až s datem 31.12.2025. [13]

Výpočet dorovnávací daně podle pravidla UTPR

Část přiřazované dorovnávací daně podle pravidla UTPR se vypočte dle následující rovnice (1.9) [13]:

$$\text{Část přiřazované } DD = \text{podíl poplatníka na } DD \times \text{celková } DD \quad (1.9)$$

Podíl poplatníka na dorovnávací dani a celková dorovnávací daň se pak zjistí výpočtem rovnic (1.10) a (1.11) [13]:

$$\text{Celková } DD = \text{úhrn dílčích } DD \text{ všech nízce zdaněných členských entit} - \text{úhrn} \\ \text{dílčích } DD \text{ dle IIR} \quad (1.10)$$

Celková dorovnávací daň, která nebyla zatím nikomu přiřazena se zjistí rozdílem sumy dílčích dorovnávacích daní všech nízce zdaněných členských entit za dané období a sumy dorovnávacích daní, které již byly mateřským entitám přiřazeny pomocí pravidla IIR. [17]

$$\text{Podíl poplatníka na } DD = (1/2 \times \text{podíl pracovníků ve státě} + 1/2 \times \text{podíl} \\ \text{hmotných aktiv ve státě}) \times \text{podíl státu na celkové } DD \quad (1.11)$$

Podíl poplatníka na dorovnávací dani se skládá ze součtu polovin podílu počtu pracovníků poplatníka na celkovém počtu pracovníků všech členských entit skupiny ve státě, ze kterého je poplatník a podílu čisté účetní hodnoty hmotných aktiv poplatníka na celkové čisté účetní hodnotě všech členských entit skupiny ve státě, ze kterého je poplatník. Tento součet se poté vynásobí podílem státu na celkové dorovnávací dani, jehož výpočet je znázorněn v následující rovnici (1.12) [13]:

$$\text{Podíl státu na celkové } DD = 1/2 \times \text{celkový podíl pracovníků daného státu} + \\ 1/2 \times \text{celkový podíl hmotných aktiv daného státu} \quad (1.12)$$

Podíl státu na celkové dorovnávací dani je součtem polovin podílu celkového počtu pracovníků všech členských entit skupiny daného státu na celkovém počtu pracovníků všech členských entit skupiny států, které přijaly pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk a podílu sumy čistých účetních hodnot hmotných aktiv všech členských entit skupiny daného státu na sumě čistých účetních hodnot hmotných aktiv všech členských entit skupiny států, které přijaly pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk. [13]

Počet pracovníků se definuje jako celkový počet zaměstnanců přepočtený na plné pracovní úvazky, vypočítaný na konci zdaňovacího období z průměrného počtu zaměstnanců během roku nebo podle jiného standardního měřítka používaného napříč státy, kde skupina působí. [13]

Hmotnými aktivy se rozumí hmotná aktiva členské entity skupiny, kde se nezapočítává hotovost, peněžní ekvivalenty a nehmotná a finanční aktiva. [13]

1.3.4 Shrnutí kapitoly přiřazovaná dorovnávací daň

Kapitola se zabývá konceptem přiřazované dorovnávací daně, která je alokována jednotlivým státům v dané skupině pomocí pravidel IIR a UTPR. Dorovnávací daň je rozdělena na jurisdikční a dílčí, přičemž se primárně počítá jurisdikční dorovnávací daň a poté se rozděluje mezi členské entity ve státě. Samotný výpočet sestává hlavně ze součinu jurisdikční sazby dorovnávací daně (rozdíl mezi minimální a efektivní sazbou daně) a jurisdikčního nadměrného zisku, přičemž tento součin je dále upraven o dodatečnou dorovnávací daň a úhrn kvalifikovaných dorovnávacích daní členských entit. Samotný jurisdikční nadměrný zisk je pak jen rozdíl mezi kvalifikovaným ziskem, jehož úprava je popsána v následující kapitole a ziskem vyloučeným na základě ekonomické podstaty, který zahrnuje vyňaté mzdové náklady a vyňatá hmotná aktiva.

Dále jsou popsána jednotlivá pravidla a jejich mechanismy. Prvním z nich je pravidlo IIR, které slouží k určení, kdo bude platit přiřazovanou dorovnávací daň v rámci nadnárodní skupiny na základě vlastnictví ve společnostech s nízkým zdaněním. Mechanismy pravidla IIR zahrnují přístup shora dolů, kde odpovědnost platit dorovnávací daň primárně nese nejvyšší mateřská entita a mechanismus struktury s rozděleným vlastnictvím, kde částečně vlastněné mateřské subjekty tvoří jistou výjimku, na základě které mají přednost v uplatňování pravidla IIR před vyššími mateřskými subjekty. Tyto mechanismy minimalizují riziko dvojího zdanění a zajišťují koordinovanou implementaci pravidla IIR v rámci skupiny. Druhým pravidlem je pravidlo UTPR, které funguje jako sekundární pravidlo pro zdanění zisků, které nespadají do oblasti pravidla IIR a uplatňuje se zejména v situaci, kdy se mateřský subjekt, který by jinak dle pravidla IIR dorovnávací daň platil, nachází ve státě, který nepřijal do své právní úpravy pravidla GloBE.

1.3.5 Vnitrostátní dorovnávací daň

Oproti přiřazované dorovnávací dani se vnitrostátní dorovnávací daň rozdělí pouze mezi entity v daném státě, které jsou nízce zdaněné. Tato daň způsobem výpočtu odpovídá výpočtu jurisdikční přiřazované dorovnávací daně, je tomu tak proto, že státy mají možnost, nikoliv povinnost tuto daň do své vnitrostátní úpravy zavést. Pokud by ji

nezavedly, byly by zisky z těchto států dodaněny v zahraničí dle přiřazované dorovnávací daně. Česká republika zavedla vnitrostátní dorovnávací daň pod názvem „česká dorovnávací daň“. [16]

Vyplývá z toho tedy to, že ve státech, které vnitrostátní dorovnávací daň zavedly do své právní úpravy, by primárním krokem měl být výpočet vnitrostátní dorovnávací daně. Tímto by se mělo dosáhnout minimální úrovně zdanění v dané jurisdikci a přiřazovaná dorovnávací daň za takový stát bude nulová. Pro české poplatníky to znamená, že si nejprve vypočítají českou dorovnávací daň a poté budou posuzovat, zda nevznikla v jiných státech dorovnávací daň, která by jim dle pravidel GloBE mohla být přiřazena. [16]

Výpočet české dorovnávací daně

Česká dorovnávací daň bude vypočtena dle vzorce *základ daně* × *sazba daně*, přičemž výpočet základu daně bude odpovídat postupu výpočtu jurisdikční dorovnávací daně, který je vysvětlen v předchozí kapitole 1.3.3, str. 24. Je však potřeba zmínit, že ve výpočtu základu daně dle zmíněného postupu se nebude zohledňovat samotná částka vnitrostátní dorovnávací daně, která by jinak do výpočtu jurisdikční dorovnávací daně zahrnuta byla, pokud by se počítala pro účely přiřazení mateřské entitě [17]. Dále se nezohlední část dodatečné dorovnávací daně, která vznikla z důvodu nevybrání kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně ve lhůtě pro placení, stanovené buď tímto zákonem (případ České republiky) nebo právním řádem jiného členského státu (v případě jiného členského státu s rovnocennou lhůtou) [13]. Sazba daně se vypočítá dle následující rovnice (1.13) [13]:

$$\text{Sazba daně} = \frac{\text{alokační částka poplatníka}}{\text{úhrn alokačních částek všech poplatníků české DD}} \quad (1.13)$$

kde se alokační částka poplatníka zjistí následovně dle rovnice (1.14) [13]:

Pozn.: Pro zkrácení následující rovnice je efektivní sazba daně (angl. „Effective tax rate“) uvedena jako ETR.

$$\text{Alokační částka poplatníka} = \text{kvalifikovaný zisk} \times (15 \% - \text{ETR}) \quad (1.14)$$

Rozdíl mezi 15 % a vypočtenou efektivní sazbou daně musí být kladný [13], dorovnávací daň se tedy přidělí pouze nížce zdaněným členským entitám, které dosahují kvalifikovaného zisku.

Efektivní sazba daně a kvalifikovaný zisk se vypočítá z rovnice (1.15) a (1.16) [13]:

$$ETR = \frac{\text{úhrn upravených zahrnutých daní}}{\text{kvalifikovaný zisk}} \quad (1.15)$$

$$\text{Kvalifikovaný zisk} = \text{kvalifikovaný zisk} - \text{kvalifikovaná ztráta} \quad (1.16)$$

Jak je uvedeno v § 122 zákona o dorovnávacích daních, lze ke zjištění základu a sazby české dorovnávací daně vycházet namísto rámce účetního výkaznictví mateřské společnosti, z přijatelného rámce účetního výkaznictví nebo schváleného rámce účetního výkaznictví povoleného oprávněným účetním orgánem, tedy Ministerstvem financí České republiky [17].

Kvalifikovaný zisk nebo ztráta

Pro vypočtení české dorovnávací daně je nutné správně určit kvalifikovaný zisk nebo ztrátu podle postupu, který je uveden v zákoně o dorovnávacích daních. Kvalifikovaný zisk se vypočítá z účetního zisku nebo ztráty vykázané členskou entitou za výkazní období před konsolidačními úpravami a v souladu s rámcem účetního výkaznictví použitým nejvyšší mateřskou entitou [13]. Jak je zmíněno výše na této stránce, pro účely výpočtu české dorovnávací daně je však možné vycházet ze schváleného rámce účetního výkaznictví povoleného oprávněným účetním orgánem, tedy Ministerstvem financí České republiky, pokud tím nedojde k podstatnému narušení konkurenceschopnosti [17]. Účetní zisk/ztráta se poté upraví pomocí následujících položek, viz Tabulka č. 2.

Tabulka č. 2: Položky upravující účetní zisk nebo ztrátu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Položky	Operace
Náklady na daň	+
Vyloučené podíly na zisku	-
Vyloučené kapitálové zisky (-) nebo ztráty (+)	+/-
Zahrnuté zisky (+) nebo ztráty (-) vyplývající z metody přecenění	+/-
Zahrnuté zisky (+) nebo ztráty (-) související se zcizením aktiv a účetních dluhů vyloučených podle § 109 zákona o dorovnávacích daních	+/-
Asymetrické kurzové zisky (+) nebo ztráty (-)	+/-
Nepřípustné náklady	+

Položky	Operace
Položky změny chyb z předchozího období a změny účetních metod	+/-
Vzniklé penzijní náklady	+
Kvalifikované, převoditelné nebo obchodovatelné daňové zvýhodnění	+
Transakce mezi členskými entitami	+/-
Vyloučení nákladů v případě vnitroskupinového financování	-
Vyloučení zisků z mezinárodní lodní dopravy	-

Níže jsou popsány jednotlivé položky:

- **Náklady na daň**

Náklady na daň se přičítají zpět k čistému zisku nebo ztrátě finančního účetnictví a patří zde [13], [17]:

- veškeré zahrnuté daně vykázané jako náklad a veškeré splatné a odložené zahrnuté daně, kde jsou zahrnuty například daně z příjmů a dále i zahrnuté daně, které souvisí s vyloučenými kvalifikovanými zisky/ztrátami a jsou proto vyloučeny z výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty;
- odložená daňová pohledávka přiřaditelná ztrátě za výkazní období;
- kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň vykázaná v nákladech;
- veškeré náklady vzniklé podle zákona o dorovnávacích daních a pravidel rovnocenných pravidlům GloBE jako náklad (vnitrostátní dorovnávací daň a přiřazovaná dorovnávací daň);
- nekvalifikovaná vratná daň ze zisku naběhlá jako náklad, vztahující se na daň, která je uvalena na příjem členské entity, ale není zahrnuta do výpočtu zahrnutých daní, protože je vrácena majiteli při rozdělení zisku (rozdíl mezi kvalifikovanou a nekvalifikovanou vratnou daní ze zisku je blíže vysvětlen v § 19 zákona o dorovnávacích daních).

- **Vyloučené podíly na zisku**

Jedná se o podíly přijaté během výkazního období, které snižují účetní zisk nebo zvyšují účetní ztrátu. Tyto podíly plynoucí z akcií nebo majetkových podílů, musí splňovat podmínku držení minimálně 10 % se všemi vlastnickými právy (zejména právem na podíl

na zisku, kapitálu, rezervních fondech a hlasovacích právech), a to nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců. Podílem na zisku jsou dividendy nebo jiné výplaty, které vznikly v souvislosti s vlastnickým podílem. Výjimku tvoří jednak portfoliové podíly a dále vlastnické podíly v investiční entitě, jež jsou předmětem Rozhodnutí použití metody zdanitelného rozdělení zisku (viz Tabulka č. 3), které do kvalifikovaného zisku nebo ztráty zahrnuty budou. [17]

- **Vyloučené kapitálové zisky nebo ztráty**

Patří zde:

- zisky a ztráty ze změn reálné hodnoty vlastnického podílu (mimo portfoliové podíly),
- zisky nebo ztráty z vlastnického podílu zahrnuté do účetního výsledku pomocí metody ekvivalence a
- zisky nebo ztráty z nakládání s vlastnickým podílem (mimo portfoliové podíly).

V souvislosti s těmito zisky nelze uplatnit ani výdaje s výjimkou určitých specifických nákladů. Příkladem jsou náklady v pojistných rezervách souvisejících s vyloučenými majetkovými zisky nebo ztrátami z cenných papírů držených jménem pojistníků (např. investiční pojištění). [17]

- **Zahrnuté zisky nebo ztráty vyplývající z metody přecenění**

Zisky nebo ztráty vyplývající z metody přecenění umožňují členským entitám upravovat účetní hodnotu svých aktiv, jako jsou pozemky, budovy a zařízení, pomocí přeceňovacího modelu na reálnou hodnotu místo původní historické ceny. Tyto úpravy se obvykle odrážejí v Ostatním úplném výsledku hospodaření a nejsou přímo zahrnuty ve Výkazu zisku a ztráty. Tento přístup však může vést k nesrovnalostem mezi účetnictvím a daněmi, protože zisky z přecenění nejsou obvykle zahrnuty do účetního zisku či ztráty, zatímco odpisy se počítají z nově přeceněných hodnot. V rámci výpočtu dorovnávací daně je proto požadováno, aby byly všechny takové zisky nebo ztráty z přecenění zahrnuty do kvalifikovaného zisku nebo ztráty. [17]

- **Zahrnuté zisky nebo ztráty související s vyloučenými zcizenými aktivy a účetními dluhy**

Jedná se o finanční výsledky z prodeje, výměny nebo jiného převodu aktiv nebo účetních dluhů. Tyto zisky nebo ztráty se musí zahrnout do výpočtu kvalifikovaného zisku nebo

ztráty, bez ohledu na to, zda byly transakce provedeny v rámci skupiny nebo s externími entitami. Znamená to, že i když jsou při vnitroskupinových transakcích obvykle provedeny eliminace pro účely konsolidovaného účetnictví, pro účely dorovnávací daně se tyto zisky a ztráty považují za realizované a musí být započítány. V případě reorganizace se zisky nebo ztráty zahrnují do výpočtu pouze v omezeném rozsahu. [17]

- **Asymetrické kurzové zisky nebo ztráty**

Asymetrické kurzové zisky nebo ztráty vznikají při rozdílech mezi funkční měnou používanou pro účetní účely a funkční měnou používanou pro daňové účely. Tyto rozdíly vznikají z kolísání směnných kurzů mezi těmito měnami a mohou mít za následek kurzové zisky nebo ztráty, které mají odlišný vliv na účetní zisk nebo ztrátu. [17]

Pozn.: Funkční měnu mohou nově subjekty v České republice využít od 1.1.2024. Jedná se o možnost vést účetnictví i v jiné měně než české, a to v eurech, amerických dolarech nebo britských librách. [22]

- **Nepřípustné náklady**

Náklady zahrnují dvě kategorie: první kategorií jsou náklady spojené s nezákonnými platbami, což zahrnuje úplatky a provize, které jsou protiprávní podle příslušných zákonů a druhou kategorií jsou náklady na pokuty a penále, jejichž výše dosahuje nebo překračuje 50 000 EUR, nebo jejich ekvivalent v měně, ve které byl vypočítán účetní zisk nebo ztráta. [17] Tyto náklady budou zvyšovat kvalifikovaný zisk nebo snižovat kvalifikovanou ztrátu.

- **Položky změny chyb z předchozího období a změny účetních metod**

Tyto položky se týkají oprav chyb a úprav v účetnictví, které ovlivňují vlastní kapitál a následně i kvalifikovaný zisk nebo ztrátu. V případě chyby, jako je například nesprávné vyloučení výnosů, její oprava vede ke zvýšení počátečního zůstatku vlastního kapitálu a současně zvyšuje kvalifikovaný zisk nebo snižuje kvalifikovanou ztrátu. Naopak, pokud dojde k úpravě, která snižuje počáteční zůstatek vlastního kapitálu, například změnou účetní metody, pak dojde ke snížení kvalifikovaného zisku nebo zvýšení kvalifikované ztráty. Pokud by se jednalo o opravu, v důsledku které dojde ke snížení zahrnutých daní za předchozí období o 1 000 000 EUR a více, vztahují se na ni specifická pravidla v § 67 zákona o dorovnávacích daních. [17]

- **Vzniklé penzijní náklady**

Penzijní náklady jsou částky, které společnost přispívá do penzijního fondu (nepatří zde výdaje na důchody, které jsou časově rozlišeny pro přímé výplaty důchodů bývalým pracovníkům) obvykle ve formě svěřenského fondu, aby tento fond mohl investovat a generovat příjem na financování budoucích důchodových výplat jejím zaměstnancům. Tyto příspěvky jsou sníženy o výnosy z penzijního fondu, což snižuje celkové náklady, které společnost musí uhradit. Pokud výnosy překročí závazky, přebytek se může vrátit zpět společnosti a tento přebytek bude zahrnut do výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty. [17]

- **Kvalifikované, převoditelné nebo obchodovatelné daňové zvýhodnění**

Kvalifikovaná, převoditelná nebo obchodovatelná daňová zvýhodnění jsou pro účely výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty považovány za zisk, zatímco jiná než tato daňová zvýhodnění za zisk považovány nejsou. [17] Daňová zvýhodnění jsou blíže vysvětlena v kapitole 2.3.5, str. 78.

- **Transakce mezi členskými entitami**

Tato úprava cílí na to, aby transakce mezi subjekty ve skupině byly oceněny v souladu s principem tržního odstupu a aby cena byla stejná u všech stran transakce. Kvalifikovaný zisk/ztráta se upraví v souladu s tímto principem. [17]

- **Vyloučení nákladů v případě vnitroskupinového financování**

Pro určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty členské entity se nezahrnují náklady spojené s vnitroskupinovým financováním v situacích, kdy takové financování vede k umělému snížení zisku nebo zvýšení ztráty a to za předpokladu, že se členská entita nachází v jurisdikci s nízkým zdaněním nebo by bez těchto nákladů byla považována za entitu z jurisdikce s nízkým zdaněním. Dále, pokud je zřejmé, že vnitroskupinové financování zvyšuje náklady bez odpovídajícího zvýšení zdanitelného příjmu u poskytovatele úvěru nebo jiných plnění, náklady nejsou zahrnuty do kvalifikovaného zisku. [17]

- **Vyloučení zisků z mezinárodní lodní dopravy**

Vyloučení zisků z mezinárodní lodní dopravy umožňuje, že zisky získané z přepravy cestujících nebo nákladu mezinárodními vodami, se nezapočítávají do daňové povinnosti členské entity. To zahrnuje příjmy z vlastnictví, pronájmu, nebo jiného druhu ekonomického využití lodí, stejně jako příjmy z vedlejších činností spojených s lodní

dopravou, jako je krátkodobý pronájem kontejnerů nebo poskytování služeb souvisejících s provozem lodí. Výnosy a náklady přímo nebo nepřímo související s těmito činnostmi se pak specificky upravují pro určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty (blíže vysvětleno v § 48 zákona o dorovnávacích daních). [13]

Rozhodnutí pro účely určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty

Podávající členská entita může ve vztahu k jednotlivému státu učinit ohledně položek, ze kterých se počítá kvalifikovaný zisk nebo ztráta, následující rozhodnutí (viz Tabulka č. 3). Typy rozhodnutí, které může účetní jednotka uskutečnit pro výpočet dorovnávací daně, jsou vysvětleny v kapitole 1.3.2, str. 20 (viz Tabulka č. 1).

Tabulka č. 3: Rozhodnutí pro účely určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [17])

Typ rozhodnutí	Předmět rozhodnutí	Ustanovení zákona o dorovnávacích daních
Střednědobé	Kompensace vázaná na akcie nebo jiné účastnické cenné papíry	§ 49
Střednědobé	Využití zásady realizace	§ 50
Střednědobé	Použití postupu účetní konsolidace k eliminaci výnosů, nákladů, zisků a ztrát	§ 52
Střednědobé	Zohlednění zisku a ztrát z kapitálových investic	§ 53
Střednědobé	Použití metody zdanitelného rozdělení zisku	§ 75
Krátkodobé	Zcizení místních hmotných aktiv	§ 51 a § 151
Jednorázové	Prominutý dluh	§ 54

Následně je uveden stručný popis jednotlivých rozhodnutí.

