

AKTUÁLNÍ TRENDY V OBLASTI DANÍ

CURRENT TRENDS IN THE TAX AREA

Eva Vincencová

Abstrakt: Článek se zabývá aktuálními trendy v oblasti daní z příjmů, které vyplývají z návrhu vládní novely, kterou se mění některé zákony v oblasti daní a souvisejících zákonů. Zejména se zaměřuje na transpozici evropské směrnice ATAD eliminace praktik vyhýbání se daňovým povinnostem do daně z příjmů právnických osob.

Klíčová slova: ATAD, výpůjční náklady, zdanění při odchodu.

Abstract: This article discusses the current trends in the field of Income Taxes resulting from the draft government amendment, which amends some tax laws and related laws. In particular, it focuses on the transposition of the European ATAD Directive on the elimination of tax evasion practices in Corporate Income Tax.

Keywords: ATAD, borrowing costs, exit.

JEL klasifikace: H24, H26.

1 ÚVOD

Návrh zákona, který pozměňuje některé daňové zákony a některé související zákony. (vládní novela), který byl zpracován z nutnosti implementovat unijní právo v oblasti daní do českého právního řádu. Vládní novela změn dotčených daňových zákonů včetně dalších souvisejících zákonů je spojena do jednoho zákona (daňový balíček 2019), jako je zákon o dani z příjmů (ZDP), daňového řádu (DŘ), zákona o dani z hazardních her, zákona o dani z přidané hodnoty (DPH), zákona o spotřebních daních, insolvenčního zákona, celního zákona, zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní, zákona o Finanční správě a zákona o Celní správě. Ministerstvo financí od tohoto kroku očekává zvýšení přehlednosti úpravy daňové legislativy a zrychlení legislativního procesu v jednotlivých daních v období let 2019 až 2020. Návrh vládní novely zákonů

je stále ve vnějším připomínkovém řízení, lze předpokládat, že v rámci připomínkového řízení navrhovaná ustanovení ještě doznají změn.

Za zásadní změnu lze považovat novou úpravu daně z příjmů právnických osob, která vyplývá z transpozice Směrnice Evropské unie 2016/1164 z 12. 7. 2016 (Směrnice) proti vyhýbání se daňovým povinnostem (Anti Tax Avoidance Directive/ATAD). Směrnicí ATAD předcházela finální zpráva OECD, opatření proti účelovému přesouvání zisku nadnárodními společnostmi a proti agresivnímu plánování (např. viz případ Starbucks). Směrnice Rady EU č. 2017/952) uvádí, že vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivní plánování velkých korporací má přímý vliv na fungování vnitřního trhu členských zemí [7]. Uvedenou Směrnicí jsou do evropského práva implementovány závěry vyplývající z OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) proti snižování základu daně z příjmů velkých korporací, proti přesouvání zisku [1,6], jako je neutralizace efektů hybridních schémat, pravidlo ovládané zahraniční společnosti (Controlled foreign company/CFC rules) a omezení ovlivňování daňového základu úrokovými odpočty. Směrnice ATAD byla vydána v červenci 2016, Členské mají uloženou povinnost implementovat směrnici ATAD do své národní právní úpravy s účinností do 1. 1.2019. Směrnice ATAD obsahuje výjimky z obecných pravidel, které jsou uvedené v tabulce 1, ovšem jednotlivé členské státy EU mají možnost volby, zda některou z možných výjimek zavedou či nikoli.

