



POSLANECKÁ  
SNĚMOVNA  
PARLAMENTU  
ČESKÉ REPUBLIKY

PARLAMENTNÍ  
INSTITUT

## VYBRANÁ TÉMATA

# Globální minimální sazba daně z příjmu právnických osob

Současný vývoj a ekonomický kontext

### Obsah:

GLOBÁLNÍ MINIMÁLNÍ KORPORÁTNÍ  
DAŇ: VÝVOJ A SOUČASNÝ NÁVRH ....3

MOTIVACE K DOHODĚ NA GLOBÁLNÍ  
MINIMÁLNÍ KORPORÁTNÍ DANI .....7

DALŠÍ PRAVDĚPODOBNÉ KROKY NA  
UNIJNÍ A VNITROSTÁTNÍ ÚROVNĚ .....9

BIBLIOGRAFIE .....10



Vybraná témata č. 17/2021

listopad 2021

autor: Miroslav Jakab

## Shrnutí

Tato práce představuje předmět a kontext nedávné dohody o zavedení globální minimální daně z příjmu právnických osob-podniků (dále též „korporátní daň“). Navazuje stručným popisem ekonomického a politického kontextu a představením pravděpodobných dalších kroků na unijní a vnitrostátní úrovni.

Současná dohoda navazuje na několikaleté úsilí v rámci iniciativy *Base erosion and profit shifting* (iniciativa proti erozi daňového základu a přesouvání zisků) fungující na půdorysu OECD a G20. V rámci akce 1 této iniciativy (výzvy spojené se zdaněním digitální ekonomiky) byl pokrok po řadu let relativně pomalý. V první polovině roku 2021 však došlo k průlomů ve vyjednávání, který vyústil v mnohostrannou dohodu z počátku října 2021.

Současná dohoda je postavena na struktuře dvou pilířů. Zatímco pilíř I navazuje na plány na zavedení digitálních daní a zavádí zvláštní pravidla týkající se místa zdanění pro některé velké nadnárodní podniky, podstatou pilíře II je zavedení 15% globální minimální daně pro velké nadnárodní skupiny podniků. Zamýšlená pravidla sestávají z dvou mechanismů, které mají být zavedeny na vnitrostátní úrovni (společně nazývaných *Global anti-Base Erosion Rules* nebo též „GloBE“) a jednoho mechanismu, který má být zaveden do daňových úmluv účastníků dohody. Na vnitrostátní úrovni jde v první řadě o pravidlo pro zahrnutí příjmu (*Income Inclusion Rule* nebo též „IIR“), na základě kterého mají členové nadnárodní skupiny doplácet daň z příjmů plynoucích z členů nacházejících se v jurisdikcích s nízkou daní. Toto pravidlo má být doplněno pravidlem nízkého zdanění (*Undertaxed Payment Rule* nebo též „UTPR“), které se uplatní v situacích, na které nedopadá IIR. Aby pravidla fungovala na globální úrovni, mají obsahovat mj. jednotnou sadu pravidel pro výpočet základu daně a koordinaci, která by měla zabránit dvojímu zdanění. Nad rámec uvedeného má být na smluvní bázi zavedeno smluvní pravidlo zdanitelnosti (*Subject to Tax Rule* nebo též „STTR“), které má chránit jurisdikce před některými praktikami mezinárodní daňové optimalizace.

Zamýšleným cílem nového rámce pro globální minimální korporátní daň je limitovat soutěž mezi jurisdikcemi v daňové zátěži, která má narůstat v souvislosti s liberalizací mezinárodního obchodu a investic. Tento fenomén je většinou považován za nežádoucí s ohledem na ztrátu příjmů z vybraných daní. Na uvedený fenomén již dříve reagovaly snahy o omezení soutěže v daňové zátěži např. v rámci Evropské unie. Významným jednostranným krokem na tomto poli byl v posledních letech především daňový rámec *GILTI* zavedený v USA.