- **Kompensace vázaná na akcie nebo jiné účastnické cenné papíry**

Podávající členská entita může učinit střednědobé rozhodnutí ohledně kompenzace vázané na akcie nebo jiné účastnické cenné papíry. Tímto rozhodnutím všechny členské entity z dané jurisdikce nahradí částku vykázanou ve výkazech jako náklady nebo výdaje

částkou kompenzací vázaných na akcie (jedná se o specifickou situaci pro společnosti, které účtují dle mezinárodních účetních standardů, konkrétně se to týká IFRS 2). [17]

- **Využití zásady realizace**

V případě vykazování aktiv a účetních závazků v reálné hodnotě nebo snížené hodnotě podle pravidel pro snížení hodnoty na základě zásady realizace, může podávající členská entita pomocí střednědobého rozhodnutí odhlédnout od změn v ocenění těchto aktiv a závazků a nezahrnovat zisky a ztráty z těchto změn do výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty. [17]

- **Použití postupu účetní konsolidace k eliminaci výnosů, nákladů, zisků a ztrát**

Rozhodnutí ohledně použití postupu účetní konsolidace k eliminaci výnosů, nákladů, zisků a ztrát může učinit nejvyšší mateřská entita ve vztahu ke státu, ze které je alespoň jedna členská entita ze skupiny, a eliminovat tak výnosy, náklady, zisky a ztráty, vyplývající z transakcí mezi jednotlivými členskými entitami, z výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty. [17]

- **Zohlednění zisku a ztrát z kapitálových investic**

Rozhodnutí ohledně zohlednění zisku a ztrát z kapitálových investic umožňuje podávajícím členským entitám ve vztahu k jednotlivému státu, ze kterého je alespoň jedna entita ze skupiny, zahrnout do kvalifikovaného zisku/ztráty například zisky/ztráty vyplývající ze změny reálné hodnoty vlastnického podílu. Případně zde patří také zisky/ztráty ze snížení hodnoty tohoto podílu, zisky/ztráty spojené s podílem v daňově transparentní entitě nebo zisky/ztráty související se zcizením vlastnického podílu. [13]

- **Použití metody zdanitelného rozdělení zisku**

Rozhodnutí ohledně použití metody zdanitelného rozdělení zisku dává podávající členské entitě možnost rozhodnout se pro speciální způsob zdaňování zisků vyplácených investičními entitami jejich vlastníků. Rozhodnutí se aplikuje na vlastnické členské entity, které drží podíly v investičních entitách, ale samy nejsou investičními entitami. [17] Pokud podávající členská entita rozhodnutí učiní, vlastnická členská entita, která má zisk od investiční entity (týká se skutečně rozděleného zisku i zisku, který je považován za rozdělený), bude tento zisk zahrnovat do výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty. Podmínkou je, že tento zisk bude zdaněn alespoň minimální daňovou sazbou. [13]

- **Zcizení místních hmotných aktiv**

Pomocí tohoto rozhodnutí může podávající členská entita ve vztahu k jednotlivému státu, ze kterého je alespoň jedna členská entita dané skupiny, zahrnout v daném výkazním období do kvalifikovaných zisků/ztrát jednotlivých členských entit z daného státu zisk nebo ztrátu z prodeje místních hmotných aktiv po dobu až pěti výkazních období, a tím zmírnit jejich vliv na efektivní sazbu daně v jednom výkazním období. [17]

Toto rozhodnutí má dopad i do výpočtu zahrnutých daní, jelikož pokud je učiněno, musí být dle § 57 odst. 3 zákona o dorovnávacích daních veškeré zahrnuté daně (včetně odložených daňových pohledávek) vyplývající ze zcizení místních hmotných aktiv, z výpočtu zahrnutých daní vyloučeny. [17]

- **Prominutý dluh**

Prominutým dluhem je takový dluh účetní jednotky, který věřitel zcela nebo částečně odpustí, přičemž účetní jednotka není v důsledku tohoto prominutí povinna poskytnout jiné plnění. [13]

Toto rozhodnutí umožňuje podávající členské entitě ve vztahu k jednotlivému prominutému dluhu členské entity nezohlednit prominutý dluh při určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty členské entity. Rozhodnutí je možné učinit, pokud [13]:

- je dluh prominut kvůli insolvenčnímu řízení,
- věřitel není propojen s dlužníkem a existuje důvodný předpoklad o neschopnosti dlužníka splatit dluh do 12 měsíců nebo
- věřitel není propojen s dlužníkem a závazky dlužníka před prominutím dluhu přesahují tržní hodnotu jeho aktiv.

Zahrnuté daně

V souvislosti se zahrnutými daněmi je nutné vysvětlit následující pojmy, viz Tabulka č. 4.

Tabulka č. 4: Relevantní pojmy k zahrnutým daním

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Pojem	Definice
Nejistá daňová pozice	Jedná se o situaci, kdy existuje nejistota ohledně změny výše předpokládané daně.
Nepovolené časové rozlišení	Nepovolené časové rozlišení souvisí se změnou nákladu na odloženou daň, která souvisí s nejistou daňovou pozicí nebo rozdělením zisku členského subjektu.
Nenárokové časové rozlišení	Nenárokové časové rozlišení souvisí se zvýšením daňového dluhu členské entity, u kterého se nepřepokládá úhrada během 5 následujících období.
Nadměrná záporná částka na odloženou daň	Nadměrná záporná částka na odloženou daň je buď částka, která se rovná dodatečné dorovnávací dani v případě, že skupina nemá kvalifikovaný zisk v daném státě, nebo je to záporná upravená výše zahrnutých daní v případě, že skupina má kvalifikovaný zisk v daném státě.

Zahrnutými daněmi jsou [13]:

- daně vykázané ve výkazech na základě výnosů nebo zisků nebo na základě podílu entity na výnosech/zisku jiné členské entity, ve které drží vlastnický podíl,
- daně z rozděleného zisku a zisku, který je považován za rozdělený nebo nákladů, které se nevztahují k podnikatelské činnosti, pokud byly stanoveny pomocí způsobilého systému daně z rozděleného zisku,
- daně uložené namísto obecně použitelné daně z příjmů PO a daně vybírané v souvislosti s nerozděleným ziskem a vlastním kapitálem,
- daně stanovené v souvislosti s nerozděleným ziskem a vlastním kapitálem (souvisí i s daněmi z více složek založených na příjmu a vlastním kapitálu).

Zahrnutými daněmi nejsou [13]:

- dorovnávací daň mateřské entity na základě pravidla IIR,
- kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň,
- daň stanovená na základě pravidla UTPR,

- nekvalifikovaná vratná daň ze zisku,
- daň zaplacená pojišťovnou, která souvisí s výnosy pojistníků.

Vyloučeny jsou tyto zahrnuté daně [13]:

- daně ze zisku/ztráty související se zcizením hmotných aktiv.

Dále se výše zmíněné položky upraví o položky připočítávané a odčítané, které jsou upraveny v § 59 odst. 2 a 3 zákona o dorovnávacích daních, jejich výčet je znázorněn níže (viz Tabulka č. 5). Pokud více položek zahrnuje stejnou částku, zohlední se tato částka pouze jednou.

Tabulka č. 5: Položky upravující zahrnuté daně

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Položky	Operace
Částka zahrnutých daní vykázaných ve finančních výkazech jako náklad snižující zisk před zdaněním	+
Odložená daňová pohledávka vzniklá ze ztráty použitá na základě dlouhodobého rozhodnutí	+
Zahrnutá daň související s vyloučenou nejistou daňovou pozicí, která je zaplacená v daném výkazním období	+
Daňové zvýhodnění související s kvalifikovaným, obchodovatelným nebo převoditelným daňovým zvýhodněním (pokud vzniklo jako snížení nákladu na daň)	+
Náklad na daň související s příjmy vyloučenými z výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty	-
Daňové zvýhodnění související s nekvalifikovaným, obchodovatelným nebo převoditelným daňovým zvýhodněním (pokud nevzniklo jako snížení nákladu na daň)	-
Zahrnutá daň poskytnutá členské entitě zpět jako daňové zvýhodnění (pokud nevznikla jako částka upravující náklady na daň, ledaže se vztahuje ke kvalifikovanému, obchodovatelnému nebo převoditelnému daňovému zvýhodnění)	-
Stávající náklad na daň související s nejistou daňovou pozicí	-

Položky	Operace
Stávající náklad na daň, u kterého není předpoklad, že bude uhrazen do 3 let od konce výkazního období	-

Členská entita je dále oprávněna provést dodatečné úpravy zahrnutých daní za předchozí období. Tyto úpravy jsou podrobněji specifikovány v § 67 zákona o dorovnávacích daních.

Odložená daň

Dále se zahrnuté daně sníží nebo zvýší o úhrn nákladů na odloženou daň (v případě, že je v daném státě sazba vyšší než minimální, přepočítá se tento úhrn na 15 %) a položky upravující tuto daň. [13] Výčet položek je uveden níže, viz Tabulka č. 6.

Tabulka č. 6: Položky upravující zahrnuté daně, týkající se odložených daní

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Položky	Operace
Úhrn nákladů na odloženou daň	+
Nepovolené náklady příštích období nebo nenárokové časové rozlišení	+
Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy, které jsou vypořádány	+
Částka, o kterou by se snížila výše úpravy odložené daně, pokud by odložená daňová pohledávka ze ztráty byla vykázána za toto období	-
Úprava odložené daně v souvislosti s nižší daňovou sazbou a kvalifikovanou ztrátou	-
Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy, které nejsou vypořádány	+
Odložená daňová pohledávka náhradní ztráty	+

Dále jsou popsány blíže položky, které upravují úhrn nákladů na odloženou daň:

- **Nepovolené náklady příštích období nebo nenárokové časové rozlišení**

Jedná se o úhrn nepovolených nákladů příštích období nebo nenárokového časového rozlišení uhrazeného v průběhu tohoto výkazního období. [13]

- **Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy, které jsou vypořádány**

Patří zde úhrn opětovně zahrnutých odložených daňových dluhů, které jsou uhrazeny v průběhu tohoto výkazního období a stanoveny ve výkazním období předcházejícím tomuto výkaznímu období. [13]

- **Částka, o kterou by se snížila výše úpravy odložené daně, pokud by odložená daňová pohledávka ze ztráty byla vykázána za toto období**

Pokud v daném výkazním období není ve finančních výkazech vykázána odložená daňová pohledávka ze ztráty, protože nesplňuje kritéria pro její uznání, celková úprava odložené daně se sníží o částku, o kterou by se celková úprava odložené daně snížila, pokud by odložená daňová pohledávka ze ztráty byla v tomto výkazním období vykázána. [13]

- **Úprava odložené daně v souvislosti s nižší daňovou sazbou a kvalifikovanou ztrátou**

Pokud je odložená daňová pohledávka, která může být spojena s kvalifikovanou ztrátou členské entity, vykázána ve výkazním období s nižší daňovou sazbou, než je minimální daňová sazba, může být během stejného období převedena na minimální daňovou sazbu. Je to možné pouze, pokud je poplatník schopen prokázat, že tato odložená daňová pohledávka souvisí s kvalifikovanou ztrátou. V takovém případě se celková úprava odložené daně odpovídajícím způsobem sníží. [13]

- **Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy, které nejsou vypořádány**

Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy zahrnují částku, která se znovu započítává do odložených daní, pokud nebyla vypořádána během pěti let. Toto pravidlo zajišťuje, že odložené daňové dluhy, které nejsou vyrovnány, musí být znovu zohledněny ve výpočtu odložených daní. Existují výjimky pro specifické položky, které pokud jsou příčinou odloženého daňového dluhu, nevedou k jeho opětovnému zahrnutí. Těmito položkami jsou například opravné položky hmotných aktiv, položky nákladů na výzkum a vývoj a další dle § 62 zákona o dorovnávacích daních. [13]

- **Odložená daňová pohledávka náhradní ztráty**

Odložená daňová pohledávka náhradní ztráty vzniká, pokud podmínky podle právní úpravy zdanění právnických osob ve státě, kde se nachází členská entita, umožňují použití daňových zvýhodnění z důvodu daně zaplacené v zahraničí ovládanou zahraniční

společností, a pokud jsou určité další podmínky týkající se vyrovnání ztrát a příjmů a právních předpisů splněny. [13]

První podmínka zahrnuje alespoň částečné vyrovnání daňové ztráty ovládající entity vzniklé v místním státě s příjmy ovládané zahraniční společnosti. Druhá podmínka se týká právních předpisů státu, ze kterého je členská entita, které musí umožňovat použití daňového zvýhodnění, jež vzniklo z důvodu daně zaplacené v zahraničí, ke snížení daně z příjmů právnických osob v následujícím zdaňovacím období. Daň zaplacená v zahraničí však musí být ve vztahu k příjmům, které jsou zahrnuty do výpočtu kvalifikovaného zisku/ztráty členské entity. Výpočet se pak činí na základě postupu v § 63 odst. 2 a 3 zákona o dorovnávacích daních. Pokud je tato odložená daňová pohledávka náhradní ztráty uplatněna, výše úpravy odložené daně se zvýší, nejvýše však o daňové zvýhodnění popsané v tomto odstavci výše. [13]

Do úpravy odložené daně se nezahrnuje [13]:

- náklad na odloženou daň, který souvisí s vyloučenými položkami z výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty,
- náklad na odloženou daň, který souvisí s nepovoleným nebo nenárokovým časovým rozlišením,
- částka, o kterou se upravilo ocenění nebo účetní uznání odložené daňové pohledávky,
- náklad na odloženou daň, který vyplývá z přepočtu odložené daně a tento přepočet souvisí se změnou použitelné daňové sazby stanovené právním řádem daného státu a
- náklad na odloženou daň, který souvisí s tvorbou a použitím daňového zvýhodnění (výjimkou jsou odložené daňové pohledávky náhradní ztráty).

Rozhodnutí pro účely určení zahrnutých daní

Stejně jako u výpočtu kvalifikovaného zisku nebo ztráty také v souvislosti se zahrnutými daněmi může podávající členská entita učinit ve vztahu k jednotlivému státu ohledně položek, ze kterých se zahrnuté daně počítají, následující rozhodnutí (viz Tabulka č. 7). Typy rozhodnutí, které může účetní jednotka uskutečnit pro výpočet dorovnávací daně, jsou vysvětleny v kapitole 1.3.2, str. 20 (viz Tabulka č. 1).

Tabulka č. 7: Rozhodnutí pro účely určení zahrnutých daní

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Typ rozhodnutí	Předmět rozhodnutí	Ustanovení zákona o dorovnávacích daních
Dlouhodobé	Odložená daňová pohledávka vzniklá v souvislosti s kvalifikovanou ztrátou	§ 64
Krátkodobé	Nadměrná záporná částka nákladů na odloženou daň	§ 65
Krátkodobé	Daň z rozděleného zisku	§ 71–73

Následně bude provedeno stručné vysvětlení jednotlivých rozhodnutí.

- **Odložená daňová pohledávka vzniklá v souvislosti s kvalifikovanou ztrátou**

Pokud podávající členská entita učiní toto rozhodnutí ve vztahu k jednotlivému státu, ze kterého je alespoň jedna členská entita skupiny, platí, že pro určení zahrnutých daní, se bude ve všech výkazních obdobích, ve kterých v daném státě vznikne kvalifikovaná ztráta, počítat odložená daňová pohledávka z kvalifikované ztráty součinem čisté jurisdikční kvalifikované ztráty skupiny a minimální daňové sazby. [13] Uplatnění této pohledávky u jednotlivých členských entit je blíže popsáno v § 64 zákona o dorovnávacích daních.

- **Nadměrná záporná částka nákladů na odloženou daň**

Toto rozhodnutí umožňuje podávající členské entitě ve vztahu k jednotlivému státu, ze kterého je alespoň jedna členská entita dané skupiny, nezohlednit nadměrnou zápornou částku nákladů na odloženou daň v jurisdikčním úhrnu upravených výší zahrnutých daní. Toto rozhodnutí nelze uskutečnit, pokud skupina v daném státě za dané období dosahuje kvalifikovaného zisku. [13]

- **Daň z rozděleného zisku**

Rozhodnutí ohledně daně z rozděleného zisku umožňuje podávající členské entitě rozhodnout, jak bude zdaňován zisk rozdělený mezi členské entity v tomto státě. Rozhodnutí se pak vztahuje na všechny členské entity skupiny v daném státě a určuje, jak velká část zisku bude považována za rozdělený a jak bude zdaňována. [17] Tímto rozhodnutím se určí, jaká částka daně rozděleného zisku se započítá do zahrnutých daní. [13]

1.3.6 Shrnutí kapitoly vnitrostátní dorovnávací daň

Kapitola pojednává o vnitrostátní dorovnávací dani, která je počítána přednostně před přiřazovanou dorovnávací daní, pokud se daný stát rozhodl ji implementovat do své právní úpravy.

Česká republika implementovala tuto daň pod názvem „česká dorovnávací daň“. Je zde tedy popsán výpočet vnitrostátní dorovnávací daně dle českého zákona o dorovnávacích daních. Výpočet této daně odpovídá výpočtu jurisdikční přiřazované dorovnávací daně. Členské entity v rámci státu s touto daní nejprve vypočítají vnitrostátní dorovnávací daň a teprve poté se zabývají možnou přiřazovanou dorovnávací daní od ostatních níže zdaněných členských subjektů, které se nacházejí v jiné jurisdikci.

Dále je pozornost věnována výpočtu a úpravě kvalifikovaného zisku a zahrnutých daní, ze kterých se počítá efektivní sazba daně nutná pro určení, zda společnost bude podléhat dorovnávací dani či nikoliv. U kvalifikovaného zisku i zahrnutých daní je určeno, co se do výpočtu zahrnuje, nezahrnuje, o jaké položky se výpočet musí upravit a jaká rozhodnutí může podávající členská entita učinit ve vztahu k výpočtu kvalifikovaného zisku/ztráty nebo zahrnutých daní.

1.3.7 Výjimky a speciální režimy v rámci pravidel dorovnávací daně

Pravidla GloBE se nebudou vztahovat na vyloučené entity definované v kapitole 1.3.2, str. 20, Tabulka č. 1. [13] I když jsou tyto subjekty vyloučeny, skupina nadnárodních podniků, které jsou součástí, bude těmto pravidlům podléhat. [23]

Výjimku z povinnosti vypočítat jurisdikční dorovnávací daň skupiny mají:

- **Členské entity skupiny, které učiní krátkodobé rozhodnutí ohledně výjimky z důvodu malého rozsahu**

Podávající členská entita má možnost rozhodnout o krátkodobé výjimce pro členské entity skupiny z jednotlivých států, pokud je jejich rozsah malý. Toto rozhodnutí neplatí pro členské entity, které nejsou z žádného státu a pro investiční entity. Pokud se takto rozhodne, jurisdikční dorovnávací daň skupiny v daném státě a zdaňovacím období bude nulová. Předpokladem je, že průměr kvalifikovaných výnosů všech členských entit z tohoto státu za dané zdaňovací období a dvě předcházející výkazní období nepřesahuje 10 milionů EUR a že průměrné jurisdikční kvalifikované zisky nebo ztráty skupiny

v tomto státě představují ztrátu nebo jsou nižší než 1 milion EUR. Při výpočtu tohoto průměru se nezohledňují období, kdy v daném státě neexistuje žádná členská entita ani výnosy a zisky/ztráty investičních entit a entit, které nejsou z žádného státu. Celkový kvalifikovaný výnos členských entit z jednoho státu za jednotlivá výkazní období je určen součtem upravených výnosů těchto entit. [13]

- **Členské státy, které zavedly kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň**

Jurisdikční dorovnávací daň skupiny pro stát, který zavedl kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň, je pro dané zdaňovací období nulová, pokud je tato daň stanovena pro členské entity v tomto státě buď na základě účetního rámce používaného nejvyšší mateřskou entitou, který je považován za přijatelný účetní rámec, nebo podle mezinárodních účetních standardů. Pokud však vznikne dodatečná dorovnávací daň, která není zahrnuta v kvalifikované vnitrostátní dorovnávací dani, jurisdikční dorovnávací daň pro toto období odpovídá výši této dodatečné daně. [13]

- **Členské státy, které učiní rozhodnutí ohledně bezpečného přístavu**

Podávající členská entita může rozhodnout o použití pravidla bezpečného přístavu pro jednotlivá zdaňovací období a stát. Pokud tak učiní, jurisdikční dorovnávací daň pro daný stát a období je nulová. Toto rozhodnutí se však nepoužije, pokud je možné přiřadit jurisdikční dorovnávací daň české členské entitě z důvodu nízké efektivní daňové sazby ve srovnání s minimální sazbou daně, pokud správce daně zahájí kontrolní postup pro odstranění pochybností ohledně použití tohoto pravidla a pokud tyto pochybnosti nejsou odstraněny do 6 měsíců. Pravidlo bezpečného přístavu může být trvalé, založené na kvalifikované vnitrostátní dorovnávací dani, nebo přechodné, založené na zprávách podle zemí. [13]

1.3.8 Bezpečné přístavy

Na základě veřejné diskuse k prováděcímu rámci GloBE, která proběhla v dubnu 2022, se zúčastněné státy dohodly na podobě přechodných bezpečných přístavů. Důvodem pro to bylo, že by pravidla GloBE mohla představovat nepřiměřenou zátěž pro dodržování předpisů pro některé nadnárodní společnosti, pokud by se jednalo o jejich operace v jurisdikcích, kde je vysoké zdanění a v jiných nízkorizikových jurisdikcích. Zúčastněné strany proto vyzvaly inkluzivní rámec k vytvoření bezpečných přístavů, které určité nadnárodní společnosti v prvních letech osvobodí od provádění úplných výpočtů dle

pravidel GloBE. Inkluzivní rámec vytvořil dva typy bezpečných přístavů, a to přechodný a trvalý. [24]

Dále jsou definovány pojmy, které jsou nutné k pochopení pravidel bezpečného přístavu.

Tabulka č. 8: Vymezení pojmů, které se týkají bezpečných přístavů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13])

Pojem	Definice
Zjednodušené zahrnuté daně	Zjednodušené zahrnuté daně jsou daně vykázané jako náklad na daň z příjmů v určeném státě pro účely jurisdikční dorovnávací daně skupiny a jsou zaznamenány v kvalifikovaných finančních výkazech po odečtení daní, které nejsou zahrnutými daněmi a nejistých daňových pozic.
Kvalifikovaná zpráva podle zemí	Zpráva podle zemí (angl. „ <i>Country by Country Reporting</i> “, dále jen „CbCR“) je kvalifikovaná, pokud je sestavována na základě kvalifikovaných účetních výkazů.
Výnos	Výnosem se rozumí výnos za danou jurisdikci, jak je vykázan v CbCR.
Výsledek hospodaření před zdaněním	Výsledek hospodaření před zdaněním je takový, který je vykázan v CbCR.
Kvalifikované účetní výkazy	Kvalifikované účetní výkazy jsou účty používané k přípravě konsolidované účetní závěrky nejvyšší mateřské entity nebo samostatné finanční výkazy členských entit. Tyto výkazy jsou sestaveny v souladu s přijatelným nebo schváleným rámcem účetního výkaznictví a obsahují informace vykazované v souladu s těmito rámci, které jsou spolehlivé. Dále jsou jimi finanční výkazy takových členských entit, které jsou použity pro podání CbCR nadnárodní skupiny nebo vnitrostátní skupiny, pokud členská entita není zahrnuta do konsolidované účetní závěrky z důvodu malé velikosti nebo nevýznamnosti.