Tabulka 1: Výjimky z ATAD [2]

	Typ výjimky	Výjimka se týká
1	Stará půjčka	Nadměrné výpůjční výdaje/náklady pobírané z úvěrů uzavřených před 17. červnem 2016, vyjma úvěrů, které byly po tomto datu změněny.
2	Projekt veřejné infrastruktury	Zajištění, modernizace, provoz nebo údržba aktiva členského státu ve veřejném zájmu. <i>Podmínka</i> : Aktiva, jejich provozovatel, výpůjční výdaje/náklady, příjmy/výnosy musí být umístěny na území EU.
3	Test majetku a vlastního kapitálu	Úrokové náklady je možné uznat za podmínky, když společnost má stejný, anebo má vyšší poměr vlastního kapitálu vůči aktivům, než je poměr celé konsolidované skupiny.
4	Samostatně stojící společnosti	Daňově uznatelné jsou úroky samostatné společnosti, která nepatří do konsolidačního celku a současně není přidruženým podnikem.
5	Limit společností ve skupině 3000 000 EUR	Pravidla ATAD se neaplikují v případě, že limit čistých výdajových/nákladových úroků společností podnikajících ve skupině (za celý konsolidovaný celek) nepřesáhne limit 3 mil. EUR. To znamená, že do limitu 3 mil EUR společnost si může za celý konsolidovaný celek tuto částku odečíst od základu daně z příjmů.

Zdroj: Zpracování vlastní podle Směrnice ATAD, EU

V České republice (ČR) je v platnosti pravidlo nízké kapitalizace úroků vůči spojeným osobám, dle pravidel ATAD se nově bude týkat také třetích osob. Očekávaným cílem implementace ATAD je v rámci EU omezení prostoru pro agresivní daňové plánování. Cílenou snahu o eliminaci daňových úniků lze v EU pozorovat již od roku 2012. Ve všech členských státech má být Směrnice platná od prvního ledna 2019, což Česká republika transpozici realizuje právě vládní novelou v daňovém balíčku pro rok 2019.

Ministerstvo financí z důvodů agresivního daňového plánování odhaduje v České republice roční ztráty veřejných rozpočtů 6 mld. až 15 mld. Kč.

2 NÁVRH VLÁDNÍ NOVELY DANĚ Z PŘÍJMŮ

V oblasti daně z příjmů se očekávají dva typy změn, a to jak u fyzických, tak u právnických osob. U fyzických osob má dojít ke změně konceptu zdanění příjmů, změně algoritmu výpočtu daně z příjmů, solidárního zvýšení daně u nadlimitních příjmů, úpravě sazeb, včetně navazující změny v sociálním pojistném vlivem zrušení konceptu „superhrubé mzdy“. Očekávaná změna daňových sazeb zavádí dvě daňová pásma, a to progresivní daňová sazba ve výši 19 % (týkala by se příjmů do 1,5 mil. Kč), na příjmy fyzických osob nad limit 1,5 mil Kč by se vztahovala progresivní daňová sazba ve výši 24 %. Nově si všichni podnikatelé budou moci od základu daně odečíst 75 % zaplaceného sociálního a zdravotního pojištění. Ovšem vláda dala v dubnu 2018 najevo, že zrušení „superhrubé mzdy“ plánuje s účinností až od roku 2020.

2.1 Transpozice pravidel ATAD v dani z příjmů právnických osob

Vládní novela daně z příjmů právnických osob se týká transpozice pravidel ATAD do zákona o dani z příjmů. Vládní návrh novely zavádí poměrně rozsáhlé změny, která se vztahuje na příjmy právnických osob, včetně stálých provozoven poplatníků, kteří jsou pro daňové účely daňovými rezidenty třetí země, pokud se nacházejí v jednom nebo více členských státech. Opatření ATAD budou v dani z příjmů právnických osob realizována prostřednictvím pěti opatření, kterými jsou:

Tabulka 2: Opatření ATAD

	Pravidla ATAD	<i>Poznámky</i>
1	Omezení odpočitatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů/nákladů	Čl. 4 Borrowing costs
2	Obecné pravidlo pro zneužití práva	Čl. 6 General Anti-Abuse Rule/GAAR
3	Hybridní nesoulady	Čl. 9 Hybrid mismatches Nesoulad mezi národními daňovými systémy jednotlivých zemí
4	Zdanění ovládané zahraniční společnosti	Čl. 7 a 8 Controlled foreign company/CFC pravidla
5	Zdanění při odchodu	Čl. 5 Tax Exit Přemístění majetku beze změny

Zdroj: Zpracování vlastní podle [12]

OMEZENÍ ODPOČITATELNOSTI NADMĚRNÝCH VÝPŮJČNÍCH VÝDAJŮ/NÁKLADŮ

Omezení v daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních nákladů (tzv. rozdíl mezi daňově uznatelnými výpůjčními náklady a zdanitelnými výpůjčními výnosy) souvisí se zavedením obecného pravidla proti zneužívání daňového režimu.