Jelikož bude zavedení domluvených pravidel v členských státech EU vyžadovat přizpůsobení platného unijního právního rámce, lze předpokládat, že podstatná část nových pravidel bude v členských státech EU zaváděna jako transpozice unijní legislativy. Zamýšlená pravidla by měla podle dohody na mezinárodní úrovni být přijata již roce 2022 a nabýt účinnosti dílem v roce 2023, dílem v roce 2024. Lze tak předpokládat, že půjde o součást agendy Poslanecké sněmovny v 9. volebním období.

**Obsah**

<b>GLOBALNÍ MINIMÁLNÍ KORPORÁTNÍ DAŇ: VÝVOJ A SOUČASNÝ NÁVRH .....</b>	<b>3</b>
KROKY VEDOUcí K NÁVRHU GLOBALNÍ MINIMÁLNÍ KORPORÁTNÍ DANĚ.....	3
PILÍŘ II A SOUČASNÝ NÁVRH GLOBALNÍ MINIMÁLNÍ KORPORÁTNÍ DANĚ .....	4
<i>Adresáti nového režimu zdanění.....</i>	5
<i>Míra zdanění adresátů .....</i>	5
<i>Způsob zdanění adresátů .....</i>	5
HARMONOGRAM ZAVEDENÍ GLOBALNÍ MINIMÁLNÍ DANĚ .....	7
<b>MOTIVACE K DOHODĚ NA GLOBALNÍ MINIMÁLNÍ KORPORÁTNÍ DANI .....</b>	<b>7</b>
EKONOMICKÝ KONTEXT SOUTĚŽE VE ZDANĚNÍ EKONOMICKÝCH SUBJEKTŮ .....	8
POLITICKÝ KONTEXT SOUTĚŽE VE ZDANĚNÍ EKONOMICKÝCH SUBJEKTŮ .....	8
<b>DALŠÍ PRAVDĚPODOBNE KROKY NA UNIJNÍ A VNITROSTÁTNÍ ÚROVNÍ.....</b>	<b>9</b>
<b>BIBLIOGRAFIE.....</b>	<b>10</b>

**Globální minimální korporátní daň: vývoj a současný návrh**

V úvodu budou nejprve stručně popsány události vedoucí k dohodě o globální minimální dani z příjmu právnických osob-podniků (dále též „**korporátní daň**“) a poté základní obrysy nedávné dohody z října 2021, na základě které by měla být ve velké části světové ekonomiky zavedena minimální 15% korporátní daň.

**Kroky vedoucí k návrhu globální minimální korporátní daně**

Zatímco debaty o podobě mezinárodní spolupráce v oblasti daní probíhají dlouhodobě, finanční krize z roku 2008 bývá považována za faktor vedoucí k jejich zintenzivnění.<sup>1</sup> Mezi patrně nejvýznamnější počiny z hlediska tohoto zvýšeného úsilí o reformu mezinárodního daňového systému patří iniciativa BEPS (*Base erosion and profit shifting* – iniciativa proti erozi daňového základu a přesouvání zisků). Na jejím počátku stojí spolupráce skupiny G20 s OECD.<sup>2</sup> V roce 2016 byl nadto zřízen Inkluzivní rámec OECD/G20 pro řešení BEPS (dále též „**Inkluzivní rámec**“), který měl poskytnout ještě širší fórum pro projednávání změn mezinárodního daňového režimu. Tento rámec v současnosti zahrnuje přes 100 států a jurisdikcí.<sup>3</sup>

Prvním významným dokumentem vydaným v souvislosti s iniciativou BEPS byla zpráva OECD k problematice BEPS z února 2013. Ta uvedla, že problémem na poli mezinárodního zdanění není pouze dodržování platných pravidel, ale i nastavení principů mezinárodního zdanění, které nemuselo ve všech ohledech držet krok s vývojem propojující se světové ekonomiky. Práce obsahuje základní popis problematiky BEPS a vyslovuje potřebu vydat komplexní akční plán pro tuto oblast.<sup>4</sup> V témže roce OECD takovýto akční plán vydala. Plán obsahuje dohromady 15 konkrétněji vymezených akcí. Akce 1 měla spočívat v reakci na výzvy spojené se zdaněním digitální ekonomiky. V této souvislosti akční plán zmiňuje mj. potřebu zajistit mezinárodní koherenci zdanění příjmů korporací.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Srov. např. FUNG, Sissie a Arnaud DE GRAAF. The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project.