Přechodný bezpečný přístav založený na zprávě podle zemí

Přechodný bezpečný přístav je krátkodobým opatřením, které v prvních letech účinně vyloučí operace nadnárodních skupin podniků v některých jurisdikcích s nižším rizikem v oblasti působnosti pravidel GloBE, čímž poskytne úlevu v dodržování těchto pravidel při jejich zavádění. Spíše než na přesný výpočet se zaměřuje na jasná pravidla, která využívají snadno dostupné a snadno ověřitelné údaje. Funguje tak, že se celkové výnosy a zisk/ztráta nadnárodní skupiny před zdaněním pro každou jurisdikci získají přímo z CbCR, kterou skupina musí zpracovávat v souladu s kvalifikovanými finančními výkazy. [24]

Při vytváření pravidel přechodného přístavu se předpokládalo, že většina skupin, které budou dotčeny povinností dorovnávacích daní, se bude týkat také povinnost sestavovat CbCR. [25] CbCR ukládá povinnost daňového výkaznictví všem nadnárodním skupinám, které překročily obrát 750 mil. EUR. Dále je vhodná k výměně informací mezi členskými zeměmi EU v oblasti daní a účetnictví. [26] CbCR je upravena v Evropské unii ve směrnici Rady (EU) 2016/881 ze dne 25.5.2016, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní. Českou republikou byla transponována do zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů. [25]

Existují tři testy, kterými se testovaná jurisdikce může kvalifikovat na splnění podmínek pro přechodný bezpečný přístav, přičemž aby se kvalifikovala, stačí splnit alespoň jeden z nich, viz Tabulka č. 9. [24]

Tabulka č. 9: Testy přechodného bezpečného přístavu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle [24])

Testy	Podmínka splnění testu
De minimis	průměrné výnosy <10 mil. EUR; zisk před zdaněním <1 mil. EUR
Zjednodušená efektivní sazba daně	zjednodušená efektivní sazba daně >15 % (2023 a 2024); zjednodušená efektivní sazba daně >16 % (2025); zjednodušená efektivní sazba daně >17 % (2026-2028)
Rutinní zisky	zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty > zisk před zdaněním

1. Test de minimis

Tento test se uplatní, pokud průměrné výnosy nadnárodní skupiny v dané jurisdikci nepřevyšují 10 milionů EUR a zisk skupiny před zdaněním v této jurisdikci nepřevyšuje 1 milion EUR nebo jurisdikce vykazuje průměrnou ztrátu. Výnosy a zisk před zdaněním nebo ztráta se získají z CbCR. Jelikož tento test odstraňuje nutnost počítat výnosy a zisk/ztrátu za více let, má být ulehčením pro nadnárodní skupiny podniků, které dříve nesestavovaly výkazy v souladu se standardy na základě článku 3.1 pravidel GloBE, ale přešly na dodržování těchto standardů. Tento test nemůže být uplatněn subjekty, které jsou drženy k prodeji a součet jejich celkových výnosů spolu s celkovými výnosy v dané jurisdikci je roven nebo vyšší než 10 milionů EUR. [24]

2. Test na základě zjednodušené efektivní sazby daně

Tento test porovnává zjednodušenou efektivní sazbu daně s přechodnými sazbami daně. Zjednodušená efektivní sazba daně v dané zemi se vypočítá dle následující rovnice (1.17) [24]:

$$\text{Zjednodušená efektivní sazba daně} = \frac{\text{zjednodušené zahrnuté daně}}{\text{zisk před zdaněním z CbCR}} \quad (1.17)$$

Zjednodušenými zahrnutými daněmi se rozumí zjednodušené zahrnuté daně členských entit, které jsou pro účely CbCR rezidenty dané jurisdikce. Patří zde náklad na daň z příjmů ponížený o daně, které nejsou zahrnutými daněmi a nejisté daňové pozice (viz kapitola 1.3.5, str. 35). V případě odložené daně není nutné ji přepočítávat na 15 %, ale je možné ji zohlednit v plné výši. Nadnárodní skupina by pak splňovala tento test, pokud by její efektivní sazba daně byla rovna nebo vyšší přechodným sazbám stanoveným pro tento test, které jsou pro období začínající v letech 2023 a 2024 15 %, začínající v roce 2025 16 % a začínající v roce 2026-2028 17 %. [24]

3. Test rutinních zisků

Test rutinních zisků porovnává zisky vyloučené na základě ekonomické podstaty se ziskem/ztrátou dané jurisdikce před zdaněním, který je vykázán ve kvalifikované CbCR této nadnárodní skupiny. Pokud se částka vyloučených zisků rovná nebo převyšuje zisk před zdaněním, je to znakem toho, že v této jurisdikci vznikají malé nebo žádné nadměrné zisky a taková jurisdikce by splňovala podmínky přechodného bezpečného přístavu.

Výpočet zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty je vysvětlen v kapitole 1.3.3, str. 24.

Tento test bude usnadněním pro nadnárodní skupiny, které využívají významnou pracovní sílu a hmotná aktiva, neboť by tyto skupiny splňovaly podmínky přechodného bezpečného přístavu. [24]

Pokud se zjistí, že testovaná jurisdikce splňuje jednu z výše zmíněných možností, bezpečný přístav se pak vztahuje na jakýkoliv členský subjekt v dané jurisdikci.

Případy neuplatnění přechodného bezpečného přístavu

- Nedostatečné informace v CbCR, nepodané hlášení k CbCR

Přechodný bezpečný přístav se neuplatní například v případě, že CbCR neposkytuje spolehlivý údaj o výnosech skupiny nebo když CbCR neobsahuje všechny informace o skupině s více mateřskými entitami. Dále se bezpečný přístav nebude moct uplatnit, pokud skupina nesplnila požadavky na podání informačního hlášení GloBE, který se vztahuje k CbCR, jelikož se mnohé informace získávají právě z této zprávy. [24]

- Omezené období

Možnost využití přechodného bezpečného přístavu se vztahuje pouze na období, která začínají nejpozději 1. ledna 2027 a nezahrnuje období končící po 30. červnu 2028. [13]

- Pravidlo jednou vyřazen, navždy vyřazen (angl. „*once out, always out*“)

V případě, že skupina neuplatní přechodný bezpečný přístav v roce, od kterého podléhá pravidlům GloBE, tato skupina již nemůže v následujících letech možnost uplatnění přechodného bezpečného přístavu využít. Toto pravidlo se však nevztahuje na případ, kdy nadnárodní skupina neměla v určité jurisdikci v předchozích letech žádné dceřiné společnosti. Například když nadnárodní skupina podléhá pravidlům v roce 2023, kdy v určité jurisdikci nemá žádnou společnost a v roce 2024 si zde společnost založí, je pak možné v této jurisdikci uplatnit bezpečný přístav. [24]

- Vyloučení z možnosti uplatnění

Mezi entity, které se nebudou moct kvalifikovat pro využití přechodného bezpečného přístavu, patří členské entity, které nejsou z žádného státu a členské entity s více mateřskými entitami, pokud CbCR neobsahuje informace o kombinované skupině. Dále mezi státy, které také nebudou moct bezpečný přístav využít patří takový, ze kterého je nejvyšší mateřská společnost, která je entitou s prvkem daňové transparency a stát, ve

kterém se v daném roce uplatňuje krátkodobé rozhodnutí týkající se daně z rozděleného zisku. [25]

Speciální pravidla týkající se například Joint Venture společností, daňově neutrálních mateřských společností, investičních entit a jejich vlastníků jsou podrobně popsána v dokumentu od OECD, který se zabývá bezpečnými přístavy a úlevami od pokut [24], pro potřeby této diplomové práce však tato témata nebudou více rozebírána.

Využití přechodného bezpečného přístavu je dobrovolné a lze ho využít na základě dlouhodobého rozhodnutí, které společnost může učinit pomocí informačního přehledu (informační přehled blíže vysvětlen v kapitole 1.3.10, str. 59). Toto dlouhodobé rozhodnutí stačí učinit jednou a pokud ho skupina učiní, platí po celou dobu přechodného období za předpokladu, že bude ve všech letech splněn alespoň jeden z testů. [25]

Přechodný bezpečný přístav pro pravidlo UTPR

Dorovnávací daň vypočtená pro jurisdikci nejvyšší mateřské společnosti se bude považovat za nulovou, pokud je v přechodném období sazba daně z příjmů právnických osob v dané jurisdikci vyšší než 20 %. Přechodné období nesmí být delší než 12 měsíců a musí začínat před 31.12.2025 a končit před 31.12.2026. Cílem je poskytnout další možnost adaptace jurisdikcí na pravidla GloBE a umožnit reformu existující korporátní daně nebo zavedení kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně. Subjekty však nemohou uplatnit oba přechodné přístavy najednou a pokud se kvalifikují na oba, budou si muset vybrat, který z nich uplatní. [27]

Trvalý bezpečný přístav založený na kvalifikované vnitrostátní dorovnávací dani

Rozhodnutí o použití tohoto trvalého pravidla se činí jako krátkodobé, což znamená, že je možné jej obnovovat každé zdaňovací období, pokud podávající členská entita nerozhodne jinak. Při uplatnění tohoto rozhodnutí je jurisdikční přiřazovaná dorovnávací daň pro daný stát a zdaňovací období považována za nulovou. [13], [17]

Pro provedení rozhodnutí musí být splněny tři klíčové podmínky [13]:

- **Použití účetního rámce:** Účetní rámec musí obsahovat pravidla podobná pravidlům v § 38 odst. 1 (pravidla podle kterých nejvyšší mateřská společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku) a v §38 odst. 2 (pravidla dle jiného přijatelného a schváleného rámce účetního výkaznictví, který splňuje pravidla uvedená v tomto paragrafu) zákona o dorovnávacích daních nebo musí být

založen na místním rámci účetního výkaznictví. Místní rámec účetního výkaznictví je definován jako soubor pravidel, který je povinný podle právních předpisů daného státu a zahrnuje povinnost vnějšího auditu finančních výkazů. Pokud některá členská entita nesplňuje tyto podmínky, musí se kvalifikovaná vnitrostátní daň vypočítat opět metodou podobnou v § 38 odst. 1 a 2.

- **Konzistence:** Podmínka konzistence zabezpečuje, že výpočet dorovnávací daně bude v souladu s pravidly GloBE s možnými minimálními odchylkami. Tato podmínka není narušena, pokud právní řád daného státu stanoví přísnější pravidla než pravidla GloBE.
- **Přezkum:** Tato podmínka požaduje pravidelné ověřování od OECD, že kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň konkrétního státu odpovídá standardům a kritériím definovaným v pravidlech GloBE během jejich průběžného přezkumu.

Úlevy od pokut

S bezpečnými přístavy souvisí i úleva na pokutách v přechodném období. Jelikož je Pilíř 2 teprve v počátcích, v průběhu přechodného období, které bylo zmíněno výše, by se neměly uplatňovat žádné pokuty ani sankce v souvislosti s podáním informačního přehledu a daňového přiznání, pokud se daňová správa domnívá, že nadnárodní skupina přijala rozumná opatření k zajištění správného uplatnění pravidel GloBE. Úlevy mají umožnit nadnárodním skupinám a daňovým správám seznámit se s pravidly a vytvořit systém sběru dat, vykazování a dodržování předpisů bez rizika, že budou sankcionovány za přiměřené chyby. [24]

1.3.9 Shrnutí kapitoly bezpečných přístavů

V kontextu implementace modelových pravidel GloBE byly vytvořeny přechodné bezpečné přístavy, které mají za cíl usnadnit dodržování nových pravidel nadnárodním společnostem. Tyto přístavy umožňují určitým nadnárodním subjektům v prvních letech osvobození od úplných výpočtů dorovnávací daně. Existují dva typy bezpečných přístavů: přechodný a trvalý. Kvalifikace pro přechodný bezpečný přístav se řídí testy, jako je test de minimis, test zjednodušené efektivní sazby daně a test rutinních zisků.

Existují však i případy, kdy není možná kvalifikace např. když zpráva CbCR neobsahuje dostatečné informace, když skupina neuplatní přechodný bezpečný přístav již v roce, od

kterého podléhá pravidlům GloBE aj. Nejzazší období, kdy je možné přechodného bezpečného přístavu využít, je období končící 30. června 2028.

Pro přechodný bezpečný přístav týkající se pravidla UTPR se vztahují individuální pravidla odlišná od těch předchozích. Vztahuje se pouze na rok od začátku platnosti pravidla UTPR a pouze na jurisdikce nejvyšších mateřských společností, jejichž sazba daně z příjmů právnických osob převyšuje 20 %.

Trvalý bezpečný přístav spočívá v tom, že když daný stát zavede kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň, může podávající členská entita učinit dlouhodobé rozhodnutí, na jehož základě se pak přiřazovaná dorovnávací daň bude pro daný stát a dané zdaňovací období považovat za nulovou.

S bezpečnými přístavy souvisí i úlevy od pokut, které nadnárodním skupinám a daňovým správám umožňují seznámit se s novými pravidly bez rizika sankcí za přiměřené chyby.

1.3.10 Informační přehled a daňové přiznání

Poplatník, kterého se bude týkat dorovnávací daň, bude povinen podat za každou z dorovnávacích daní samostatný informační přehled, který bude obsahovat veškeré informace k výpočtu dorovnávacích daní. Když se bude jednat o přiřazovanou dorovnávací daň, musí zde být také informace o jejím přiřazení. Jedná se o rozsáhlé formulářové podání, které bude upravovat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. V praxi bude moct informační přehled podat jedna entita za celou skupinu. [25]

Kromě informačního přehledu bude muset každý poplatník podat také daňové přiznání jak k české dorovnávací dani, tak k přiřazované dorovnávací dani. Je však možné tuto povinnost opět přenést pouze na jednu entitu skupiny. Stěžejní bude však vyplnění informačního přehledu, který bude obsahovat většinu informací nezbytných pro správu dorovnávacích daní, vyplnění daňového přiznání by pak mělo být snadné. [25]

Lhůty pro podání informačního přehledu a daňového přiznání jsou následující [13]:

- Informační přehled a daňové přiznání k české dorovnávací dani – 10 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

- Informační přehled k přiřazované dorovnávací dani – 15 měsíců po uplynutí zdaňovacího období (pokud se jedná o vstupní období skupiny, lhůta je prodloužena 18 měsíců po konci zdaňovacího období).
- Daňové přiznání k přiřazované dorovnávací dani – 22 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Dorovnávací daň se považuje za nulovou, pokud poplatník ve stanovené lhůtě nepodá žádné daňové přiznání. Každé další podané daňové přiznání se považuje za dodatečné, nebude se tedy uplatňovat pokuta v případě opožděného podání daňového přiznání. [13]

Splatnost dorovnávací daně je dána lhůtou pro podání příslušného daňového přiznání. Pro českou dorovnávací daň je stanovena úprava, která omezuje lhůtu pro stanovení této daně objektivní délkou čtyř zdaňovacích období bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém se daň stala splatnou. [13]

2 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÉ SITUACE

Zavedením globální minimální daně dojde k významným změnám v mezinárodní daňové struktuře a lze předpokládat i posun směrem k větší spravedlnosti v oblasti zdanění nadnárodních skupin podniků. V této kapitole je provedena analýza celkového předpokládaného dopadu zavedení globální minimální daně. Následně se kapitola věnuje determinantům vlivu na efektivní sazbu daně, kde je podrobně provedena analýza dle studie od OECD (zdroj: [28]), jak implementace této daně ovlivní strukturu daňových pobídek.

2.1 Celkový předpokládaný dopad zavedení globální minimální daně

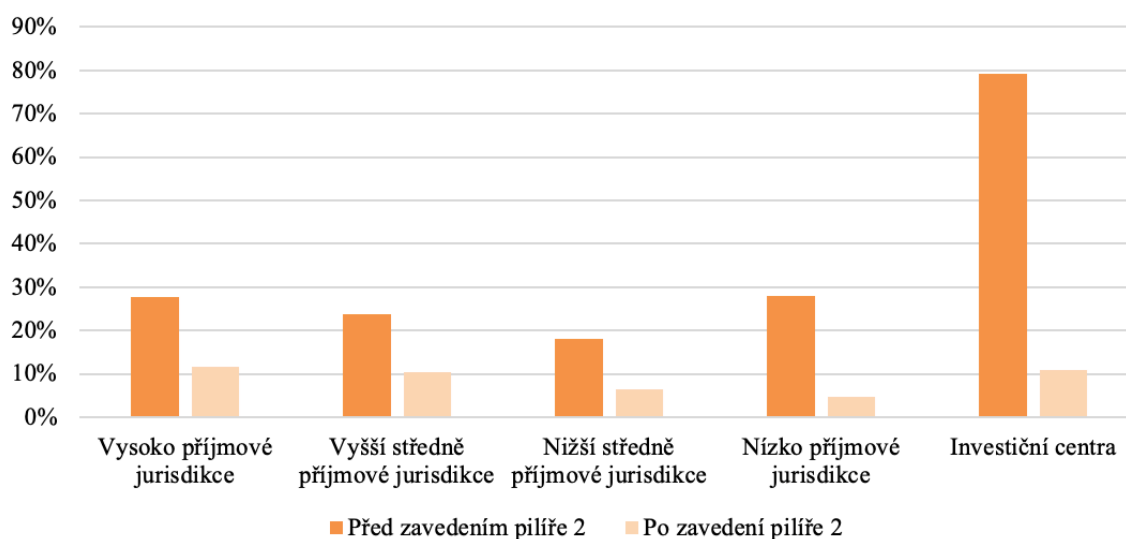
V této kapitole je analyzován předpokládaný dopad na mezinárodní daňové prostředí skrze čtyři klíčové oblasti, kterými jsou [29]:

- snížení objemu nízce zdaněných zisků,
- omezení možností pro přesouvání zisků do daňových rájů,
- vyrovnání rozdílů mezi jednotlivými daňovými režimy a
- zvýšení daňových příjmů jurisdikcí.

Snížení nízce zdaněných zisků

Předpokládá se, že po zavedení globální minimální daně dojde celkově ke snížení nízce zdaněných zisků o zhruba 80 %, z 36 % na 11 % celkových globálních zisků. Tento pokles je obzvláště patrný u investičních center, kde podíl globálních zisků, podléhajících efektivní sazbě daně nižší než 15 %, klesne dle předpokladů ze 79 % na 11 %. (viz Graf č. 1) [30]

Procento globálních zisků podléhajících efektivní sazbě daně nižší 15 %



Graf č. 1: Procento globálních zisků podléhajících efektivní sazbě daně nižší než 15 % před a po zavedení pilíře 2

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [31], [29])

Snížení přesouvání zisků

V roce 2019 představoval přesunutý zisk 969 miliard dolarů, což znamená ztrátu daňových příjmů ve výši 247 miliard dolarů, tj. 10 % celosvětových příjmů z daně z příjmů právnických osob. [32]

Implementací globální minimální daně se výrazně sníží motivace nadnárodních společností k přesouvání zisků do nízkce zdaněných jurisdikcí. Očekává se, že opatřením se sníží přesouvání zisků o 50 %. [30]

Nízkce zdaněné jurisdikce se tím pádem musí vyrovnat s otázkou, jak velký vliv to bude mít na jejich schopnost konkurovat v daňovém prostředí a jak by se měly přizpůsobit poté, co velké množství vyspělejších ekonomik novou strukturu přijme. Vzhledem k tomu, že jurisdikce s nízkým zdaněním se často spoléhají na svůj daňový systém jako na klíčový nástroj k přilákání přímých zahraničních investic, představuje to pro ně významnou výzvu. [33] Předpokládá se, že velké výzvě z důvodu daňové konkurence budou tyto jurisdikce čelit v oblasti daňových pobídek, jelikož tradiční daňové pobídky, které tyto jurisdikce poskytují, již nebudou tak výhodné, protože jejich využívání v mnohých případech povede k poklesu efektivní sazby daně pod minimální hranici. (blíže popsáno v kapitole 2.2.1, str. 65)

Snížení rozdílů mezi efektivními daňovými sazbami

Jedním z cílů pilíře 2 je snížení rozdílů mezi efektivními daňovými sazbami v různých zemích, což by mělo vést ke snížení pobídek pro nadnárodní společnosti k přesouvání zisků do jurisdikcí s nižším zdaněním a také k lepší alokaci investic. Po zavedení druhého pilíře se očekává snížení rozdílů mezi efektivními daňovými sazbami zejména mezi investičními centry a ostatními jurisdikcemi okolo 50 %. [30]

Zmenšení rozdílů daňových sazeb přinese zlepšení v investičním rozhodování. Daňové zatížení je klíčovým aspektem, který ovlivňuje jak rozsah, tak umístění investic. Když se rozptýlí efektivních daňových sazeb sníží, vliv zdanění na investiční rozhodování tak nebude hrát velkou roli a je tedy pravděpodobnější, že kapitál bude směřován do oblastí, kde může dosahovat nejvyšší produktivity, namísto oblastí, kde je zdaněn nejnižší sazbou. [29]

Zvýšení daňových příjmů

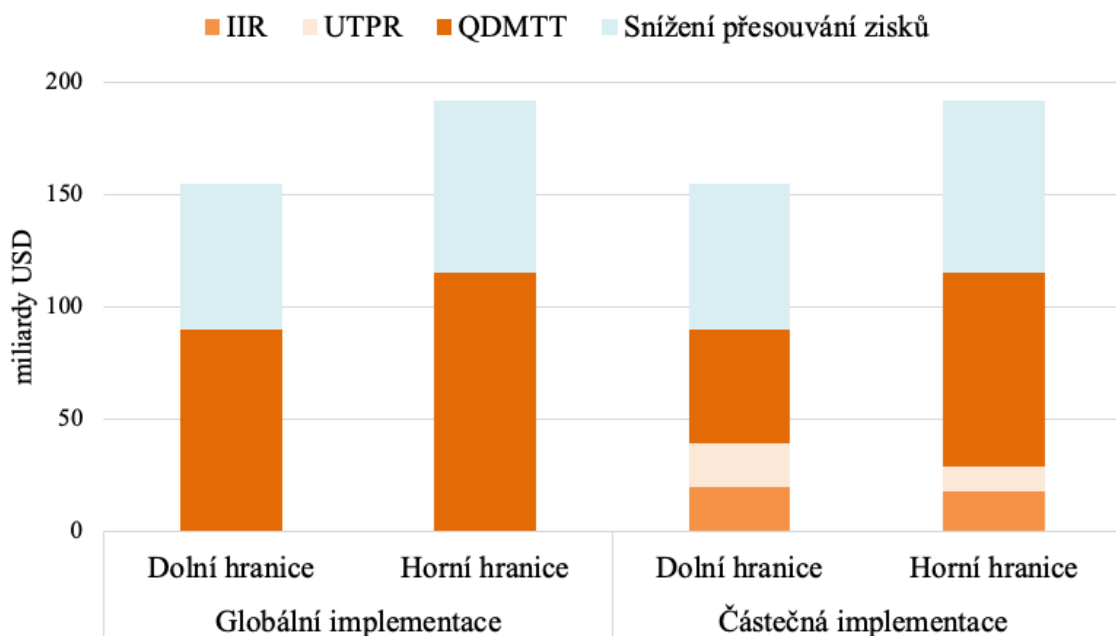
Odhaduje se, že díky zavedení globální minimální daně se navýší celosvětové příjmy o zhruba 155-192 miliard dolarů ročně, což představuje 6,5-8,1 % současných celosvětových příjmů z daně z příjmů právnických osob. Průměrně 2/3 zisků se odhadují přímo z daňových příjmů a zbylá 1/3 nepřímo ze zamezení přesunutého zisku. [29]

U implementace se předpokládají 4 scénáře, z toho tři u částečné implementace [29]:

- Globální implementace – všechny jurisdikce zavedou vnitrostátní dorovnávací daň (angl. „*Qualified domestic top-up tax*“, dále jen „QDMTT“) a obě pravidla IIR a UTPR.
- Částečná implementace:
 - většina členů inkluzivního rámce zavede QDMTT, IIR a UTPR s pravděpodobností 70-100 %;
 - výjimku tvoří členové inkluzivního rámce, u kterých se nepředpokládá implementace pravidel, protože nemají vybudovanou strukturu daně z příjmů právnických osob a nepodnikli žádné kroky k zavedení pravidel;
 - u jurisdikcí, které nejsou členy inkluzivního rámce, je předpoklad, že modelová pravidla neimplementují.