Nadměrné výpůjční náklady = daňově uznatelné výpůjční náklady převyšující zdanitelné úrokové výnosy

Čeho se nadměrné výpůjční náklady týkají?

Za nadměrné výpůjční výdaje/náklady jsou považovány daňově uznatelné výpůjční náklady po odečtení zdanitelných výpůjčních výnosů za dané zdaňovací období. Vládní novela za nadměrné výpůjční náklady **považuje výdaje/náklady převyšující 80 mil. Kč, anebo náklady nad limit 30 % z vypočteného daňového provozního zisku před úroky, zdaněním a odpisy (EBITDA)**, osvobozené příjmy jsou z EBITDA vyňaty. Vzorec výpočtu EBITDA pro účely ATAD:

VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM

+ Zvýšený o daňovou hodnotu čistých úrokových nákladů

+ Srážková daň ze zdrojů na území ČR

+ Zvýšený o daňovou hodnotu odpisů majetku uplatněné v základu daně

Dle návrhu vládní novely mají výpůjční výdaje náklady širší rozměr než finanční výdaje/náklady definované v současném znění zákona o dani z příjmů, protože obsahují všechny formy dluh a úroky, například:

- úroky z dluhopisů,
- úroky z půjček a zápůjček,
- úroky z derivátových instrumentů souvisejících s půjčkou,
- kapitalizované úroky uvedené v rozvaze společnosti v hodnotě aktiva (z pohledu ZDP jsou uznatelným výdajem vynaloženým na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů),
- úroky z derivátových instrumentů včetně nákladů na zajištění,
- náklady na financování finančního leasingu,
- náklady spojené s kurzovými operacemi při financování korporace (zajištění kurzových rizik) poplatky související s financováním (záruky, zprostředkování).

V souvislosti s nadměrnými výpůjčními náklady se vyskytuje pojem tzv. „pomyslné úrokové výdaje/náklady.“ Považují se za ně takové úrokové výdaje/náklady, které nejsou označeny přímo jako úrok, protože jsou součástí jiných než úrokových nákladů, ale z ekonomického hlediska jsou úrokem, a proto se platba nákladů/výdajů vzniklých v souvislosti s výpůjčkou za úroky považuje.

V případě kurzových rozdílů je nutné rozlišovat jejich typy, zda se jedná o kurzový rozdíl, který je výdajem (nákladem), nebo příjmem (výnosem) a podle toho jej zařadit tento instrument do výpůjčních výdajů, nebo výpůjčních příjmů. Podle platného pokynu Generálního finančního ředitelství D-22 k § 25 odst. 1 písm. w) nejsou kurzové rozdíly součástí finančních výdajů/nákladů (viz § 25 odst. 1 písm. w ZDP).

Úroky z derivátových instrumentů (finanční výdaj/náklad) se týkají výpůjční výdaje/náklady vynaložené za účelem zajištění (nebo přecenění derivátu promítnutého do výsledku hospodaření daňového subjektu) úvěrového nebo měnového rizika spojeného s úvěrovým financováním. Týká se derivátů podle zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů. Situace se vztahuje se také na případ přecenění derivátu. Pravidlo pro omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů/nákladů by mělo být účinné od roku 2019.

OBECNÉ PRAVIDLO PRO ZNEUŽITÍ PRÁVA

Obecné pravidlo pro zneužití práva (GAAR) vyplývá z čl. 6 směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016. Vládní novela obecné pravidlo pro zneužití práva transponuje do Daňového řádu, navrhuje doplnit § 8 o nový odstavec 4 Daňového řádu (účinnost 1. 1. 2019), citují: „*Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, pro které neexistují řádné ekonomické důvody, neboť jejich převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.*“ [13]

Záměrem pravidla proti zneužití práva je odstranit daňovým subjektům možnost uplatňovat takové daňové výhody (například vytváření umělých transakcí), které jsou v rozporu se smyslem a účelem předmětného daňového zákona. Například ustanovení daňového řádu či zákona o dani z příjmů. V praxi se vyskytují situace, kdy jsou s ohledem na výpočet daňové povinnosti tvořeny fiktivní hospodářské operace. V důsledku této skutečnosti pak nelze uplatnit na takový daňový subjekt daňové právo.

HYBRIDNÍ NESOULADY

„*Nesoulad z hybridních subjektů vzniká tehdy, jestliže je subjekt pro daňové účely v jedné jurisdikci považován za transparentní a v jiné jurisdikci za netransparentní. To může vést k dvojímu odpočtu téže platby, výdajů nebo ztrát nebo k odpočtu platby bez jejího odpovídajícího zahrnutí*“. [8] Z daňového hlediska může být jakýkoli právní subjekt transparentní nebo netransparentní. Pokud je právní subjekt pro daňové účely transparentní, (například v případě partnerství), nepodléhá dani sám o sobě, nýbrž jednotlivým partnerům jsou jako zdanitelný příjem přiřazeny poměrné podíly na položkách příjmů/výnosů, zisku a výdajů/nákladů, které tomuto partnerství vznikly. Stálá provozovna může být součástí subjektu, ale za samostatný subjekt se nepovažuje

Naproti tomu právní subjekt je netransparentní, když například obchodní společnost, podléhá dani ze svých příjmů/výnosů sama za sebe. [12] Hybridní nesoulady v podstatě existují jako:

- Hybridní nesoulad vedoucí k dvojímu odpočtu:
 - Hybridní nesoulad vzniká za situace, když by byl totožný výdaj/náklad daňově uplatněn u přidružených podniků s různým daňovým rezidentstvím více než jednou. Dvojitý odpočet znamená, že tatáž platba je odčitatelná ze základu daně ve více než jedné daňové jurisdikci (daňově uznatelný výdaj snižuje základ daně

z ve více než jedné daňové jurisdikci). Na základě směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem v případě nesouladu z hybridních subjektů mezi dvěma členskými státy, který vede k dvojímu odpočtu, lze odpočet uplatnit pouze v členském státě, v němž má daná platba svůj zdroj.

- Hybridní nesoulad vedoucí k odpočtu bez zahrnutí:
 - Znamená situaci, kdy odpočtu v jedné daňové jurisdikci k odpočtu od základu daně z příjmů právnických osob dochází (například jde o daňově uznatelný výdaj/náklad), ale bez odpovídajícího zahrnutí tohoto příjmu do základu daně v jiné daňové jurisdikci. [2]

Pravidla pro hybridní nesoulady se použijí pouze v případě nesouladu mezi daňovým poplatníkem a přidruženým podnikem nebo v případě strukturovaného uspořádání v rámci těchto zúčastněných stran.

PRAVIDLO PRO ZDANĚNÍ OVLÁDANÉ ZAHRANIČNÍ SPOLEČNOSTI

Pojem ovládaná zahraniční společnost, tzv. CFC pravidla, zákon o dani z příjmů zatím neupravuje. Ovládanou zahraniční společností je zahraniční subjekt, který poplatník daně z příjmů právnických osob ovládá, anebo se z 50 % přímou či nepřímou účastí na jejím kapitálu, má právo na 50 % podílu ze zisku včetně stálé provozovny umístěné v zahraničí. Podle vládní novely má být do zákona o daních z příjmů vloženo nové ustanovení, tzv. “právní fikce”, která se použije, když dojde k naplnění CFC pravidel:

- česká společnost se sama nebo s přidruženými podniky přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu zahraniční společnosti z více než 50 % resp. má právo na více než polovinu podílu na jeho zisku, případně pokud jde o stálou provozovnu ve státě, se kterým má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která umožňuje aplikovat pro zamezení dvojího zdanění metodu vynětí,
- zahraniční společnost je daňovým rezidentem v jurisdikci, kde je daň z příjmů právnických osob nebo obdobná daň o polovinu nižší, než kdyby se jednalo o daňového rezidenta ČR,
- zahraniční společnost nevykonává skutečnou ekonomickou činnost.