Předpokládané zvýšení celosvětových příjmů je znázorněno níže, viz Graf č. 2.

Celosvětové zvýšení příjmů podle implementačních scénářů



Graf č. 2: Celosvětové zvýšení příjmů podle implementačních scénářů

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [30])

Pozn.: Odhady jsou vytvořeny na základě průměrných výsledků z let 2017-2020. Odhady jsou provedeny pouze pro členy inkluzivního rámce.

2.2 Determinanty vlivu na efektivní sazbu daně

V oblasti korporátního zdanění hrají efektivní sazby daně klíčovou roli při odhalování skutečné daňové zátěže nadnárodních korporací. Za největší determinanty, které mají vliv na výpočet efektivní sazby daně, jsou považovány zejména:

- dosažení účetního zisku nebo ztráty společností,
- výše nominální sazby daně,
- zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty,
- daňové pobídky poskytované jurisdikcemi.

Efektivní sazba daně společnosti je výrazně ovlivněna tím, zda v daném účetním období vykáže účetní zisk nebo ztrátu. Jestliže společnost vykáže účetní ztrátu, která po úpravě na kvalifikovaný zisk/ztrátu nevykazuje kvalifikovaný zisk, její efektivní sazba daně se stanoví na nulu. V takovém případě nevznikne povinnost vypočítat dorovnávací daň pro danou společnost. Tato skutečnost však může mít vliv v následujících letech, pokud by

se společnost rozhodla si tuto ztrátu uplatnit jako odečitatelnou položku od základu daně, mohlo by to výrazně ovlivnit výslednou výši efektivní sazby daně, která v takovém případě může klesnout pod minimální úroveň.

Rovněž důležitým determinantem je nominální sazba daně. Průměrně se efektivní sazby daně pohybují okolo nominálních sazeb a jejich výše má na efektivní sazbu daně významný vliv. Analýza efektivních sazeb daně však odhalila, že v několika zemích jsou efektivní sazby daně výrazně nižší než nominální sazby, což naznačuje využívání různých daňových strategií. Naopak jsou i případy, kdy jsou efektivní sazby daně vyšší než nominální sazby, což ukazuje na složitost korporátního zdanění. [34]

Dalším faktorem, vycházejícím z pravidel GloBE, je zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty. Tento zisk, skládající se z vyňatých mzdových nákladů a vyňatých hmotných aktiv (blíže vysvětleno v kapitole 1.3.3, str. 24), umožňuje snížit nadměrný zisk v jurisdikcích, kde daná skupina generuje podstatné zisky, které mají skutečnou ekonomickou hodnotu. Vliv tohoto determinantu však nemusí být tak významný vzhledem k tomu, že se uplatňuje pouze v jednotkách procent ze způsobilých mzdových nákladů a způsobilých hmotných aktiv.

Velmi významným determinantem, na který zavedení globální minimální daně cílí, je právě využívání daňových pobídek. Efektivní sazba daně je totiž ve většině zemí nižší než nominální, což bývá způsobeno právě využíváním nejrůznějších daňových strategií k optimalizaci daňových závazků. [34] Dopad daňových pobídek na efektivní sazbu daně je rozebrán níže v samostatné kapitole.

2.2.1 Dopad daňových pobídek na efektivní sazbu daně

Zavedení globální minimální daně má významný dopad na daňové pobídky jako například investiční pobídky, daňové odpočty na výzkum a vývoj, podporu odborného vzdělávání nebo zaměstnávání zdravotně postižených, které mají za cíl snížení efektivní sazby daně. Efektivní sazba daně, snížená v důsledku daňových pobídek, však může být v rozporu s cílem pilíře 2, kterým je zajištění, že nadnárodní společnosti jsou zdaněny minimálně na úrovni stanovené minimální efektivní sazby daně. [35]

Daňové pobídky bývají využívány jak v rozvojových, tak vyspělých ekonomikách k podpoře a přilákání ekonomických aktivit. Využívají se například k řešení určitých selhání trhu nebo k podpoře investic. V rozvojových zemích bývá hlavním účelem

poskytování daňových pobídek přilákání přímých zahraničních investic, které představují zdroj kapitálu, technologií a know-how. Právě díky přímým zahraničním investicím pak mohou tyto země pocítit pozitivní účinky pro domácí ekonomiku. Počet jurisdikcí, které poskytují daňové pobídky se od roku 2000 pětkrát zvýšil a zvýšil se také objem těchto pobídek. Rostoucí využívání daňových pobídek však vede k negativnímu tzv. závodu ke dnu (angl. „*race to the bottom*“), což znamená, že se firmy snaží dosáhnout co nejnižšího daňového závazku mnohdy i pomocí škodlivých praktik. [28]

Dopad pravidel GloBE na daňové pobídky bude tedy záviset na systému daně z příjmů právnických osob v dané jurisdikci. Nejvíce budou ovlivněny ty jurisdikce, které mají průměrnou efektivní sazbu daně pod úroveň minimální sazby daně. Rozsah, v jakém ovlivní pravidla efektivní sazbu daně v rámci jurisdikcí pak bude záviset na typu investora a činnostech, které v dané jurisdikci vykonává. Určitá výjimka bude stanovena prostřednictvím zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty. Méně tedy budou postiženy subjekty, které vykonávají činnosti vyžadující vysokou úroveň ekonomické podstaty v jurisdikci, např. kapitálově náročná odvětví. Méně mohou být ovlivněny také skupiny mající více členských subjektů v jedné jurisdikci. Důvodem je to, že se efektivní sazba počítá primárně na úrovni celé jurisdikce, pokud tedy bude mít skupina v jurisdikci členské subjekty, kde část je ztrátová a část zisková, tyto rozdíly se vykryjí a výsledkem je zmírnění celkového dopadu na efektivní sazbu daně. [28]

Rozsah, ve kterém pravidla GloBE ovlivní využívání daňových pobídek, bude záviset také do určité míry na jejich podobě. Ovlivněny však nebudou ty pobídky, které jsou zaměřené na činnosti nespádající do oblasti působnosti pravidel GloBE, např. lodní doprava nebo fondy. Dále pobídky, které jsou zaměřeny na konkrétní kategorii příjmů (např. příjmy z duševního vlastnictví), budou méně ovlivněny než ty, které mají širší použití (např. snížení daňové sazby pro společnosti orientované na vývoz). [28]

Daňové pobídky lze rozdělit do dvou kategorií: pobídky, které trvale snižují daně placené firmami a pobídky, které pouze odkládají platby daní do budoucna. Tyto dva typy vedou buď k trvalým nebo dočasným účetním a daňovým rozdílům a bude se s nimi v rámci pravidel GloBE odlišně zacházet. S daňovými pobídkami v závislosti na jejich rozsahu a dopadu bude zacházeno třemi způsoby [28]:

1. Budou odečteny od zahrnutých daní a dojde tedy ke snížení čitatele v rámci výpočtu efektivní sazby daně.

2. Budou přičteny ke kvalifikovaným příjmům a dojde tedy ke zvýšení jmenovatele v rámci výpočtu efektivní sazby daně.

3. Upraví se tak, aby byl zajištěn neutrální účinek na výpočet efektivní sazby daně.

Daňové pobídky budou nejčastěji ovlivněny v případech, kdy snižují zahrnuté daně, což se týká pobídek, které poskytují preferenční sazbu daně z příjmů právnických osob, investičních daňových pobídek nebo pobídek, jejichž cílem je snížit zdanitelný příjem nebo daňovou povinnost. [28]

V tabulce níže (viz Tabulka č. 10) je zobrazen výčet různých druhů pobídek a zhodnocení jejich vlivu na výpočet efektivní sazby daně dle pravidel GloBE.

Tabulka č. 10: Vliv pravidel GloBE na daňové pobídky

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [28])

Povaha pobídky	Typ		Vliv zavedení pilíře 2 na daňové pobídky	Vliv pobídky na efektivní sazbu daně	
				Zahrnuté daně (čítatel)	Kvalifikovaný zisk (jmenovatel)
Pobídky založené na výnosech		Plné osvobození	Nejvíce pravděpodobný	Snížení	
		Částečné osvobození	Více pravděpodobný	Snížení	
		Snížení sazby daně	Více pravděpodobný	Snížení	
Pobídky založené na nákladech	Daňové odpočty ¹	Daňové úlevy	Více pravděpodobný	Snížení	
		Mimořádné a zrychlené odpisy	Méně pravděpodobný	Upraví se o časové rozdíly	
		- u hmotného majetku: stroje, zařízení, budovy	Neovlivněno	Nelze uplatnit zpětné započtení	
		- u krátkodobého nehmotného majetku	Méně pravděpodobný	Lze uplatnit zpětné započtení	
	- u ostatních aktiv	Více pravděpodobný	Lze uplatnit zpětné započtení		
	Daňové slevy	Kvalifikované refundovatelné daňové slevy	Méně pravděpodobný		Zvýšení
		Ostatní daňové slevy	Více pravděpodobný	Snížení	

Pozn.: ¹Daňové odpočty zahrnují pobídky, které skrz náklady vedou ke snížení zdanitelného příjmu. Oproti tomu daňové slevy zahrnují pobídky vedoucí ke snížení daňové povinnosti.

Dále jsou popsány jednotlivé pobídky, zdůvodněn vliv zavedení minimální globální daně a uveden příklad pobídek poskytovaných v České republice.

Plné osvobození znamená, že společnosti jsou kompletně osvobozeny od placení daně z příjmů na určité období nebo z určitých typů příjmů [28]. Tato pobídka je poskytována často rozvojovými zeměmi ve formě daňových prázdnin a podobných úlev. [36] Pravděpodobnost vlivu je zde vysoká, protože plné osvobození přímo snižuje efektivní sazbu daně, což je v rozporu s cílem pravidel GloBE stanovit minimální globální daňovou sazbu. V České republice se tato forma pobídek nevyskytuje. Jsou zde spíše specifické úlevy pro určité sektory nebo situace, jako například osvobození pro neziskové organizace, které však jsou z působnosti dorovnávací daně vyloučeny.

Částečná osvobození se vztahují pouze na část příjmů společnosti, vliv na efektivní sazbu daně je tedy nižší než u plných osvobození [28]. Nicméně i částečné osvobození může vést ke snížení efektivní sazby daně pod minimální úroveň. Příkladem takového osvobození jsou opět daňové prázdny. [36] V České republice se tato forma pobídek nevyskytuje.

Snížení sazby daně představuje situaci, kdy jsou společnostem nabídnuty nižší sazby daně z příjmu pro určitá odvětví nebo pro investice v určitých lokalitách [28]. Při využívání těchto výhod může opět více pravděpodobněji dojít k tomu, že daná společnost bude podrobena dorovnávací dani. V České republice u daně z příjmů právnických osob tato pobídka není poskytována.

Daňové úlevy jsou daňovým odpočtem, který je poskytován jurisdikcí v rozsahu, který převyšuje výdaje, k nimž se vztahuje. Například se může jednat o situaci, kdy má poplatník nárok na odpisy ve výši 120 % pořizovací ceny majetku, dodatečných 20 % pak představuje daňovou úlevu. Vliv efektivní sazby daně na tuto pobídku je tedy více pravděpodobný. [28] V České republice se za tuto úlevu považuje odpočet na podporu výzkumu a vývoje [37].

Daňové pobídky ve formě **mimořádných a zrychlených odpisů** poskytují společnostem výhodu tím, že umožňují odečíst náklady na aktiva od základu daně rychleji, než je

ekonomická životnost těchto aktiv a vedou tedy k odložení daně a tím k časové výhodě. U krátkodobého nehmotného majetku a ostatních aktiv se uplatňuje dle pravidel GloBE zpětné započtení, což znamená, že pokud dočasné rozdíly mezi účetními a daňovými odpisy přetrvávají po dobu delší než pět let, musí daná společnost nejpozději v pátém účetním období snížit zahrnuté daně o částku, která měla být zaplacená v důsledku daňového a účetního rozdílu [1]. Tento mechanismus se neuplatňuje u zrychlených odpisů hmotného majetku a mimořádných odpisů některých položek majetku. V České republice bylo možné mimořádné odpisy využít u majetku zařazeného do 2. odpisové skupiny v období mezi 1.1.2020 a 31.12.2023. Od roku 2024 do konce roku 2028 je lze využít pouze u bezemisních vozidel. Zrychlené odpisy je možné využít u dlouhodobého hmotného majetku. Odpisy nehmotného majetku od roku 2021 daňová legislativa neupravuje. [34]

Kvalifikované refundovatelné slevy oproti nerefundovatelným ovlivňují efektivní sazbu daně méně, protože jsou považovány za příjem, což vede pouze ke zvýšení kvalifikovaného příjmu. Zatímco nerefundovatelné daňové slevy vedou ke snížení zahrnutých daní a mají tak mnohem větší vliv na výslednou efektivní sazbu daně. Kvalifikované refundovatelné slevy fungují v praxi tak, že když výše této slevy převyšuje daňový závazek a poplatník si vybere, že chce rozdíl vyplatit v peněžních ekvivalentech v následujících čtyřech letech od splnění podmínek pro získání slevy, považuje se sleva za refundovatelnou. [28] V České republice není taková sleva pro právnické osoby poskytována.

Jak bylo zmíněno výše, **ostatní daňové slevy** vedou tedy ke snížení zahrnutých daní a mají větší dopad na efektivní sazbu daně než kvalifikované refundovatelné daňové slevy. V České republice se za tyto slevy považují například daňové slevy na investiční pobídky nebo slevy na zaměstnávání zdravotně postižených [37].

Adaptace daňových politik států na pilíř 2

Pokud budou chtít státy zachovat daňovou podporu a zároveň zůstat konkurenceschopné vůči sousedním zemím, bude nevyhnutelné provést podstatné úpravy v systému existujících daňových úlev a odpočtů, nebo přejít na jiné typy pobídek. V reakci na tyto změny již několik členských států Evropské unie zahájilo přípravy nebo minimálně zvažuje revizi svých současných pravidel, s možností nahrazení pravidel úlevami v jiných

oblastech nebo transformaci na systém refundovatelných daňových slev, které nemají stejný dopad na efektivní sazbu daně jako tradiční daňové slevy. [35]

2.3 Analýza související právní úpravy

V této kapitole budou porovnány definice konstrukčních prvků přiřazované a vnitrostátní dorovnávací daně podle zákona o dorovnávacích daních a podle směrnice EU, ze které je zákon o dorovnávacích daních transponován.

Základní konstrukční prvky daně

Konstrukce daně je komplexní a vyžaduje posouzení všech jejích prvků ve vzájemných vztazích. Základními konstrukčními prvky, které ovlivňují rozsah zdanění jednotlivých subjektů, jsou [38]:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a období pro stanovení daně (tzv. zdaňovací období),
- odpočty od základu daně,
- sazba daně,
- slevy na dani.

Pro konstrukci daně je však nejvíce nezbytné definovat daňový subjekt, předmět daně, základ daně, zdaňovací období a sazbu daně. [38] V této práci budou definovány všechny výše zmíněné konstrukční prvky daně kromě odpočtů od základu daně, protože tento konstrukční prvek v zákoně o dorovnávacích daních není vymezen. U každého konstrukčního prvku budou popsány parametry z hlediska české a unijní právní úpravy.

Pro účely směrnice EU je místem, kde se subjekt nachází, jurisdikce, ve které je daný subjekt daňovým rezidentem na základě kritérií, kterými jsou místo vedení, místo založení apod.

2.3.1 Daňový subjekt

Daňovým subjektem je osoba, která je povinna strpět, odvést nebo zaplatit daň. Dělí se na dvě skupiny: poplatníky a plátce daně. Poplatníci jsou osoby, jejichž příjem nebo majetek je podroben dani a plátci jsou osoby, které mají povinnost daň odvést. [38]

V zákoně o dorovnávacích daních je definován pouze poplatník daně a poplatníci se liší v závislosti na dorovnávací dani, kterou platí. V této kapitole budou tedy definování poplatníci přiřazované dorovnávací daně a poplatníci vnitrostátní dorovnávací daně.

Poplatník přiřazované dorovnávací daně

Níže je provedeno porovnání, jak je poplatník přiřazované dorovnávací daně vymezen v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 11).

Tabulka č. 11: Definice poplatníka přiřazované dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 112)	Parametry směrnice EU (Články 5–8, 12, 13)
<p>Poplatníky přiřazované dorovnávací daně jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> • česká členská entita a • hlavní entita, která vlastní stálou provozovnu. 	<p>Poplatníky přiřazované dorovnávací daně jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nejvyšší mateřský subjekt (Čl. 5), • střední mateřský subjekt (Čl. 6), • střední mateřský subjekt držený vyloučeným nejvyšším mateřským subjektem (Čl. 7), • částečně vlastněný mateřský subjekt (Čl. 8). <p>Pravidla pro uplatnění dorovnávací daně na základě pravidla UTPR. (Čl. 12 a 13)</p>

Dle zákona o dorovnávacích daních jsou stanoveni poplatníci přiřazované dorovnávací daně jako české členské entity, které nejsou stálými provozovny a jsou součástí velkých vnitrostátních nebo nadnárodních skupin společností. Jsou jimi také hlavní entity vlastníci stálé provozovny, které jsou českými členskými entitami a jsou součástí velkých vnitrostátních nebo nadnárodních skupin společností. [13]

Ze směrnice EU vyplývá, že poplatníky přiřazované dorovnávací daně jsou různé typy mateřských subjektů nacházejících se v EU, přičemž se zohledňuje jejich umístění a vztah k níže zdaněným členským subjektům a jurisdikcím s nízkým zdaněním. Dle směrnice EU jsou poplatníky přiřazované dorovnávací daně tyto subjekty [18]:

1. **Nejvyšší mateřský subjekt v Unii (Článek 5):** Tento subjekt, nacházející se v členském státě EU, je poplatníkem dorovnávací daně ve vztahu ke svým níže zdaněným členským subjektům, které se nacházejí v jiné jurisdikci nebo jsou bez státní příslušnosti. Pokud je tento subjekt v jurisdikci s nízkým zdaněním, podléhá

dorovnávací dani i vzhledem k sobě a všem níže zdaněným členským subjektům ve stejném státě.