V případně naplnění výše uvedených podmínek, pak je ze zákona povinné použít pravidlo pro ovládané společnosti. Z toho vyplývá, že česká ovládající společnost musí zahrnout do svého základu daně z příjmů právnických osob

vybrané příjmy zahraniční ovládané společnosti. Vládní novela je přesně uvádí, např. výpůjční příjmy, licenční poplatky, podíly na zisku atd.). Příjmy jsou zahrnovány do základu daně v poměrné části vypočítané podle podílu ovládající společnosti na kapitálu společnosti ovládané. [13]

ZDANĚNÍ PŘI ODCHODU (EXIT TAX)

Zdanění při odchodu se týká případů přemístění majetku (aktiv) beze změny vlastnictví, při kterém přesouvaný majetek zůstává ve vlastnictví stejného daňového subjektu. Z důvodu přemístění aktiv budoucí příjmy z tohoto majetku plynoucí budou podléhat zdanění v cílovém státě a nikoli již ve státě původním. Pro účely ZDP vládní novela přemístěním majetku bez změny vlastnictví z České republiky do zahraničí se rozumí:

- přemístění majetku poplatníka DPPO, který je daňovým rezidentem, z České republiky do jeho stálé provozovny umístěné v zahraničí, (kdyby v důsledku tohoto přeřazení pro vyloučení dvojího zdanění příjmů plynoucích z následného úplatného převodu tohoto majetku byla použita metoda vynětí),
- přemístění majetku poplatníka DPPO, který je daňovým nerezidentem, ze stálé provozovny umístěné v České republice do zahraničí (kdyby se v důsledku tohoto přeřazení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice),
- přemístění majetku poplatníka DPPO bylo spojené se změnou daňového rezidentství poplatníka daně z příjmů právnických osob z České republiky do zahraničí (kdyby se v důsledku tohoto přeřazení na příjmy plynoucí z následného úplatného převodu tohoto majetku nevztahovala daňová povinnost v České republice). [13]

3 VÝSLEDKY

Současná právní úprava zákona o daních z příjmů právnických osob (ZDPPO) **uznatelnost výpůjčních výdajů** upravuje v ustanoveních, která omezují daňovou odčitelnost úroků, v určitých případech, například:

- případ nízké kapitalizace v § 25 odst. 1 písm. w ZDPPO,
- případ úroků navázaných na zisk dlužníka v § 25 odst. 1 písm. z ZDPPO,
- případ mateřské společnosti držící podíl v dceřiných společnostech v § 25 odst. 1 písm. zk ZDPPO.

Platné pravidlo nízké kapitalizace se týká omezení odečitatelnosti úroků z úvěrů poskytnutých spojenými osobami, která přesahuje 4násobek výše vlastního kapitálu, 6násobek u bank) se vztahuje pouze na úroky hrazené spojeným osobám.

Vládní novela ZDPPO navrhuje podle pravidel ATAD nové ustanovení omezující daňovou uznatelnost výpůjčních výdajů pro právnické osoby v § 23e ZDPPO. Nové ustanovení **se týká všech hrazených úroků spojených i nespojených osob**. Zavádí, limity výpůjčních výdajů upravené o výpůjční příjmy, když poplatník přesáhne stanovený zákonný limit (30 % EBITDA nebo 80 000 000 Kč) budou výpůjční náklady daňově neuznatelné. Podle tohoto nového ustanovení do nadměrných výpůjčních výdajů vstupují pouze daňově uznatelné výpůjční výdaje/náklady. Nově se budou testovat veškeré nákladové úroky. Poplatník DPPO provede test nízké kapitalizace a vyloučení odpovídající části nedaňových výdajů/nákladů ze základu DPPO, což v praxi představuje postup:

- Poplatník DPPO ze základu daně vyloučí výpůjční výdaje/náklady neuznané na základě jiných ustanovení ZDPPO, např. v § 25 odst. 1 písm. w), zk), zl.
- Následně poplatník uznatelné výpůjční výdaje/náklady porovná se zdanitelnými výpůjčními příjmy/výnosy.
- Pokud daňově uznatelné výpůjční výdaje/náklady převýší zdanitelné výpůjční příjmy/výnosy, tak tento poplatník bude postupovat podle nového ustanovení v § 23e ZDPPO.

Výpůjční náklady mají širší definici než finanční výdaje definované současným ZDP, vyjímá finanční instituce a samostatné společnosti, které nejsou členy žádné skupiny. Pro nadměrné výpůjční výdaje/náklady jsou nastavena mírnější pravidla vůči ATAD. Cílem je zamezit vyplácení podílu na zisku výplatou úroků z dluhového nástroje, a tak snižovat daňovou povinnost.

Současná úprava ZDPPO **obecné pravidlo pro zneužití práva neupravuje**, pouze v § 23 d odst. 2 upravuje zvláštní pravidlo proti vyhýbání se daňové povinnosti, dále v daňový řád v ustanovení §8 odst. 3 upravuje zásadu přednosti obsahu před formou vycházející z tzv. “zásady materiální pravdy“. Do této doby bylo pravidlo zneužití práva v daňové správě ČR dovozováno postupy zavedené správní praxe jako tzv. „obecný právní princip“ a prostřednictvím judikátů Nejvyššího správního soudu (NSS) a Ústavního soudu. Konkrétní příklady rozhodnutí NSS a vyjádření Ústavního soudu k problematice pravidla zneužití práva jsou uvedeny v důvodové zprávě, která je součástí návrhu vládní novely.

Podle současné právní úpravy zákona o dani z příjmů **nevzniká právníkům osobám daňová povinnost z důvodu přemístění majetku společnosti do zahraniční beze změny vlastnictví**. Například se jedná o situaci, když česká společnost změní daňovou rezidenci, anebo přemístí svá aktiva do své stálé provozovny v zahraničí nebo naopak., nebo jsou aktiva přemístěna mezi dvěma stálými provozovnami jednoho poplatníka v různých státech nebo v důsledku přemístění daňového rezidentství.

Vládní novela navrhuje změnu a přesuny majetku do zahraničí beze změny vlastnictví navrhuje v ČR zdaňovat stejným způsobem, jako při prodeji aktiv s účinností od roku 2020.

Základ daně z příjmů právníků osob by se rovnal tržní ceně aktiv minus daňová hodnota aktiv. V určitých případech bude možné rozložit splátku daně z příjmů do následujících pěti let.

Uplatnění CFC pravidel v praxi se týká případů, když zisky zahraničního daňového poplatníka nebo stálé provozovny (zahraniční dcera) nepodléhají v ČR dani z příjmů právníků osob nebo jsou od daně osvobozeny. Současně hranice držby kapitálu či hlasovacích práv je 50 % a skutečná daň z příjmů dceřině společnosti je nižší než polovina daně v zemi rezidentního poplatníka (české mateřské společnosti).

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Text je zpracován na základě stavu návrhu vládní novely daňových zákonů a některých souvisejících zákonů a prozatím nenabyl účinnosti. Lze říci, že nejdiskutovanějším opatřením vládní novely je nové pravidlo dle směrnice ATAD pro odčitelnost úroků. Limity výpůjčních úrokových nákladů jsou nastavené tak, aby se omezení vztahovaly zejména na velké mezinárodní

subjekty. Ministerstvo financí uvedlo, že dle jemu dostupných údajů se v ČR v roce 2015 neexistoval v ČR daňový poplatník, který by měl úrokové náklady vyšší než 80 mil. Kč. Proto se předpokládá, že pravidlo pro odečitatelnost úroků za navrhovaných podmínek vládní novely by tedy nemělo dopadat na velký počet podniků. Dá se říci, že opatření vládní novely je poměrně velmi úzce zacíleno, protože se týká úrokových nákladů nad limitem. Určit jednoznačně dopady implementace tohoto pravidla na české společnosti zatím nelze. Pro některé společnosti pravděpodobně bude aplikace tohoto pravidla v praxi příznivější, pro jiné pak tomu bude naopak.

Snahu o eliminaci daňových úniků na mezinárodní úrovni lze pravděpodobně v budoucnu očekávat směrem ke zdaňování zisků digitální ekonomiky. Eroze daňových základů včetně přesouvání zisků digitální ekonomiky jsou markantní a jsou častým terčem kritiky včetně uváděného příkladu neférovosti zdaňování vůči ostatním společnostem. Digitální ekonomika je svým způsobem výjimečná, jelikož pracuje s nehmotnými produkty. Na rozdíl od hmotné produkce je možné ji velmi lehce a rychle přesouvat do příznivější daňové jurisdikce. Digitální ekonomika jako pojem není zatím definovaná, neexistují pro ni speciální daňová pravidla, proto nelze erozi daňových základů nebo přesouvání zisků do příznivějších daňových jurisdikcí účinně zamezit. Z těchto důvodů se stále více odvětví výhod digitální ekonomiky využívat. Dá se říci, že celá situace ohledně zdaňování digitální ekonomiky je velmi složitá, a proto její řešení bude vyžadovat čas a rozsáhlou mezinárodní spolupráci.

AFILACE

Článek je jedním z výstupů výzkumného projektu Zdanění rodinného podnikání, IGA_AS_01 08/02.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] DELOITTE. BEPS Actions implementation by country: Action 2 - Hybrids. In: *Deloitte* [online]. 2018 [cit. 2018-05-12]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dtt1-tax-beps-action-2-hybrids-implementation-matrix.pdf>
- [2] EUROPEAN COMMISSION. The Anti-Tax Avoidance Directive. In: *European Commission* [online]. 2018 [cit. 2018-03-15]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en

- [3] KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR. Bude daňový systém díky BEPS spravedlivější, efektivnější a pochopitelnější? In: *Právní prostor* [online]. 2016 [cit. 2018-03-03]. Dostupné z: <http://www.pravniprostor.cz/aktuality/aktuality/bude-danovy-system-diky-beps-spravedlivejsi-efektivnejsi-a-pochopitelnejsi>
- [4] KPMG. EU: Directive on hybrid mismatches with third countries. In: *KPMG* [online]. 2017 [cit. 2018-06-02]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/us/en/home/insights/2017/02/tnf-eu-directive-on-hybrid-mismatches-with-third-countries.html>
- [5] MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní: Pracovní text. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2016 [cit. 2018-07-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>
- [6] OECD. Base erosion and profit shifting. In: *OECD* [online]. 2016 [cit. 2018-03-08]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/beps/>
- [7] OECD. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. In: *OECD* [online]. 2012 [cit. 2018-04-13]. Dostupné z: http://www.oecd.org/ctp/aggressive/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf
- [8] Směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu. [online]. 2016 [cit. 2018-04-13]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>
- [9] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších změn a úprav
- [10] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších změn a úprav
- [11] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-22. [online]. 2018 [cit. 2018-06-07]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf
- [12] Vládní návrh 2018, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. 2018 [cit. 2018-07-05].
- [13] Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=135859

[14] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu 2018, kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony [online]. 2018 [cit. 2018-07-05].

[15] Dostupné z: www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=129427&pdf=1

AUTOR

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s., Stromovka 1, 637 00 Brno, e-mail: vincencova@sting.cz.

AUTHOR

Ing. Eva Vincencová, Ph.D., Department of Accountancy and Taxes, STING ACADEMY., Stromovka 1, 637 00 Brno, Czech Republic, e-mail: vincencova@sting.cz.