2. **Střední mateřský subjekt v Unii (Článek 6):** Střední mateřský subjekt, držený nejvyšším mateřským subjektem v jurisdikci třetí země, podléhá dorovnávací dani ve vztahu ke svým níže zdaněným členským subjektům. Pokud se nachází v jurisdikci s nízkým zdaněním, podléhá dorovnávací dani i vzhledem k sobě a svým níže zdaněným členským subjektům ve stejném státě.
3. **Střední mateřský subjekt držený vyloučeným nejvyšším mateřským subjektem (Článek 7):** Tento subjekt podléhá dorovnávací dani ve vztahu ke svým níže zdaněným členským subjektům v jiné jurisdikci nebo bez státní příslušnosti. V případě, že se nachází v jurisdikci s nízkým zdaněním, podléhá dorovnávací dani i vzhledem k sobě a všem níže zdaněným členským subjektům ve stejném státě.
4. **Částečně vlastněný mateřský subjekt v Unii (Článek 8):** Podobně jako předchozí subjekty, i tento částečně vlastněný subjekt podléhá dorovnávací dani ve vztahu ke svým níže zdaněným členským subjektům v jiné jurisdikci nebo bez státní příslušnosti. V případě nízkého zdanění ve své jurisdikci platí dorovnávací daň i ve vztahu k sobě a svým níže zdaněným členským subjektům.
5. **Článek 12 a 13:** Tyto články se vztahují na uplatňování pravidel UTPR v nadnárodních skupinách podniků. Poplatníky jsou členské subjekty nacházející se v Evropské unii, které patří do nadnárodní skupiny podniků s nejvyšším mateřským subjektem nacházejícím se v jurisdikci třetí země, který neuplatňuje kvalifikované pravidlo IIR, nebo je nejvyšší mateřský subjekt vyloučeným subjektem.

Definice poplatníka, uvedená v zákoně o dorovnávacích daních a ve směrnici EU, se odlišuje zejména kvůli tomu, že zákon o dorovnávacích daních se zaměřuje na subjekty z České republiky a směrnice EU na subjekty z EU.

Poplatník vnitrostátní dorovnávací daně

Níže je porovnána definice poplatníka vnitrostátní dorovnávací daně z hlediska české a unijní právní úpravy (viz Tabulka č. 12).

Tabulka č. 12: Definice poplatníka vnitrostátní dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 117)	Parametry směrnice EU (Článek 1 odst. 2, Článek 11 odst. 1–3)
<p>Poplatníky české dorovnávací daně jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> • česká členská entita a • hlavní entita, která vlastní stálou provozovnu. 	<p>Poplatníky vnitrostátní dorovnávací daně jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nízce zdaněné členské subjekty ze státu, který se rozhodl tuto daň uplatňovat (Čl. 1 odst. 2). <p>Pravidla v případě učiněného rozhodnutí uplatnit kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň. (Čl. 11 odst. 1–3)</p>

Dle zákona o dorovnávacích daních jsou definováni poplatníci vnitrostátní dorovnávací daně stejně jako poplatníci přiřazované dorovnávací daně. Z postupu výpočtu, který je uveden v teoretické části, vyplývá, že jsou jimi nízce zdaněné subjekty, protože dle výpočtu alokační částky poplatníka se daň přidělí pouze těm subjektům, které mají efektivní sazbu daně nižší než 15 %.

Směrnice EU dává členským státům EU možnost volby, zda tuto dorovnávací daň do své právní úpravy zavedou, či nikoliv. Dle směrnice EU jsou poplatníky vnitrostátní dorovnávací daně tyto subjekty [18]:

- **Nízce zdaněné členské subjekty nadnárodní skupiny podniků nebo velké vnitrostátní skupiny v jurisdikci členského státu (Článek 1 a 11):** Pokud se členský stát rozhodne uplatňovat kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň, poplatníky této daně jsou pak všechny nízce zdaněné členské subjekty nadnárodní skupiny nebo velké vnitrostátní skupiny, které se v tomto státě nachází.
- **Článek 11, odst. 1–3:** Podrobnější úprava pravidel v případě, že se členský stát rozhodne kvalifikovanou dorovnávací daň uplatnit.

2.3.2 Předmět daně

Předmětem daně je veličina, ze které se daň vybírá. Bývá vymezen v názvu zákona, např. zákon o daních z příjmů. [38] Avšak v případě zákona o dorovnávacích daních se

předmětem daně nestávají samotné dorovnávací daně, ale zisky subjektů, jak je popsáno níže. Předmět daně se opět bude lišit pro přiřazovanou a vnitrostátní dorovnávací daň.

Přiřazovaná dorovnávací daň

Níže je provedeno porovnání toho, jak je předmět přiřazované dorovnávací daně definován v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 13).

Tabulka č. 13: Definice předmětu přiřazované dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 113)	Parametry směrnice EU (Články 5–14)
<p>Předmětem přiřazované dorovnávací daně je:</p> <ul style="list-style-type: none"> nadměrný zisk nízce zdaněných členských subjektů. 	<p>Předmětem přiřazované dorovnávací daně jsou:</p> <ul style="list-style-type: none"> zisky mateřských subjektů dle pravidla IIR (Čl. 5-8), zisky členských subjektů dle pravidla UTPR (Čl. 12-14). <p>Pravidla pro přidělení dorovnávací daně podle pravidla IIR. (Čl. 9)</p> <p>Mechanismus kompenzace pravidla IIR. (Čl. 10)</p> <p>Pravidla v případě učiněného rozhodnutí uplatnit kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň. (Čl. 11)</p>

Dle zákona o dorovnávacích daních je přiřazovanou dorovnávací daní nadměrný zisk nízce zdaněných členských subjektů, které jsou součástí nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny, přičemž nezáleží na tom, která členská entita a ze kterého státu tohoto zisku dosáhla. [13]

Ze směrnice EU plyne, že předmětem daně jsou tyto příjmy [18]:

- Zisky podle pravidla IIR (Články 5-8):** Předmětem daně jsou zisky mateřských subjektů, které jsou součástí nadnárodních skupin podniků nebo velkých vnitrostátních skupin, pokud tyto subjekty vlastní nízce zdaněné členské subjekty v jiné jurisdikci nebo bez státní příslušnosti.
- Zisky podle pravidla UTPR (Články 12–14):** Předmětem daně jsou zisky členských subjektů nadnárodní skupiny podniků, které se nacházejí v EU, pokud nejvyšší mateřský subjekt skupiny není zdaněn podle kvalifikovaného pravidla

IIR v jurisdikci třetí země nebo je vyloučeným subjektem. Předmětem daně je také část zisků, která nebyla zdaněna nebo byla zdaněna na nízké úrovni.

- **Články 9-11:** Pravidla pro přidělení dorovnávací daně na základě pravidla IIR (Čl. 9 a 10) a pravidla pro vnitrostátní dorovnávací daň (Čl. 11).

Zákon o dorovnávacích daních a směrnice EU se definicí odlišuje zejména v rozsahu subjektů, směrnice EU poskytuje detailnější rámec subjektů, jejichž zisky jsou předmětem daně, nicméně podstatou se definice shodují.

Vnitrostátní dorovnávací daň

Níže je provedeno srovnání toho, jak je předmět vnitrostátní dorovnávací daně definován v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 14).

Tabulka č. 14: Definice předmětu vnitrostátní dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 118)	Parametry směrnice EU (Článek 1 odst. 2, Článek 11 odst. 1–3)
<p>Předmětem české dorovnávací daně je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nadměrný zisk nízce zdaněných členských subjektů. 	<p>Předmětem vnitrostátní dorovnávací daně je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nadměrný zisk všech nízce zdaněných členských subjektů z jurisdikce uplatňující vnitrostátní dorovnávací daň. (Čl. 1 odst. 2) <p>Pravidla v případě učiněného rozhodnutí uplatnit kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň. (Čl. 11 odst. 1–3)</p>

Předmětem české dorovnávací daně dle zákona o dorovnávacích daních je nadměrný zisk nízce zdaněných členských subjektů, které jsou součástí nadnárodní nebo vnitrostátní skupiny, přičemž nezáleží na tom, která česká členská entita tohoto zisku dosáhla. [13]

Předmětem vnitrostátní dorovnávací daně dle směrnice EU je nadměrný zisk nízce zdaněných členských subjektů, které se nacházejí v jurisdikci členského státu uplatňující kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň. Směrnice EU dále stanovuje pravidla pro případ uplatnění této daně. [18]

Definice předmětu daně se v české a unijní právní úpravě odlišuje zejména tím, že předmět daně, jak je uvedeno v zákoně o dorovnávacích daních, se vztahuje na nadměrné zisky českých subjektů, zatímco směrnice EU se vztahuje na zisky všech subjektů ze států, které tuto daň zavedly.

2.3.3 Základ daně a zdaňovací období

Základ daně

Základ daně představuje předmět daně, který je vyčíslen v měrných jednotkách a upraven v souladu se zákonnými předpisy. [38]

Základ daně je v české právní úpravě definován pouze pro českou dorovnávací daň, pro přiřazovanou dorovnávací daň nikoliv. Níže je porovnáno, jak je základ vnitrostátní dorovnávací daně definován v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 15).

Tabulka č. 15: Definice základu české dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 119)	Parametry směrnice EU (Článek 1 odst. 2, Článek 11 odst. 1–3)
<p>Základem české dorovnávací daně je:</p> <ul style="list-style-type: none"> částka, která se zjišťuje pomocí postupu pro určení jurisdikční dorovnávací daně skupiny. 	<p>Základem dorovnávací daně je:</p> <ul style="list-style-type: none"> nadměrný zisk všech níže zdaněných členských subjektů, z jurisdikce uplatňující vnitrostátní dorovnávací daň. (Čl. 1 odst. 2) <p>Pravidla v případě učiněného rozhodnutí uplatnit kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň. (Čl. 11 odst. 1–3)</p>

Základem české dorovnávací daně dle zákona o dorovnávacích daních je částka zjištěná postupem pro určení jurisdikční dorovnávací daně skupiny. Z výpočtu jurisdikční dorovnávací daně (§ 79 zákona o dorovnávacích daních) plyne, že základem daně je jurisdikční nadměrný zisk skupiny vypočítaný jako rozdíl mezi jurisdikčním kvalifikovaným ziskem a ziskem vyloučeným na základě ekonomické podstaty. [13]

Dle směrnice EU je základem vnitrostátní dorovnávací daně nadměrný zisk všech níže zdaněných členských subjektů, které se nacházejí v jurisdikci členského státu uplatňující kvalifikovanou vnitrostátní dorovnávací daň. [18]

Stejně jako u předchozích konstrukčních prvků daně se i u tohoto liší definice tím, na jaké subjekty se vztahují.

Zdaňovací období

Zdaňovací období představuje opakující se časový úsek, v jehož rámci je určen daňový základ a na základě toho je daň vyměřena a vybírána. [38]

Níže je uvedeno, jak je zdaňovací období dorovnávacích daní definováno v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 16).

Tabulka č. 16: Definice zdaňovacího období dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy.
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 115, § 123)	Parametry směrnice EU (Článek 1 odst. 2, Článek 3 odst. 7, Článek 11 odst. 1–3)
<p>Zdaňovacím obdobím dorovnávacích daní je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • účetní období, za které nejvyšší mateřská subjekt sestavuje konsolidovanou účetní závěrku za skupinu, nebo • kalendářní rok, v případě, že nejvyšší mateřská entita konsolidovanou účetní závěrku za skupinu sestavuje. 	<p>Pokud se členský stát rozhodne uplatňovat vnitrostátní dorovnávací daň, podléhají této dani subjekty za dané účetní období. (Čl. 11, odst. 1)</p> <p>Účetním obdobím je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • období, za které nejvyšší mateřský subjekt sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, v případě že ji nesestavuje, je účetním obdobím kalendářní rok. (Čl. 3 odst. 7)

Definice zdaňovacího období se v české i unijní právní úpravě shoduje.

2.3.4 Sazba daně

Daňová sazba je procentní částka, pomocí které se vynásobením daňového základu (po odečtení příslušných odpočtů), vypočítává výše základní částky daně. [38]

Tento konstrukční prvek je v české právní úpravě opět definován pouze pro vnitrostátní dorovnávací daň. Níže je provedeno porovnání toho, jak je sazba dorovnávací daně definována v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 17).

Tabulka č. 17: Definice sazby vnitrostátní dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 120)	Parametry směrnice EU (Článek 1 odst. 2, Článek 11 odst. 1–3, Článek 27)
<p>Sazbou české dorovnávací daně je</p> <ul style="list-style-type: none"> • podíl alokační částky poplatníka a úhrnu alokačních částek všech poplatníků této daně, kteří jsou součástí skupiny. 	<p>Procentní sazbou dorovnávací daně je</p> <ul style="list-style-type: none"> • kladná hodnota rozdílu mezi minimální daňovou sazbou a efektivní daňovou sazbou. (čl. 27)

Sazba české dorovnávací daně je dle zákona o dorovnávacích daních stanovena jako podíl alokační částky poplatníka a součtu alokačních částek všech poplatníků české dorovnávací daně, kteří jsou součástí téže skupiny jako poplatník. Alokační částka každého poplatníka se určí vynásobením jeho kvalifikovaného zisku rozdílem mezi minimální daňovou sazbou a efektivní daňovou sazbou poplatníka, vyjádřenými v procentních bodech. [13]

Sazba dorovnávací daně se dle směrnice EU vypočítá jako kladný rozdíl mezi minimální a efektivní daňovou sazbou pro danou jurisdikci, kde se nacházejí členské subjekty. Výsledná dorovnávací daň pro jednotlivé členské subjekty se pak stanovuje jako podíl mezi dorovnávací daní pro danou jurisdikci a kvalifikovaným ziskem každého členského subjektu v rámci celkového kvalifikovaného zisku všech členských subjektů v této jurisdikci. [18]

Sazba daně je sice v české i unijní úpravě definována odlišně, nicméně dle podrobnějšího popisu se jedná o stejný postup výpočtu dorovnávací daně.

2.3.5 Slevy na dani

Daňová sleva redukuje výši základní částky daně, což znamená, že se odečítá z této částky. [38]

Sleva na dani je v zákoně o dorovnávacích daních uvedena ve formě daňového zvýhodnění a ve směrnici EU ve formě kvalifikovaného vratného daňového zápočtu.

Níže je porovnáno, jak je sleva na dorovnávací dani definována v české a unijní právní úpravě (viz Tabulka č. 18).

Tabulka č. 18: Definice slevy na dorovnávací dani dle české a unijní právní úpravy

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [13], [18])

Parametry zákona o dorovnávacích daních (§ 16, 17)	Parametry směrnice EU (článek 3 bod 38 a 39)
<p>Daňovým zvýhodněním je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • částka, kterou je možné odečíst od daně nebo daňový bonus (§ 16). <p>Daňové zvýhodnění se dělí na kvalifikované, nekvalifikované, převoditelné a obchodovatelné. (§ 17)</p>	<p>Kvalifikovaný vratný daňový zápočet je:</p> <ul style="list-style-type: none"> • vratný daňový zápočet vyplacen v hotovosti nebo v peněžních ekvivalentech do 4 let od vzniku práva na obdržení. (čl. 3 bod 38) <p>Nekvalifikovaný vratný daňový zápočet. (čl. 3 bod 39)</p>

Daňovým zvýhodněním dle zákona o dorovnávacích daních je částka, kterou může členská entita uplatnit podle právního řádu daného státu. Rozumí se tím sleva na dani, která slouží ke snížení daně této entity do výše její daně nebo daňový bonus, který je možné vyplatit v částce, která převyšuje slevu na dani. Daňové zvýhodnění může být kvalifikované, nekvalifikované, převoditelné nebo obchodovatelné. Kvalifikovaným daňovým zvýhodněním se rozumí takové zvýhodnění, které je poskytnuto členské entitě do 4 let od okamžiku, kdy vzniká právo na jeho vyplacení a které je vyplaceno v peněžních prostředcích nebo ekvivalentech. Zároveň se nesmí týkat vratné daně ze zisku. Nekvalifikované daňové zvýhodnění je takové, které není kvalifikovaným daňovým zvýhodněním. Převoditelné a obchodovatelné daňové zvýhodnění jsou vysvětleny blíže v § 17 zákona o dorovnávacích daních.[13]

Dle směrnice EU je kvalifikovaný vratný daňový zápočet takový, který musí být vyplacen členskému subjektu v hotovosti nebo ekvivalentu nejpozději do čtyř let od nabytí práva na tento zápočet, přičemž se to týká jak celého zápočtu, tak jeho vratné části. Nekvalifikovaný vratný daňový zápočet je takový, který nesplňuje definici kvalifikovaného vratného daňového zápočtu. [18]

Zákon o dorovnávacích daních oproti směrnici EU pojímá daňové zvýhodnění v širším měřítku a zahrnuje také převoditelné a obchodovatelné daňové zvýhodnění. Co se týká kvalifikovaného a nekvalifikovaného daňového zvýhodnění/vratného daňového zápočtu, jsou definice podstatou totožné.

2.4 Působnost dorovnávací daně

Tato kapitola se zaměřuje na vymezení působnosti dorovnávací daně. Na základě definovaných konstrukčních prvků, které jsou popsány výše, je specifikováno, kdo a v jakých situacích bude podléhat dorovnávací dani. Toto rozdělení je zásadní pro pochopení aplikace daně a jejího dopadu na různé subjekty a situace. Jsou zde rozlišeny čtyři hlavní oblasti působnosti: osobní, věcná, časová a místní.

- **Osobní působnost**

Podle české právní úpravy se přiřazovaná dorovnávací daň vztahuje na české členské entity a hlavní entity s českou stálou provozovnou, které jsou součástí velkých nadnárodních nebo vnitrostátních skupin. V rámci unijní právní úpravy se přiřazovaná daň týká nejvyšších, středních a částečně vlastněných mateřských subjektů v EU, stejně jako středních mateřských subjektů držených vyloučenými nejvyššími mateřskými subjekty. Českou členskou entitou může být nejvyšší, střední a částečně vlastněná mateřská entita, tyto pojmy pouze nejsou přímo zmíněny v souvislosti s definicí poplatníka přiřazované dorovnávací daně v zákoně o dorovnávacích daních. Definice se tedy shodují. Vnitrostátní dorovnávací daň se v obou právních úpravách aplikuje na níže zdaněné členské subjekty v rámci jurisdikce uplatňující tuto daň.

- **Věcná působnost**

Věcně tato daň působí na nadměrný zisk níže zdaněných členských subjektů skupiny.

- **Časová působnost**

Zdaňovacím obdobím je účetní období, za které nejvyšší mateřský subjekt sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, nebo kalendářní rok, pokud takovou závěrku nesestavuje.

- **Místní působnost**

V rámci české právní úpravy se místní působnost přiřazované dorovnávací daně omezuje na území České republiky, zatímco v rámci unijní právní úpravy se tato pravomoc vztahuje na celou Evropskou unii. Tento rozdíl vychází z charakteru směrnice, která je formulována obecně a zahrnuje obě možnosti, tj. zavedení nebo nezavedení vnitrostátní dorovnávací daně do právního řádu členských států. Naopak český zákon o dorovnávacích daních se vztahuje výhradně na subjekty působící na území České republiky, neboť česká vláda se rozhodla implementovat vnitrostátní dorovnávací daň. Tím pádem není možné, aby za český členský subjekt platil dorovnávací daň členský

subjekt z jiné jurisdikce. Avšak může nastat situace, kdy českému členskému subjektu bude přiřazena dorovnávací daň za jiný členský subjekt ze skupiny působící v jurisdikci, která nezavedla vnitrostátní dorovnávací daň. Toto je důvodem, proč je místní působnost přiřazované dorovnávací daně v české právní úpravě omezena pouze subjekty sídlící na území České republiky. Vnitrostátní dorovnávací daň podle obou právních úprav platí pro subjekty v jurisdikcích členských států, které se rozhodly tuto daň uplatňovat.

2.5 Syntéza získaných poznatků

Zavedením globální minimální daně se očekává významný dopad na daňové prostředí. Předpokládá se, že dojde k výraznému snížení objemu nízce zdaněných zisků o zhruba 80 %. Dalším předpokladem je pokles motivace nadnárodních společností k přesouvání zisků do jiných jurisdikcí o 50 %. Současně by mělo dojít k harmonizaci daňových sazeb mezi jurisdikcemi, zejména mezi investičními centry a ostatními jurisdikcemi, snížením jejich rozdílů také o 50 %. Poslední zmíněnou změnou pak je významný nárůst daňových příjmů v globálním měřítku o 155-192 miliard dolarů ročně, což představuje 6,5-8,1 % současných celosvětových příjmů.

Dále byly identifikovány klíčové determinanty vlivu na efektivní sazbu daně, kterými jsou:

- **dosažení účetního zisku nebo ztráty** – efektivní sazba daně společnosti je primárně ovlivněna tím, zda vykáže zisk nebo ztrátu s tím, že účetní ztráta může efektivní sazbu v následujících letech snížit, pokud je později využita jako odečitatelná položka
- **nominální sazba daně** – bylo zjištěno, že průměrně se efektivní sazba daně pohybuje okolo nominální sazby, jsou však i případy, kdy se tyto dvě sazby významně liší, což způsobuje například využívání různých daňových strategií
- **zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty** – tento faktor ovlivňuje efektivní sazbu daně zejména, pokud má skupina v dané jurisdikci významné mzdové náklady a investice do hmotných aktiv, nemusí však být příliš významný, jelikož tvoří pouze pár procent z těchto ekonomicky podstatných nákladů
- **daňové pobídky** – tento determinant je pravděpodobně nejvýznamnější, jelikož pokud budou společnosti využívat pobídky, které nebudou splňovat definici kvalifikovaného, převoditelného nebo obchodovatelného zvýhodnění, povede

jejich využívání ke snížení zahrnutých daní a tím k výraznému vlivu na efektivní sazbu daně

V analýze související právní úpravy bylo následně provedeno porovnání definic jednotlivých konstrukčních prvků dorovnávací daně. Porovnání poukazuje na klíčový rozdíl v možnosti diskrece, kterou disponují státy v kontextu vnitrostátní dorovnávací daně. Tato pravomoc umožňuje státům rozhodovat o zavedení či nezavedení této daně, což má přímý dopad na to, kdo ve výsledku dorovnávací daň zaplatí.

Součástí bylo také porovnání působností mezi českou a unijní právní úpravou. Osobně se přiřazovaná dorovnávací daň bude vztahovat na různé mateřské subjekty a hlavní entity, zatímco vnitrostátní dorovnávací daň omezuje tuto působnost na níže zdaněné entity z jurisdikcí, které tuto daň zavedly. Věcně bude daň působit na nadměrné zisky členských entit. Časovou působností je účetní období, za které nejvyšší mateřská entita sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, pokud ji nesestavuje, je tímto obdobím kalendářní rok. Co se týká místní působnosti, tak zatímco zákon o dorovnávacích daních omezuje tuto působnost dorovnávací daně pouze na subjekty působící na území České republiky, směrnice EU aplikuje dorovnávací daň na subjekty ze všech členských států. Důvodem je právě rozhodnutí o zavedení vnitrostátní dorovnávací daně do české právní úpravy. Touto transpozicí nemůže nastat situace, že by dorovnávací daň za český členský subjekt byla přiřazena mateřskému subjektu ze zahraničí.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V této kapitole je popsán vytvořený Metodický rámec pro výpočet české dorovnávací daně a Pokyny k tomuto rámci (viz Příloha č. 4 a Příloha č. 5). Metodický rámec je pak verifikován za užití modelového příkladu a je pomocí něj vypočítána česká dorovnávací daň vybrané společnosti.

3.1 Návrh metodického rámce pro výpočet částky dorovnávací daně

V rámci návrhů této diplomové práce byl vytvořen v MS Excel Metodický rámec pro výpočet české dorovnávací daně, pomocí kterého si můžou společnosti v České republice, které se budou zabývat touto problematikou, vypočítat částku české dorovnávací daně. Metodický rámec neslouží pro výpočet přiřazované dorovnávací daně (postup výpočtu této daně je podrobně popsán v kapitole 1.3.3, str. 24). Je důležité zdůraznit, že metodický rámec je určen výhradně pro klasické podnikatelské subjekty. Není aplikovatelný na subjekty vymezené na str. 12 této práce. Důvodem je, že pro tyto subjekty platí specifická pravidla, která nejsou v rámci tohoto Metodického rámce zahrnuta ve výpočtech.

K Metodickému rámci byly také vytvořeny Pokyny k použití. Tyto pokyny detailně vysvětlují fungování Metodického rámce, určení cílové skupiny uživatelů, a podrobně popisují jednotlivé položky, z nichž se vypočítá dorovnávací daň. U každé položky je specifikováno, v jaké formě je třeba ji zadat a je uveden i možný zdroj hodnot, ze kterého se pravděpodobně bude čerpat.

Následuje popis fungování Metodického rámce, který zahrnuje čtyři listy v excelu:

- Souhrn,
- Přejížděcí bezpečný přístav,
- Rozhodnutí a
- Vzor.

List Souhrn

List Souhrn slouží jako přehledový list pro zobrazení celkového kvalifikovaného zisku, zahrnutých daní a dalších souhrnných hodnot jednotlivých entit, které se zde přenesou po zadání všech potřebných hodnot do ostatních listů excelu.

Nejdříve je nutné specifikovat počet členských entit v ČR a rok, pro který se provádí výpočet daně (žlutě označené buňky viz Obrázek č. 5).

Pomocí makra, aktivovaného tlačítkem „Vytvořit listy členských entit“, excel automaticky přidá na list Souhrn

Výpočet vnitrostátní dorovnávací daně v ČR

Počet členských entit v ČR:	
Rok za který se daň počítá:	

Vytvořit listy členských entit

Obrázek č. 5: Metodický rámec – vstupní informace
(Zdroj: Vlastní zpracování)

řádky pro každou entitu a připraví je s přednastavenými funkcemi. Toto makro také vytvoří individuální listy (kde zkopíruje obsah listu Vzor) pro každou členskou entitu, pojmenované CE 1, CE 2 atd. (kde CE znamená angl. „*Constituent Entity*“, česky členská entita), které slouží k detailnímu vyplnění hodnot jednotlivých členských entit.

Pro lepší názornost byly vygenerovány tři listy členských entit, které ukazují vzhled listu Souhrn po aktivaci makra (viz Obrázek č. 6, Obrázek č. 7 a Obrázek č. 8)

Výpočet vnitrostátní dorovnávací daně v ČR

Počet členských entit v ČR:	3
Rok za který se daň počítá:	2023

Vytvořit listy členských entit

List	Název společnosti	Kvalifikovaný zisk/ztráta celkem	Zahrnuté daně celkem
CE 1	0	0	0
CE 2	0	0	0
CE 3	0	0	0

Obrázek č. 6: Metodický rámec – list Souhrn 1
(Zdroj: Vlastní zpracování)

V případě, že u skupiny v České republice proběhly nějaké změny v předchozích obdobích, za které je nutné počítat dodatečnou dorovnávací daň, vloží se tato daň do žlutě označené buňky v tabulce pro jurisdikční dorovnávací daň, viz Obrázek č. 7.

Jurisdikční dorovnávací daň

Jurisdikční kvalifikovaný zisk/ztráta	0
Jurisdikční úhrn zahrnutých daní	0
ETR	0,00%
SBI E	0
Jurisdikční sazba dorovnávací daně	15,00%
Jurisdikční nadměrný zisk	0
Dodatečná dorovnávací daň za předchozí období	
Jurisdikční dorovnávací daň	0

ETR	Způsobilé mzdové náklady	Způsobilá hmotná aktiva	Alokační částka poplatníka	Česká dorovnávací daň
0,00%	0	0	0	0
0,00%	0	0	0	0
0,00%	0	0	0	0

Obrázek č. 7: Metodický rámec – list Souhrn 2
(Zdroj: Vlastní zpracování)

V poslední části listu Souhrn je možné, po zadání upravených hodnot na listech jednotlivých členských entit, vypočítat dodatečnou dorovnávací daň za období, za které se vytváří samotný excelový soubor.

Dodatečná dorovnávací daň za aktuální období	
Jurisdikční kvalifikovaný zisk/ztráta	0
Jurisdikční úhrn zahrnutých daní	0
ETR	0,00%
SBIE	0
Jurisdikční sazba dorovnávací daně	15,00%
Jurisdikční nadměrný zisk	0
Jurisdikční dorovnávací daň přepočítaná	0
Dodatečná dorovnávací daň za aktuální období	0

Upravené hodnoty společnosti k výpočtu dodatečné dorovnávací daně				
Kvalifikovaný zisk/ztráta celkem	Zahrnuté daně celkem	ETR	Způsobilé mzdové náklady	Způsobilá hmotná aktiva
0	0	0,00%	0	0
0	0	0,00%	0	0
0	0	0,00%	0	0

Obrázek č. 8: Metodický rámec – list Souhrn 3
(Zdroj: Vlastní zpracování)

List Přejídný bezpečný přístav

Tento list je nástrojem pro ověření, zda je možné pro entity skupiny v České republice využít přejídný bezpečný přístav. K určení nároku na uplatnění je potřeba vyplnit buňky označené žlutě (viz Obrázek č. 9). Dále je potřeba na listech jednotlivých členských entit doplnit informace v sekci Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (SBIE). (Sekce je zobrazena níže v popisu listu Vzor.)

Přejídný bezpečný přístav			
Uplatnění přejídného bezpečného přístavu			Ne
Test de minimis	Hodnoty jurisdikce	Podmínka splnění testu	Splněno?
1 Průměrné výnosy z CbCR		< 10 000 000 EUR	
2 Zisk před zdaněním z CbCR		< 1 000 000 EUR	
Celkové splnění testu			Ne
Test zjednodušené ETR	Hodnoty jurisdikce	Podmínka splnění testu	Splněno?
3 Zjednodušené zahrnuté daně		sazba ETR vyšší než: %	
4 Zisk před zdaněním z CbCR			
Test rutinních zisků			Ne
5 SBIE	0	SBIE ≥ zisk před zdaněním z CbCR	
6 Zisk před zdaněním z CbCR			Ne

Obrázek č. 9: Metodický rámec – list Přejídný bezpečný přístav
(Zdroj: Vlastní zpracování)

List Rozhodnutí

List Rozhodnutí funguje jako přehled, který zobrazuje rozhodnutí učiněná členskou entitou a umožňuje vyplnění specifických buněk označených žlutě, viz Obrázek č. 10. Na

tyto buňky jsou v určitých případech navázány funkce, které závisí na výběru ze seznamu (rozhodnutí učiněno/neučiněno) nebo na zadání částky, což se týká rozhodnutí č. 10 a 11.

Rozhodnutí ohledně položek upravující kvalifikovaný zisk/ztrátu			
		Učiněno?	
Střednědobá			
1	Kompenzace vázaná na akcie nebo jiné účastnické cenné papíry		
2	Využití zásady realizace	Ano	
3	Použití postupu účetní konsolidace k eliminaci výnosů, nákladů, zisků a ztrát	Ne	
4	Zohlednění zisku a ztrát z kapitálových investic		
5	Použití metody zdanitelného rozdělení zisku		
Krátkodobé			
6	Zcizení místních hmotných aktiv		
Jednorázová			
7	Prominutý dluh		
Rozhodnutí ohledně položek upravující zahrnuté daně			
		Učiněno?	
Dlouhodobé			
8	Odložená daňová pohledávka vzniklá v souvislosti s kvalifikovanou ztrátou		
Krátkodobé			
9	Daň z rozděleného zisku		
	Rozhodnutí ovlivňující hodnoty jurisdikce	Učiněno?	Hodnota jurisdikce
Krátkodobé			
10	Nadměrná záporná částka nákladů na odloženou daň		
Rozhodnutí ohledně položek upravující dodatečné zahrnuté daně			
		Učiněno?	Částka snížení
Krátkodobé			
11	Nepodstatné snížení zahrnutých daní		
Ostatní rozhodnutí			
		Učiněno?	
Dlouhodobé			
12	Použití přechodného bezpečného přístavu		
Střednědobé			
13	Vyřazení entity z okruhu vyloučených entit		
Krátkodobá			
14	Výše zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty		
15	Výjimka z důvodu malého rozsahu		

Obrázek č. 10: Metodický rámec – list Rozhodnutí
(Zdroj: Vlastní zpracování)

List Vzor

Jak již bylo uvedeno, obsah tohoto listu je automaticky kopírován do nově vytvořených listů pro každou členskou entitu. Pro výpočet dorovnávací daně nebo dodatečné dorovnávací daně je nutné vyplnit buňky označené žlutě, viz Obrázek č. 11 (a další, které jsou na obrázku skryté). Tyto listy obsahují sekce určené pro výpočet celkového kvalifikovaného zisku nebo ztráty, celkových zahrnutých daní a celkových způsobilých mzdových nákladů a hmotných aktiv, které slouží pro výpočet zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty za celou jurisdikci. Ilustrativní Obrázek č. 11 slouží k lepšímu porozumění, avšak kvůli možnosti lepšího zobrazení v textu diplomové práce,

byly některé řádky v sekcích zahrnuté daně a zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty skryty.

1	Název společnosti:		Upravené hodnoty k výpočtu dodatečné dorovnávací daně	
2				
3				
4	Kvalifikovaný zisk/ztráta		0	
5	Hodnoty společnosti		Upravené hodnoty společnosti	
6	1	Účetní zisk/ztráta		
7	Položky upravující účetní zisk/ztrátu		0	
8	Náklady na daň		0	
9	- zahrnuté daně vykázané jako náklad a splatné a odložené daně		0	
10	2	- odložená daňová pohledávka přiřaditelná ztrátě		
11	3	- kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň		
12	4	- daně, které vznikly jako náklad podle tohoto zákona		
13	5	- nekvalifikované vratné daně ze zisku		
14	6	Vyloučené podíly na zisku		
15	7	Vyloučené kapitálové zisky nebo ztráty		
16	8	Zahnuté zisky nebo ztráty vyplývající z metody přecenění		
17	9	Zahnuté zisky nebo ztráty související se zcizením aktiv a účetních dluhů		
18	10	Asymetrické kurzové zisky nebo ztráty		
19	11	Nepřipustné náklady		
20	12	Položky změny chyb z předchozího období a změny účetních metod		
21	13	Vzniklé penzijní náklady		
22	14	Kvalifikované, převoditelné nebo obchodovatelné daňové zvýhodnění		
23	15	Transakce mezi členskými entitami		
24	16	Vyloučení nákladů v případě vnitroskupinového financování		
25	17	Vyloučení zisků z mezinárodní lodní dopravy		
26	18	Položky upravující kvalifikovaný zisk/ztrátu na základě rozhodnutí	0	
27	19	Kompenzace vázaná na akcie nebo jiné účastnické cenné papíry		
28	20	Využití zásady realizace		
29	21	Použití postupu účetní konsolidace k eliminaci výnosů, nákladů, zisků a ztrát		
30	22	Zohlednění zisku a ztrát z kapitálových investic		
31	23	Použití metody zdanitelného rozdělení zisku		
32	24	Zcizení místních hmotných aktiv		
33	25	Prominutý dluh		
34				
35				
36				
37	Zahrnuté daně		0	
38				
71	Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (SBIE)			
73	Způsobilé mzdové náklady		0	
76	Způsobilá hmotná aktiva		0	

Obrázek č. 11: Metodický rámec – list Vzor
(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2 Kvantifikace částky dorovnávací daně u vybrané společnosti

V této části diplomové práce je provedena kvantifikace částky výsledné dorovnávací daně ve vybrané společnosti za kalendářní rok 2022, jelikož v době psaní diplomové práce nebyly dostupné finální výkazy a CbCR za kalendářní rok 2023. Kvantifikace částky dorovnávací daně je provedena také za využití vytvořeného Metodického rámce, čímž je rovněž verifikována i jeho funkčnost.

Z důvodu zachování anonymizace společnosti, je v textu společnost označována jako XYZ s.r.o. a veškeré částky, které tvoří základ pro analýzu podmínek bezpečného přístavu a výpočet dorovnávací daně, jsou upraveny o určitý koeficient.

Jak je uvedeno v kapitole 1.3.5, str. 35, je možné k výpočtu české dorovnávací daně vycházet ze schváleného rámce účetního výkaznictví povoleného Ministerstvem financí České republiky. K výpočtu částky dorovnávací daně společnosti XYZ s.r.o. jsou tedy použity hodnoty z jejích výkazů (viz Příloha č. 1 a Příloha č. 2) a obrátové předvahy (z důvodu anonymizace společnosti není obrátová předvaha součástí přílohy této práce) zpracované dle rámce účetního výkaznictví České republiky.

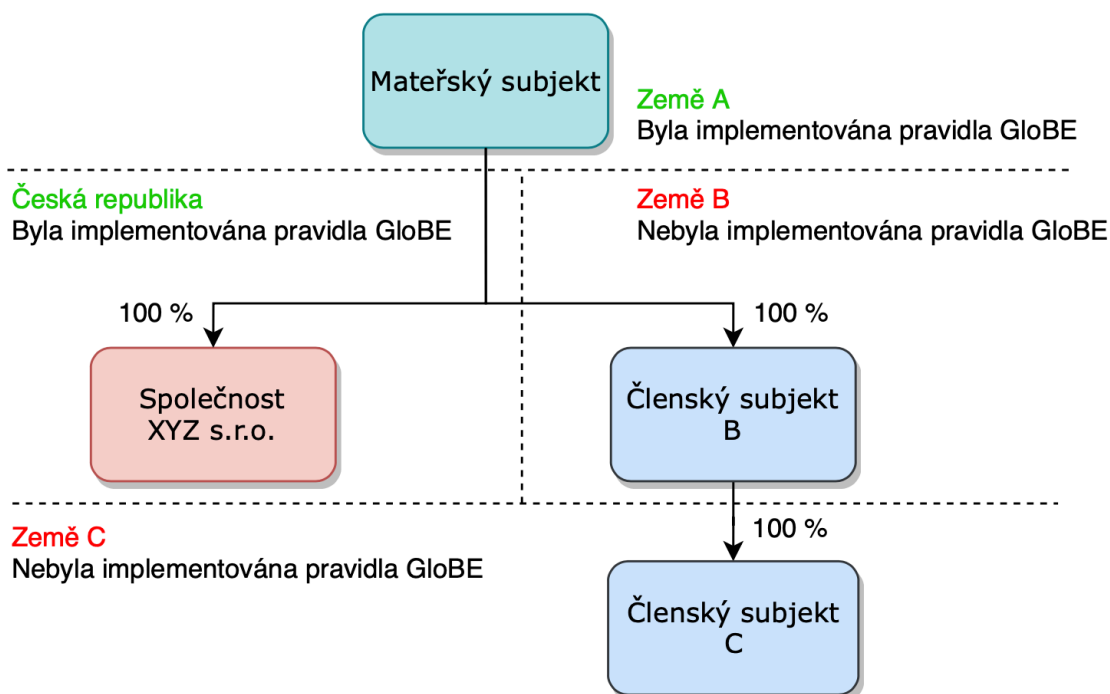
3.2.1 Představení společnosti

Základní informace o analyzované společnosti [39]:

Obchodní firma:	XYZ s.r.o.
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	393 000 000 Kč
Počet zaměstnanců:	765

Předmět podnikání není z důvodu zachování anonymity společnosti uveden. Společnost je součástí skupiny, která překračuje hranici konsolidovaných výnosů 750 milionů EUR a podléhá tedy pilíři 2.

Vlastnická struktura skupiny je zobrazena níže, viz Obrázek č. 12.



Obrázek č. 12: Schéma vlastnické struktury skupiny
(Zdroj: Vlastní zpracování dle: [39])

3.2.2 Analýza podmínek bezpečného přístavu

Základní podmínkou, kterou skupina musí splnit pro uplatnění přechodného bezpečného přístavu je, aby zpráva podle zemí, kterou sestavuje, splňovala definici kvalifikované zprávy podle zemí dle § 143 písm. d), tedy aby byla sestavena a vykázána na základě kvalifikovaných účetních výkazů, což zpráva za skupinu, které je vybraná společnost součástí, splňuje (upravená zpráva CbCR tvoří Přílohu č. 3 této práce).

Následně budou provedeny tři testy přechodného bezpečného přístavu, na základě kterých se zjistí, zda společnost XYZ s.r.o. bude mít dorovnávací daň po přechodné období nulovou nebo zda bude povinna vypočítat dorovnávací daň plným výpočtem.

Test de minimis

Prvním testem, kterým by se analyzovaná společnost mohla kvalifikovat na přechodný bezpečný přístav je test de minimis, ve kterém se, jak již bylo zmíněno v kapitole 1.3.8, str. 52, testuje výše celkových výnosů a celkového zisku za danou jurisdikci. Zpráva CbCR je sestavována v měně mateřské společnosti, která z důvodu anonymizace skupiny bude nazývána jako jednotka (dále jen „j.“).

V § 36 odst. 2 a 3 zákona o dorovnávacích daních je ustanoveno, že pro přepočet jiné měny než euro na částku odpovídající hraniční hodnotě se použije průměrný směnný kurz Evropské centrální banky za měsíc prosinec, který bezprostředně předchází výkaznímu období [13]. Průměrné výnosy a zisk před zdaněním z CbCR jsou k porovnání s hraničními hodnotami testu de minimis přepočteny průměrným kurzem j. vůči euru za prosinec 2021. [40]

Tabulka č. 19: Test de minimis

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Podmínka splnění testu	Hodnoty společnosti XYZ s.r.o.	Kvalifikace
průměrné výnosy <10 mil. EUR a zároveň	1 303,821 mil. j. = 41,615 mil. EUR	NE
zisk před zdaněním <1 mil. EUR	136,658 mil. j. = 4,362 mil. EUR	NE

Výše je možné vidět, že společnost XYZ s.r.o. by se nemohla klasifikovat na přechodný bezpečný přístav pomocí testu de minimis, jelikož nesplňuje ani jednu podmínku (viz Tabulka č. 19). Test de minimis tedy nebyl splněn a pro analýzu možnosti klasifikace na

přechodný bezpečný přístav je potřeba udělat další test, kterým je test zjednodušené efektivní daňové sazby.

Test zjednodušené efektivní daňové sazby

Tento test je založený na tom, že se zjednodušená efektivní daňová sazba porovnává s dílčími sazbami stanovenými v zákoně o dorovnávacích daních. Sazba pro roky 2023 a 2024 je stanovena na 15 %. Výpočet zjednodušené efektivní sazby daně se provede dle zmíněného postupu uvedeného v teoretické části práce, tedy vydělením zjednodušených zahrnutých daní této jurisdikce ziskem (případně ztrátou) před zdaněním, který je vykázán ve kvalifikované CbCR.

Zjednodušené zahrnuté daně se stanoví jako náklad na daň z příjmů snížený o nejisté daňové pozice a daně, které nejsou zahrnutými daněmi dle § 57 odst. 2 zákona o dorovnávacích daních (výčet je uveden v kapitole 1.3.5, str. 35). Jelikož se nákladem na daň z příjmů rozumí náklad vykázaný v kvalifikovaných finančních výkazech [13], znamená to, že se odložená daň nemusí přepočítávat na minimální sazbu daně, ale bude zohledněna v plné výši. Jelikož společnost neeviduje žádné nejisté daňové pozice a prozatím ani daně, které nejsou zahrnutými daněmi, bude se za náklad na daň považovat daň z příjmů splatná a odložená. Výpočet je tedy proveden v následující rovnici (3.1), do které je zisk před zdaněním dosazen ze zprávy CbCR a přepočítán kurzem dle § 36 zákona o dorovnávacích daních. Tímto kurzem je kurz, který je uveden v § 38 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, tedy kurz České národní banky k poslednímu dni zdaňovacího období. Zjednodušené zahrnuté daně jsou dle § 143 zákona o dorovnávacích daních vypočítány z kvalifikovaných finančních výkazů společnosti. Přesná hodnota kurzu není uvedena z důvodu anonymizace měny mateřské společnosti (zdroj: [41]).

$$\text{Zjednodušená efektivní sazba daně} = \frac{14\,832\,449}{100\,590\,853} = 14,75\% \quad (3.1)$$

Z výpočtu plyne, že společnost XYZ s.r.o. se ani tímto testem nebude moct kvalifikovat na přechodný bezpečný přístav, jelikož dle výpočtu je její zjednodušená efektivní sazba daně nižší než 15 %.

Test rutinních zisků

Posledním testem, kterým by se společnost mohla na přechodný bezpečný přístav kvalifikovat je test rutinních zisků. Tento test se provede porovnáním jurisdikčního zisku,

který je vyloučený na základě ekonomické podstaty s jurisdikčním ziskem před zdaněním dle CbCR, přičemž aby se společnost kvalifikovala pomocí tohoto testu, musí zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty převažovat nad ziskem před zdaněním. Jak bylo zmíněno v teoretické části práce, zisky vyloučené na základě ekonomické podstaty se vypočítají jako součet vyňatých mzdových nákladů a vyňatých hmotných aktiv. Vyňaté mzdové náklady i vyňatá hmotná aktiva jsou násobeny koeficienty, které jsou určeny pro rok 2023, jelikož pro rok 2022 koeficienty určeny nejsou. Částky pro výpočet zisku vyloučeného na základě ekonomické podstaty jsou vzaty z finančních výkazů společnosti XYZ s.r.o., jelikož CbCR tyto informace neobsahuje. Test rutinních zisků je proveden níže, viz Tabulka č. 20.

Zisk před zdaněním ze zprávy CbCR je přepočten stejným kurzem jako pro účely výpočtu testu zjednodušené efektivní sazby daně.

Tabulka č. 20: Test rutinních zisků

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Vyňaté mzdové náklady (Způsobilé mzdové náklady celkem * 10 %)	49 286 396 Kč
Platy, mzdy, jiné výdaje přinášející pracovníkům osobní prospěch	362 618 513 Kč
Daně z příjmů a zaměstnání, pojistné na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	130 245 444 Kč
Způsobilé mzdové náklady celkem	492 863 957 Kč
Vyňatá hmotná aktiva (Způsobilá hmotná aktiva celkem * 8 %)	15 940 148 Kč
Pozemky, budovy a zařízení v ČR	198 420 172 Kč
Přírodní zdroje v ČR	0 Kč
Právo k užívání aktiva nájemce k hmotným aktivům v ČR	831 672 Kč
Povolení nebo jiné oprávnění poskytnuté státem nebo jeho nedílnou součástí k používání nemovitého majetku nebo využívání přírodních zdrojů, se kterými jsou spojeny významné investice do hmotných aktiv	0 Kč
Způsobilá hmotná aktiva celkem	199 251 844 Kč
Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty	65 226 543 Kč

Zisk před zdaněním dle CbCR	100 590 853 Kč
Kvalifikace	NE

Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty nepřevyšuje zisk před zdaněním ve společnosti XYZ s.r.o., jak vyplývá z CbCR za rok 2022. Společnost XYZ s.r.o. by se tedy ani tímto testem nemohla kvalifikovat na přechodný bezpečný přístav a je nutné u ní provést výpočet dorovnávací daně.

Verifikace výpočtu přechodného bezpečného přístavu v Metodickém rámci

Níže je znázorněno, jak se pomocí vytvořeného Metodického rámce pro výpočet české dorovnávací daně vypočítají jednotlivé testy přechodného bezpečného přístavu. Prvním krokem bylo zadání vstupních hodnot na listu Souhrn, tedy počet členských entit v ČR a rok, za který se daň počítá (viz Obrázek č. 13). Po stisku tlačítka se vygeneroval list

Výpočet vnitrostátní dorovnávací daně v ČR

Počet členských entit v ČR:	1
Rok za který se daň počítá:	2022

Vytvořit listy členských entit

Obrázek č. 13: Verifikace Metodického rámce – vstupní hodnoty
(Zdroj: Vlastní zpracování)

„CE 1“, kde se pro potřeby výpočtu testu rutinních zisků zadaly hodnoty způsobilých mzdových nákladů a způsobilých hmotných aktiv (viz Obrázek č. 14).

Zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (SBIE)	
Způsobilé mzdové náklady	
	492 863 957
48	Platy, mzdy, jiné výdaje přinášející pracovníkům osobní prospěch
	362 618 513
49	Daně z příjmů a zaměstnání, pojistné na zdravotní, nemocenské a důchodové pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
	130 245 444
Způsobilá hmotná aktiva	
	199 251 844
50	Pozemky, budovy a zařízení, která se nacházejí v daném státě
	198 420 172
51	Přírodní zdroje v ČR
52	Právo k užívání aktiva nájemce k hmotným aktivům v ČR
	831 672
53	Povolení nebo jiné oprávnění poskytnuté státem nebo jeho nedílnou součástí k používání nemovitého majetku nebo využívání přírodních zdrojů, se kterými jsou spojeny významné investice do hmotných aktiv

Obrázek č. 14: Verifikace Metodického rámce – zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Poté byl na listu „Přechodný bezpečný přístav“ proveden výpočet jednotlivých testů bezpečného přístavu, čímž byla verifikována funkčnost této části. Výpočet je znázorněn níže viz Obrázek č. 15. Hodnoty položek 1-4 a 6 byly vloženy ručně a hodnota 5 byla vypočtena na základě předchozích vložených hodnot, viz Obrázek č. 14.

Přechodný bezpečný přístav			
Uplatnění přechodného bezpečného přístavu			Ne
Test de minimis	Hodnoty jurisdikce	Podmínka splnění testu	Splněno?
1 Průměrné výnosy z CbCR	41 615 222	< 10 000 000 EUR	Ne
2 Zisk před zdaněním z CbCR	4 361 820	< 1 000 000 EUR	Ne
Celkové splnění testu			Ne
Test zjednodušené ETR	Hodnoty jurisdikce	Podmínka splnění testu	Splněno?
3 Zjednodušené zahrnuté daně	14 832 449	sazba ETR vyšší než: 15%	Ne
4 Zisk před zdaněním z CbCR	100 590 853		
Zjednodušená ETR	14,75%		
Test rutinních zisků	Hodnoty jurisdikce	Podmínka splnění testu	Splněno?
5 SBIE	65 226 543	SBIE ≥ zisk před	
6 Zisk před zdaněním z CbCR	100 590 853	zdaněním z CbCR	Ne

Obrázek č. 15: Verifikace Metodického rámce – přechodný bezpečný přístav

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2.3 Výpočet dorovnávací daně

Vzhledem k tomu, že Česká republika zavedla do své právní úpravy vnitrostátní dorovnávací daň (v zákoně o dorovnávacích daních pojmenována jako česká dorovnávací daň), bude společnost XYZ s.r.o. odvádět případnou dorovnávací daň v České republice a nebude se na ni vztahovat pravidlo IIR, které by uložilo povinnost zaplatit dorovnávací daň za Českou republiku nejvyšší mateřské společnosti. Přiřazovaná dorovnávací daň se zjišťovat nebude, jelikož nejvyšší mateřská společnost je ze státu, který také přijal pravidla GloBE a pokud se tedy bude počítat dorovnávací daň u ostatních dceřiných subjektů, bude ji platit dle pravidla IIR tato nejvyšší mateřská společnost.

Kvalifikovaný zisk

Kvalifikovaný zisk se vypočítá na základě postupu v kapitole 1.3.5, str. 35, tedy úpravou účetního zisku společnosti o položky dle zákona o dorovnávacích daních. Společnost XYZ s.r.o. v roce 2022 disponovala účetním ziskem ve výši 60 696 tis. Kč. Položky, o které se tento zisk bude upravovat jsou:

- zahrnuté daně vykázané jako náklad na splatné a odložené daně ve výši 53 659 tis. Kč, jak jsou vykázané ve finančních výkazech společnosti,

- nepřípustné náklady ve výši 24 510 tis. Kč, jelikož společnost v roce 2022 měla pokuty a úroky z prodlení v přepočtu vyšší než 50 000 EUR a
- výnos roku 2022, který byl zaúčtován mimoúčetně ve výši 46 755 tis. Kč, tento výnos se týká transakce mezi spojenými osobami, která byla v roce 2023 přepočítána jinou metodou a pro společnost XYZ s.r.o. to znamenalo výnos, který byl zaúčtován mimoúčetně.

Celková výše kvalifikovaného zisku společnosti XYZ s.r.o., jak je zobrazeno níže, je tedy po úpravách vyčíslena na 185 620 tis. Kč (viz Tabulka č. 21).

Tabulka č. 21: Kvalifikovaný zisk společnosti XYZ s.r.o.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položky	Částka [Kč]
Účetní zisk	60 696 000
Náklady na daň: <ul style="list-style-type: none"> • Zahrnuté daně vykázané jako náklad a splatné a odložené daně 	53 659 292
Nepřípustné náklady	24 509 876
Transakce mezi členskými entitami - výnos roku 2022, který není zaúčtován	46 754 981
Celková výše kvalifikovaného zisku	185 620 149

Zahrnuté daně

Další skupinou, kterou je nutné vyčísřit k výpočtu dorovnávací daně jsou zahrnuté daně, které jsou opět vypočítány na základě postupu v kapitole 1.3.5, str. 35. Zahrnuté daně se ve společnosti XYZ s.r.o. skládají pouze ze tří položek, a to z:

- daní vykázaných ve výkazech ve výši 14 870 tis. Kč, kde patří daň z příjmů z běžné činnosti společnosti,
- částky zahrnutých daní vykázaných ve finančních výkazech jako náklad snižující zisk před zdaněním ve výši 737 tis. Kč, což je v případě společnosti XYZ s.r.o. pouze daň z nemovitých věcí a
- úhrnu nákladů na odloženou daň přepočítaných na 15 % ve výši –29 tis. Kč (postup výpočtu je zobrazen níže, viz Tabulka č. 23).

Zahrnuté daně vychází celkově na 15 577 tis. Kč, jak je znázorněno níže, viz Tabulka č. 22.

Tabulka č. 22: Zahrnuté daně společnosti XYZ s.r.o.

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položky	Částka [Kč]
Daně vykázané ve výkazech na základě výnosů nebo zisků nebo na základě podílu entity na výnosech/zisku jiné entity, ve které drží vlastnický podíl	14 869 500
Částka zahrnutých daní, vykázaných ve finančních výkazech jako náklad snižující zisk před zdaněním	736 470
Odložená daň	-29 317
Celková výše zahrnutých daní	15 576 653

Odložená daň

Odložená daň se ve společnosti XYZ s.r.o. počítá z rozdílu mezi účetní a daňovou hodnotou fixních aktiv a z rezervy na nevyčerpanou dovolenou za roky 2021 a 2022. Po vynásobení sumy těchto částek sazbou daně z příjmů se vyčíslí odložená daňová pohledávka a následně z meziročního rozdílu odložená daň. V tabulce níže (viz Tabulka č. 23) je odložená daň vyčíslena jak pro sazbu daně z příjmů právnických osob, tak pro sazbu 15 %, kterou je nutné odloženou daň přepočítat z důvodu výpočtu zahrnutých daní. Po přepočtu na 15 % je odložená daň vyčíslena na -29 tis. Kč. Úpravy dle zákona o dorovnávacích daních žádné provedeny nebyly, protože společnost těmito položkami v roce 2022 nedisponovala.

Tabulka č. 23: Výpočet odložené daně

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položky [Kč]	2021	2022
Rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou fixních aktiv	11 972 356	12 266 185
Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	13 215 347	13 117 137
Suma	25 187 876	25 383 322
Odložená daňová pohledávka ve výši 19 % (Suma za daný rok * 19 %)	4 785 696	4 822 831
<i>Odložená daň (19 %) = 4 785 696 – 4 822 831 = –37 135</i>		
Odložená daňová pohledávka ve výši 15 % (Suma za daný rok * 15 %)	3 778 181	3 807 498
<i>Odložená daň (15 %) = 3 778 181 – 3 807 498 = –29 317</i>		

Efektivní sazba daně

Výpočet efektivní sazby daně je zobrazen v následující rovnici (3.2) podílem zahrnutých daní na kvalifikovaném zisku a zaokrouhlený na 4 desetinná místa:

$$\text{Efektivní sazba daně} = \frac{15\,576\,653}{185\,620\,149} = 8,39\% \quad (3.2)$$

Jelikož vychází efektivní sazba daně nižší než 15 %, znamená to, že by společnost v roce 2022 podléhala dorovnávací dani.

Dorovnávací daň

Vzhledem k tomu, že společnost XYZ s.r.o. představuje jedinou entitu v rámci dané skupiny se sídlem v České republice, pro výpočet české dorovnávací daně postačuje výpočet jurisdikční dorovnávací daně. Je to způsobeno tím, že sazba daně stanovená jako podíl alokační částky poplatníka k celkové alokační částce všech poplatníků dorovnávací daně činí 1.

Nejprve je vypočítána jurisdikční sazba dorovnávací daně rozdílem mezi minimální sazbou daně a efektivní sazbou daně v rovnici (3.3):

$$\text{Jurisdikční sazba DD} = 15 \% - 8,39 \% = 6,61 \% \quad (3.3)$$

Dále je vyčíslen jurisdikční nadměrný zisk v rovnici (3.4) rozdílem mezi kvalifikovaným ziskem a ziskem vyloučeným na základě ekonomické podstaty, který byl vypočítán v testu rutinních zisků.

$$\text{Jurisdikční nadměrný zisk} = 185\,620\,149 - 65\,226\,543 = 120\,393\,606 \text{ Kč} \quad (3.4)$$

Pomocí částek ze dvou předchozích rovnic je následně v rovnici (3.5) zjištěna výsledná jurisdikční dorovnávací daň:

$$\text{Jurisdikční DD} = 120\,393\,606 \times 6,61 \% = 7\,958\,017 \text{ Kč} \quad (3.5)$$

Společnost XYZ s.r.o. by tedy v roce 2022 podléhala dorovnávací dani ve výši 7 958 017 Kč. Hlavním důvodem, proč společnost spadá v tomto roce do působnosti pilíře 2, je uplatnění ztráty z minulých let jako odečitatelné položky od základu daně, což mělo za důsledek výrazné snížení výsledné splatné daně.

Verifikace výpočtu dorovnávací daně v Metodickém rámci

Pro výpočet celkové dorovnávací daně bylo nutné na vygenerovaném listu „CE 1“ vyplnit jednotlivé hodnoty společnosti pro výpočet kvalifikovaného zisku a zahrnutých daní viz Obrázek č. 16 a Obrázek č. 17.

Název společnosti:		XYZ s.r.o.
Kvalifikovaný zisk/ztráta		185 620 149
		Hodnoty společnosti
1	Účetní zisk/ztráta	60 696 000
Položky upravující účetní zisk/ztrátu		124 924 149
Náklady na daň		53 659 292
2	- zahrnuté daně vykázané jako náklad a splatné a odložené daně	53 659 292
3	- odložená daňová pohledávka přiřaditelná ztrátě	
4	- kvalifikovaná vnitrostátní dorovnávací daň	
5	- daně, které vznikly jako náklad podle tohoto zákona	
6	- nekvalifikované vratné daně ze zisku	
7	Vyloučené podíly na zisku	
8	Vyloučené kapitálové zisky nebo ztráty	
9	Zahrnuté zisky nebo ztráty vyplývající z metody přecenění	
10	Zahrnuté zisky nebo ztráty související se zcizením aktiv a účetních dluhů	
11	Asymetrické kurzové zisky nebo ztráty	
12	Nepřípustné náklady	24 509 876
13	Položky změny chyb z předchozího období a změny účetních metod	
14	Vzniklé penzijní náklady	
15	Kvalifikované, převoditelné nebo obchodovatelné daňové zvýhodnění	
16	Transakce mezi členskými entitami	46 754 981
17	Vyloučení nákladů v případech vnitroskupinového financování	
18	Vyloučení zisků z mezinárodní lodní dopravy	

Obrázek č. 16: Verifikace Metodického rámce – kvalifikovaný zisk/ztráta
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Zahrnuté daně		15 576 653
Zahrnutými daněmi jsou		14 869 500
26	Daně vykázané ve výkazech na základě výnosů nebo zisků nebo na základě podílu entity	14 869 500
27	Daně z rozděleného zisku, ze zisku, který je považován za rozdělený a náklady, které se nevztahují k podnikatelské činnosti	
28	Daně uložené namísto obecně použitelné daně z příjmů právnických osob	
29	Daně stanovené v souvislosti s nerozděleným ziskem a vlastním kapitálem	
Položky zvyšující zahrnuté daně		736 470
30	Zahrnutá daň vykázaná ve finančních výkazech jako náklad do zisku před zdaněním	736 470
31	Odložená daňová pohledávka vzniklá z kvalifikované ztráty, která je použita na základě dlouhodobého rozhodnutí ohledně kvalifikované ztráty	
32	Zahrnutá daň související s nejistou daňovou pozicí dříve vyloučenou	
33	Daňové zvýhodnění související s kvalifikovaným daňovým zvýhodněním nebo daňové zvýhodnění, které je ve vztahu k entitě oprávněné jej uplatnit jako převoditelné a obchodovatelné daňové zvýhodnění	
Úprava celkové výše odložené daně		-29 317
40	Úhrn nákladů na odloženou daň vykázaný ve finančních výkazech	-29 317
41	Nepovolené náklady příštích období nebo nenárokové časové rozlišení	
42	Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy, které jsou vypořádány	
43	Částka, o kterou by se snížila výše úpravy odložené daně, pokud by odložená daňová pohledávka ze ztráty byla vykázána za toto období	
44	Úprava odložené daně v souvislosti s nižší daňovou sazbou a kvalifikovanou ztrátou	
45	Opětovně zahrnuté odložené daňové dluhy, které nejsou vypořádány	
46	Odložená daňová pohledávka náhradní ztráty	

Obrázek č. 17: Verifikace Metodického rámce – zahrnuté daně
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tyto hodnoty se poté pomocí vytvořené funkce přenesly na list „Souhrn“, kde bylo možné v jednom řádku přehledně vidět celkový kvalifikovaný zisk, zahrnuté daně, způsobilé mzdové náklady a způsobilá hmotná aktiva vybrané společnosti, viz Obrázek č. 18. Na tomto obrázku jsou z důvodu viditelnosti hodnot vloženy jednotlivé části řádku pod sebe. V řádku se také pomocí funkcí vypočítala efektivní sazba daně, alokační částka poplatníka a česká dorovnávací daň tohoto poplatníka.

List	Název společnosti	Kvalifikovaný zisk/ztráta celkem	Zahrnuté daně celkem
CE1	XYZ s.r.o.	185 620 149	15 576 653
	ETR	Způsobilé mzdové náklady	Způsobilá hmotná aktiva
	8,39%	492 863 957	199 251 844
	Alokační částka poplatníka	Česká dorovnávací daň	
	12 269 492	7 958 017	

Obrázek č. 18: Verifikace Metodického rámce – výpočet na listu Souhrn
(Zdroj: Vlastní zpracování)

Hodnoty se pomocí funkce přenesly do přehledové tabulky za celou jurisdikci (viz Obrázek č. 19) a byla zde vypočtena jurisdikční dorovnávací daň, která se shoduje s českou dorovnávací daní vybrané společnosti právě proto, že je v České republice jediná ze skupiny.

Jurisdikční dorovnávací daň	
Jurisdikční kvalifikovaný zisk/ztráta	185 620 149
Jurisdikční úhrn zahrnutých daní	15 576 653
ETR	8,39%
SBIE	65 226 543
Jurisdikční sazba dorovnávací daně	6,61%
Jurisdikční nadměrný zisk	120 393 606
Dodatečná dorovnávací daň za předchozí období	
Jurisdikční dorovnávací daň	7 958 017

Obrázek č. 19: Verifikace Metodického rámce – výpočet jurisdikční dorovnávací daně
(Zdroj: Vlastní zpracování)

ZÁVĚR

Hlavním cílem této diplomové práce bylo posoudit vliv druhého pilíře iniciativy BEPS 2.0 na vybranou společnost a vypracovat metodický rámec pro výpočet dorovnávací daně. Práce je rozdělena na tři části, kterými jsou: teoretická východiska, analýza problému a současné situace a vlastní návrhy řešení.

Teoretická východiska práce přinesla vzhled do problematiky pomocí popisu pilíře 2, jeho cílů a pravidel. Byly zde tedy charakterizovány všechny tři typy dorovnávacích daní, a to přiřazovaná dle pravidla IIR, přiřazovaná dle pravidla UTPR a vnitrostátní. U všech dorovnávacích daní byl vysvětlen podrobně jejich princip a mechanismus výpočtu. Tato část se také zabývala bezpečnými přístavy, které mají za cíl usnadnit přechod na nový daňový režim a zmírnit jeho počáteční dopady. Na konci této části pak byly rozebrány informace ohledně administrativních povinností, se kterými se poplatníci této daně budou muset potýkat.

Analýza problému a současné situace byla zaměřena na hodnocení celkového dopadu zavedení globální minimální daně, což zahrnuje zejména zvýšení daňových příjmů, snížení přesouvání zisků, snížení objemu nízké zdaněných zisků a snížení rozdílů mezi efektivními sazbami jurisdikcí. V této části byly také identifikovány hlavní determinanty ovlivňující efektivní sazbu daně, kde mezi nejvýznamnější patří využívání daňových pobídek a bylo poukázáno na potřebu adaptace daňových politik států na nový daňový režim. Následně byla provedena analýza právní úpravy, ve které byly popsány základní konstrukční prvky dorovnávací daně z hlediska české a unijní právní úpravy a poukázáno na rozdíly v místní působnosti daně těchto dvou právních úprav kvůli transponování vnitrostátní dorovnávací daně Českou republikou.

V poslední části byl představen vytvořený Metodický rámec pro výpočet české dorovnávací daně v prostředí MS Excel. Výpočet je určen zejména pro klasické právnické subjekty, kterých se bude tato daň týkat. K tomuto rámci byly také vypracovány Pokyny k použití, díky kterým je možné zjistit, jak rámec funguje, jaká data se zde zadávají a pravděpodobný zdroj těchto dat. Tyto dva soubory, které mohou významně usnadnit českým společnostem aplikaci nových pravidel, tvoří přílohy této práce.

Funkčnost a užitečnost vytvořeného rámce poté byla demonstrována na datech společnosti XYZ s.r.o. s cílem zjištění dorovnávací daně, které by tato společnost za rok

2022 podléhala. Z výpočtu vyplynulo, že by společnost neměla nárok na uplatnění bezpečného přístavu a byla by povinna v roce 2022 zaplatit daň ve výši 7 598 017 Kč. Hlavním důvodem, proč by se dorovnávací daň na tuto společnost vztahovala, bylo uplatnění ztráty z minulých let, které zajistilo, že efektivní sazba daně této společnosti klesla pod 15 %. Je však nejisté, jakých výsledků bude vybraná společnost dosahovat v příštích letech a zda se na ni dorovnávací daň bude vztahovat či nikoliv.

Uplatnění ztráty je jedna z forem daňových pobídek. Společnosti si budou muset spočítat, zda se jim využívání takovýchto pobídek v budoucnu, z důvodu zavedení nové daně, vyplatí a zda kvůli tomu neklesne jejich efektivní daňová sazba pod minimální hranici. Vzhledem k administrativní náročnosti, která se s touto daní pojí, musí společnosti zvážit, zda takové pobídky využijí, či nikoliv. Je tedy na místě očekávat změny od států v této oblasti, a to zaváděním pobídek, které budou splňovat definici kvalifikovaného, převoditelného nebo obchodovatelného daňového zvýhodnění, jelikož jejich využívání bude mít na výslednou efektivní daňovou sazbu mnohem menší dopad.

Je potřeba zdůraznit, že Česká republika od roku 2024 zvýšila sazbu daně z příjmů právnických osob z 19 % na 21 %. Toto zvýšení pravděpodobně zajistí, že do působnosti pilíře 2 spadne mnohem méně českých společností, čímž se sníží dopad zavedení této daně pro tyto společnosti.

Závěrem je nutné podotknout, že zatím není příliš zdrojů, které by tuto problematiku výrazně zlehčovaly a činily její pochopení snazším, tato diplomová práce tedy může sloužit jako ucelený soubor informací k lepšímu porozumění jednotlivých principů a mechanismů fungování pilíře 2.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- [1] OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Online. In: OECD Publications. Paris: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, 2021. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/782bac33-en>. [cit. 2023-10-14].
- [2] JANSKÝ, Petr. Effective Tax Rates of Multinational Enterprises in the EU. Online. In: Greens-efa. 2019, s. 1-41. Dostupné z: <https://www.greens-efa.eu/files/doc/docs/356b0cd66f625b24e7407b50432bf54d.pdf>. [cit. 2023-10-14].
- [3] RADVÁKOVÁ, Věra a SIGMUND, Tomáš. Základy odborné práce. Praha: Oeconomica, nakladatelství VŠE, 2016. ISBN 978-80-245-2162-6.
- [4] ŠIROKÝ, Jan. Tvoříme a publikujeme odborné texty. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.
- [5] OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. Online. In: OECD Publications. Paris: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2020. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>. [cit. 2023-10-15].
- [6] OECD. What is BEPS? Online. OECD. © Organisation for Economic Co-operation and Development. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>. [cit. 2023-10-15].
- [7] MEIJBURG & CO. BEPS 2.0: What you need to know. Online. In: BEPS 2.0. KPMG, 2022, s. 1-6. Dostupné z: https://meijburg.nl/sites/default/files/2022-04/Beps-what-to-know-flyer-web_.pdf. [cit. 2023-10-25].
- [8] HADNUM, Lee. Pillar One Amount A: Scope. Online. OECDPillars. 2022. Dostupné z: https://oecdpillars.com/pillar_one/amount_a-scope/. [cit. 2023-10-21].
- [9] OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS. Online. In: OECD Publications. Paris: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2020. ISBN 978-92-64-49483-1. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/23132612>. [cit. 2023-10-21].

- [10] HANDUM, Lee. Pillar One: Summary. Online. OECD Pillars. 2022. Dostupné z: https://oecdpillars.com/pillar_one/pillar-one-summary-2/. [cit. 2023-10-21].
- [11] OECD. Pillar One Amount B in a Nutshell. Online. In: OECD Publications. OECD/G20, 2023, s. 1-2. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-in-a-nutshell.pdf>. [cit. 2023-10-22].
- [12] JENN, Brian; KELLER, Annette; POHL, Dirk; TEMPESTINI, Andrea; VERGNAT, Antoine et al. AN OVERVIEW OF OECD PILLAR 2. Online. McDermott Will & Emery. Dostupné z: <https://www.mwe.com/insights/an-overview-of-oecd-pillar-2/>. [cit. 2023-10-29].
- [13] ČESKO. Zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny - znění od 31. 12. 2023. Online. In: *Zákony pro lidi.cz*. © AION CS 2010–2024, 2023. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2023-416>.
- [14] BUCHTOVÁ, Ing. Gabriela a DOMBROWSKI, Jaroslav. Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. 12. 2022, o zajištění globální minimální úrovně zdanění. Online. WOLTERS KLUWER ČR, A. S. DAUČ. 2023. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/11559/smernice-rady-eu-2022-2523-ze-dne-14-12-2022-o-zajisteni-globalni-minimalni-urovne-zdaneni>. [cit. 2023-11-19].
- [15] ODDĚLENÍ KOMUNIKACE S MÉDII. Velké nadnárodní skupiny budou v ČR odvádět minimální daň 15 %. Online. Ministerstvo financí České republiky, 2023. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/ministerstvo/media/tiskove-zpravy/2023/velke-nadnarodni-skupiny-budou-v-cr-odvadet-minima-52640>. [cit. 2023-11-19].
- [16] PETRÁŠOVÁ, Tereza a CHLEBCOVÁ, Simona. Zamyšlení se nad vybranými aspekty kvalifikované vnitrostátní dorovnávací daně v kontextu implementace OECD Pilíře II. Online. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2023, č. 3, s. 12-14. Dostupné z: https://issuu.com/impaxpraha/docs/bulletin_kdp_03_2023_high?linkId=247020426. [cit. 2023-12-10].
- [17] ČESKO. Důvodová zpráva k návrhu zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny. In: *Zákony pro lidi.cz*. © AION

- CS 2010–2024, 2023. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/media2/file/2308/File61169.pdf?attachment-filename=7684516-2023-08-16-duvodova-zprava-7761706.pdf>.
- [18] RADA EVROPSKÉ UNIE. Směrnice Rady (EU) 2022/2523 ze dne 14. prosince 2022 o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v Unii. Online. 22/12/2022. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:32022L2523>. [cit. 2023-12-14].
- [19] OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint. Online. In: OECD Publications. Paris: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2020. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. [cit. 2023-11-12].
- [20] VELFLOVÁ, Marie; ŠMIRAUŠOVÁ, Petra a KOSTOHRYZ, Jiří. Úvod do zákona o dorovnávacích daních aneb Pilíř II. Online. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2023, č. 3, s. 5-12. Dostupné z: https://issuu.com/impaxpraha/docs/bulletin_kdp_03_2023_high?linkId=247020426. [cit. 2023-12-10].
- [21] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples. Online. In: OECD Publications. Paris: OECD, 2022. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>. [cit. 2023-11-18].
- [22] MARTINA, Truhlářová. Účtování v jiné než české měně od 1. 1. 2024. Online. Portal.pohoda.cz. 2024. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-v-jine-nez-ceske-mene-od-1-1-2024/>. [cit. 2024-03-26].
- [23] OECD. The Pillar Two Rules in a Nutshell. Online. In: OECD Publications. OECD/G20, 2023, s. 1-5. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf>. [cit. 2023-10-29].
- [24] OECD. Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two). Online. In: OECD Publications. Paris: OECD/G20 Inclusive Framework on

- BEPS, OECD, 2022. Dostupné z: www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf. [cit. 2023-11-18].
- [25] FUKSOVÁ, Jana a SAIDLOVÁ, Soňa. Přechodný bezpečný přístav v návrhu zákona o dorovnávacích daních. Online. Bulletin Komory daňových poradců ČR. 2023, č. 3, s. 22-28. Dostupné z: https://issuu.com/impaxpraha/docs/bulletin_kdp_03_2023_high?linkId=247020426. [cit. 2023-12-10].
- [26] Country by country reporting - o co jde? Online. Pechmannova.com. 2017. Dostupné z: <https://www.pechmannova.com/aktuality/country-by-country-reporting-o-co-jde>. [cit. 2023-11-29].
- [27] OECD. Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Online. In: OECD Publications. Paris: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>. [cit. 2023-12-12].
- [28] OECD. Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules. Online. In: OECD Publications. Paris: OECD Publishing, 2022. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>. [cit. 2024-03-15].
- [29] HUGGER, Felix; CABRAL, Ana Cinta González; BUCCI, Massimo; GESUALDO, Maria a O'REILLY, Pierce. OECD Taxation Working Papers No. 68: The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit. Online. In: OECD Taxation Working Papers. Paris: OECD, 2024. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/9a815d6b-en>. [cit. 2024-03-15].
- [30] BRADBURY, David; O'REILLY, Pierce a CABRAL, Ana Cinta González. ECONOMIC IMPACT ASSESSMENT OF THE TWO-PILLAR SOLUTION: UPDATE ON THE IMPACT ASSESSMENT OF PILLAR TWO. Online. In: OECD Publications. Paris: OECD, 2024. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/presentation-webinar-economic-impact-assessment-global-minimum-tax-january-2024.pdf>. [cit. 2024-03-15].

- [31] SULLIVAN, Martin A. Disentangling the OECD's New Estimates of Pillar 2 Effects. Online. Tax notes.com. 2024. Dostupné z: <https://www.taxnotes.com/featured-analysis/disentangling-oecd-s-new-estimates-pillar-2-effects/2024/01/12/7j2gw>. [cit. 2024-03-15].
- [32] SAĎ BUSINESS SCHOOL, UNIVERSITY OF OXFORD [@OxfordSBS]. Pillar 2: What will be the impact? Online. 2023. Dostupné z: Youtube, <https://www.youtube.com/watch?v=BeekSWoAh9I&t=2s>. [cit. 2024-05-08].
- [33] PERRY, Victoria J. Pillar 2: tax competition in low-income countries and substance-based income exclusion. Online. In: Fiscal Studies. 2023, s. 23-36. ISSN 0143-5671. Dostupné z: <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12318>. [cit. 2024-03-15].
- [34] GARCIA-BERNARDO, Javier; JANSKÝ, Petr; TØRSLØV, Thomas a LU, Jintao. Effective tax rates of multinational corporations: Country-level estimates. Online. PLOS ONE. 2023, roč. 18, č. 11. ISSN 1932-6203. Dostupné z: <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0293552>. [cit. 2024-03-19].
- [35] JANEČEK, Ondřej a HRONEK, Karel. Pilíř 2 iniciativy BEPS 2.0 - konec daňových pobídek tak, jak je známe? Online. EY.com. 2022. Dostupné z: https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2022/pilir-2-iniciativy-beps-2-0-konec-danovych-pobidek-tak-jak-je-zname. [cit. 2024-03-15].
- [36] LIOTTI, Belisa Ferreira; NDUBAI, Joy Waruguru; WAMUYU, Ruth; LAZAROV, Ivan a OWENS, Jeffrey. The treatment of tax incentives under Pillar Two. Online. Transnational Corporations Journal. 2022, article 2. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4203509. [cit. 2024-03-15].
- [37] ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., České národní rady o daních z příjmů. Online. In: Zákony pro lidi.cz. © AION CS 2010–2024, 1992. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>.
- [38] VANČUROVÁ, Alena; LÁCHOVÁ, Lenka; VÍTKOVÁ, Jana a ZÍDKOVÁ, Hana. Daňový systém ČR 2020. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020. ISBN 978-80-7598-887-4.

- [39] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. Veřejný rejstřík a Sbírka listin. Online. 2023. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>. [cit. 2023-01-08].
- [40] EUROPEAN CENTRAL BANK. Home. Online. 2024. Dostupné z: <https://www.ecb.europa.eu/home/html/index.en.html>. [cit. 2024-04-18].
- [41] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. Kurzy devizového trhu. Online. ČNB.cz. 2023. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/financni-trhy/devizovy-trh/kurzy-devizoveho-trhu/kurzy-devizoveho-trhu/index.html?date=31.12.2022>. [cit. 2024-04-18].

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

aj.	a jiné
apod.	a podobně
atd.	a tak dále
BEPS	eroze základu daně a přesouvání zisků (angl. „ <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> “)
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DD	dorovnávací daň
ETR	efektivní sazba daně (angl. „ <i>Effective tax rate</i> “)
EU	Evropská unie
EUR	euro
GloBE	globální modelová pravidla proti erozi základu daně (angl. „ <i>Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar two)</i> “)
IFRS	mezinárodní účetní standardy (angl. „ <i>International Financial Reporting Standards</i> “)
IIR	pravidlo pro zahrnutí zisku (angl. „ <i>Income Inclusion Rule</i> “)
j.	jednotka
Kč	koruna česká
mil.	milion
např.	například
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (angl. „ <i>Organization for Economic Cooperation and Development</i> “)
Sb.	sbírka
SBIE	zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty (angl. „ <i>Substance-based income exclusion</i> “)
SOR	pravidlo o přechodu (angl. „ <i>Switch-Over Rule</i> “)

s.r.o.	společnost s ručením omezeným
STTR	pravidlo pro minimální úroveň zdanění plateb mezi spojenými osobami (angl. „ <i>Subject to Tax Rule</i> “)
tis.	tisíc
tzv.	tak zvaný
UTPR	pravidlo pro nedostatečně zdaněný zisk (angl. „ <i>Undertaxed Payment Rule</i> “)

SEZNAM POUŽITÝCH OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Schéma pilíře 2	19
Obrázek č. 2: Přístup shora dolů	29
Obrázek č. 3: Struktura s rozděleným vlastnictvím	31
Obrázek č. 4: Uplatnění pravidla UTPR	33
Obrázek č. 5: Metodický rámec – vstupní informace	84
Obrázek č. 6: Metodický rámec – list Souhrn 1	84
Obrázek č. 7: Metodický rámec – list Souhrn 2	84
Obrázek č. 8: Metodický rámec – list Souhrn 3	85
Obrázek č. 9: Metodický rámec – list Přejídný bezpečný přístav	85
Obrázek č. 10: Metodický rámec – list Rozhodnutí	86
Obrázek č. 11: Metodický rámec – list Vzor	87
Obrázek č. 12: Schéma vlastnické struktury skupiny	88
Obrázek č. 13: Verifikace Metodického rámce – vstupní hodnoty	92
Obrázek č. 14: Verifikace Metodického rámce – zisk vyloučený na základě ekonomické podstaty	92
Obrázek č. 15: Verifikace Metodického rámce – přejídný bezpečný přístav	93
Obrázek č. 16: Verifikace Metodického rámce – kvalifikovaný zisk/ztráta	98
Obrázek č. 17: Verifikace Metodického rámce – zahrnuté daně	98
Obrázek č. 18: Verifikace Metodického rámce – výpočet na listu Souhrn	99
Obrázek č. 19: Verifikace Metodického rámce – výpočet jurisdikční dorovnávací daně	99

SEZNAM POUŽITÝCH TABULEK

Tabulka č. 1: Vymezení relevantních pojmů	21
Tabulka č. 2: Položky upravující účetní zisk nebo ztrátu	37
Tabulka č. 3: Rozhodnutí pro účely určení kvalifikovaného zisku nebo ztráty	42
Tabulka č. 4: Relevantní pojmy k zahrnutým daním.....	45
Tabulka č. 5: Položky upravující zahrnuté daně.....	46
Tabulka č. 6: Položky upravující zahrnuté daně, týkající se odložených daní	47
Tabulka č. 7: Rozhodnutí pro účely určení zahrnutých daní	50
Tabulka č. 8: Vymezení pojmů, které se týkají bezpečných přístavů.....	53
Tabulka č. 9: Testy přechodného bezpečného přístavu	54
Tabulka č. 10: Vliv pravidel GloBE na daňové pobídky.....	67
Tabulka č. 11: Definice poplatníka přiřazované dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy	71
Tabulka č. 12: Definice poplatníka vnitrostátní dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy	73
Tabulka č. 13: Definice předmětu přiřazované dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy	74
Tabulka č. 14: Definice předmětu vnitrostátní dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy	75
Tabulka č. 15: Definice základu české dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy	76
Tabulka č. 16: Definice zdaňovacího období dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy.	77
Tabulka č. 17: Definice sazby vnitrostátní dorovnávací daně dle české a unijní právní úpravy	78
Tabulka č. 18: Definice slevy na dorovnávací dani dle české a unijní právní úpravy....	79
Tabulka č. 19: Test de minimis.....	89
Tabulka č. 20: Test rutinních zisků.....	91
Tabulka č. 21: Kvalifikovaný zisk společnosti XYZ s.r.o.....	94

Tabulka č. 22: Zahrnuté daně společnosti XYZ s.r.o.	95
Tabulka č. 23: Výpočet odložené daně	96

SEZNAM POUŽITÝCH GRAFŮ

Graf č. 1: Procento globálních zisků podléhajících efektivní sazbě daně nižší než 15 % před a po zavedení pilíře 2.....	62
Graf č. 2: Celosvětové zvýšení příjmů podle implementačních scénářů.....	64

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Upravená rozvaha společnosti XYZ s.r.o za rok 2022.....	I
Příloha č. 2: Upravený výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ s.r.o. za rok 2022	III
Příloha č. 3: Upravená zpráva CbCR skupiny za rok 2022	IV
Příloha č. 4: Metodický rámec pro výpočet české dorovnávací daně	
Příloha č. 5: Pokyny k použití Metodického rámce pro výpočet české dorovnávací daně	

Příloha č. 1: Upravená rozvaha společnosti XYZ s.r.o. za rok 2022

(Zdroj: Vlastní zpracování)

AKTIVA [tis. Kč]		2022		
		Brutto	Korekce	Netto
	AKTIVA CELKEM	1 469 168	-255 408	1 213 760
B.	Stálá aktiva	511 703	-255 408	256 295
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	18 177	-17 975	203
B.I.2.	Ocenitelná práva	2 640	-2 438	203
B.I.2.1.	Software	2 640	-2 438	203
B.I.4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	15 537	-15 537	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	493 526	-237 434	256 092
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	435 854	-237 434	198 420
B.II.5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	57 672	0	57 672
B.II.5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	8 390	0	8 390
B.II.5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	49 283	0	49 283
C.	Oběžná aktiva	957 465	0	957 465
C.II.	Pohledávky	832 215	0	832 215
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky	4 910	0	4 910
C.II.1.4.	Odložená daňová pohledávka	4 823	0	4 823
C.II.1.5.	Pohledávky - ostatní	87	0	87
C.II.1.5.2.	Dlouhodobě poskytnuté zálohy	87	0	87
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky	811 737	0	811 737
C.II.2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	317 642	0	317 642
C.II.2.4.	Pohledávky - ostatní	494 096	0	494 096
C.II.2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	476 196	0	476 196
C.II.2.4.4.	Krátkodobě poskytnuté zálohy	17 232	0	17 232
C.II.2.4.5.	Dohadné účty aktivní	668	0	668
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv	15 569	0	15 569
C.II.3.1.	Náklady příštích období	15 569	0	15 569
C.IV.	Peněžní prostředky	125 250	0	125 250
C.IV.1.	Peněžní prostředky v pokladně	174	0	174
C.IV.2.	Peněžní prostředky na účtech	125 076	0	125 076

PASIVA [tis. Kč]		2022
	PASIVA CELKEM	1 213 760
A.	Vlastní kapitál	276 344
A.I.	Základní kapitál	102 000
A.I.1.	Základní kapitál	102 000
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	1 782
A.II.2.	Kapitálové fondy	1 782
A.II.2.1.	Ostatní kapitálové fondy	1 782
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	111 866
A.IV.1.	Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let (+/-)	111 866
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	60 696
B. + C.	Cizí zdroje	937 416
B.	Rezervy	184 986
B.2.	Rezerva na daň z příjmů	7 373
B.4.	Ostatní rezervy	177 614
C.	Závazky	752 430
C.I.	Dlouhodobé závazky	204
C.I.3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	204
C.II.	Krátkodobé závazky	752 226
C.II.4.	Závazky z obchodních vztahů	670 980
C.II.8.	Závazky ostatní	81 246
C.II.8.3.	Závazky k zaměstnancům	24 662
C.II.8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	13 317
C.II.8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	2 403
C.II.8.6.	Dohadné účty pasivní	40 197
C.II.8.7.	Jiné závazky	668

Příloha č. 2: Upravený výkaz zisku a ztráty společnosti XYZ s.r.o. za rok 2022
(Zdroj: Vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY [tis. Kč]		2022
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	948 287
II.	Tržby za prodej zboží	2 374 857
A.	Výkonová spotřeba	2 704 455
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2 373 876
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	91 320
A.3.	Služby	239 259
D.	Osobní náklady	492 870
D.1.	Mzdové náklady	362 619
D.2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	130 251
D.2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	120 296
D.2.2.	Ostatní náklady	9 956
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	43 802
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	43 802
E.1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	43 802
III.	Ostatní provozní výnosy	4 311
III.1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	30
III.3.	Jiné provozní výnosy	4 281
F.	Ostatní provozní náklady	-34 500
F.3.	Daně a poplatky	24
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-60 602
F.5.	Jiné provozní náklady	26 078
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	120 828
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	3 785
VI.2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	3 785
K.	Ostatní finanční náklady	15 119
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	-11 334
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	109 494
L.	Daň z příjmů	48 798
L.1.	Daň z příjmů splatná	48 836
L.2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	-38
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	60 696
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60 696
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	3 331 239

Příloha č. 3: Upravená zpráva CbCR skupiny za rok 2022

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Položky	Položky v češtině	Částka v j.	Částka v EUR	Částka v Kč
Revenues unrelated	Výnosy s nespřízněnými stranami	110 709 000	3 533 598	81 490 681
Revenues related	Výnosy se spřízněnými stranami	1 193 112 000	38 081 623	878 225 881
Revenues total	Výnosy celkem	1 303 821 000	41 615 222	959 716 562
Profit before income tax	Zisk před zdaněním	136 657 500	4 361 820	100 590 853
Tax paid	Daň zaplacená	9 588 000	306 029	7 057 535
Tax accrued	Daň splatná	19 018 500	607 030	13 999 137
Capital	Základní kapitál	130 458 000	4 163 945	96 027 525
Earnings	Příjmy	194 583 000	6 210 680	143 228 655
Number of employees	Počet zaměstnanců	795	795	795
Assets	Aktiva	317 070 000	10 120 207	233 388 886