<sup>2</sup> Ačkoli jsou tyto dvě organizace/fóra na sobě nezávislé a nemají shodné členské základny, v praxi spolupracují na řadě společných iniciativ. Srov. WOUTERS, Jan a Sven VAN KERCKHOVEN. The OECD and the G20.

<sup>3</sup> *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>.

<sup>4</sup> OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*.

<sup>5</sup> OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, s. 15.

V rámci akce 1 akčního plánu OECD byla v roce 2015 vydána závěrečná zpráva, která shrnovala dosavadní závěry a doporučení v oblasti zdanění digitální ekonomiky.<sup>6</sup> Vývoj v této oblasti však nadále pokračoval. Svých současných obrysů začal nabývat zejména v návaznosti na dohodu členů Inkluzivního rámce z ledna 2019, podle které měly být výzvy daňovým systémům plynoucí z digitalizace řešeny v rámci dvou pilířů. Pilíř I měl být zaměřen na otázku místa zdanění a přidělení zisku (řešení zaměřené přímo na identifikované problémy plynoucí z digitalizace), pilíř II se pak měl zaměřit na globální minimální daň, resp. reagovat na zbývající problémy plynoucí z BEPS. Mezinárodní i národní iniciativy související s pilířem I lze často podřadit pod označení „digitální daň“.<sup>7</sup>

Za určitý průlom na politické úrovni lze v této souvislosti chápat komuniké ministrů financí a guvernérů centrálních bank skupiny G7<sup>8</sup> ze dne 5. června 2021. Tento dokument podpořil iniciativy G20 a OECD reagující na výzvy daňovým systémům plynoucím z globalizace a digitalizace. Výslovně podporuje (1.) zajištění práva jurisdikcí, ve kterých působí největší a nejziskovější mezinárodní společnosti, zdanit alespoň 20 % zisků přesahujících hranici 10% ziskového rozpětí a (2.) zavedení globální, alespoň 15% minimální daně v konkrétní jurisdikci. Oba pilíře by měly být domlouvány paralelně.<sup>9</sup> Závazek zavést globální minimální daň výslovně podporuje i pozdější komuniké ze summitu lídrů zemí G7. Její zavedení má podle dokumentu zvrátit 40 let trvající „závod ke dnu“ (*race to the bottom*) v této oblasti.<sup>10</sup> Shoda na dvoupilířovém řešení výzev plynoucích z digitalizace ekonomiky byla k červenci 2021 potvrzena i za Inkluzivní rámeček. K 9. červenci 2021 se k prohlášení přidalo 132 jurisdikcí. Detailní plán implementace (jakož i řešení některých přetrvávajících problémů) měl být finalizován v říjnu 2021.<sup>11</sup> Ke dni 8. října 2021 došlo k dohodě mezi 136 členy Inkluzivního rámce (včetně všech členů OECD a G20), jejímž předmětem bylo aktualizované společné prohlášení a přiložený detailní plán implementace.<sup>12</sup> Tato práce se dále zabývá pilířem II, resp. do něj spadajícími plány na globální minimální daň. Jelikož však spolu oba pilíře úzce souvisí a jsou předmětem téže dohody, bude na pilíř I odkazováno tam, kde se to jeví jako potřebné.

### **Pilíř II a současný návrh globální minimální korporátní daně**

V nedávné době došlo k finální dohodě na podobě nových pravidel globálního zdanění. Zatímco dokumenty popisující současnou dohodu jsou relativně stručné, některé detaily zamýšlených pravidel lze s jistou mírou opatrnosti odvozovat ze starších veřejně dostupných dokumentů. Výstupem dosavadních vyjednávání má být společný přístup (*common approach*), který nebude účastníky Inkluzivního rámce zavazovat k jeho přijetí na vnitrostátní úrovni.<sup>13</sup> Část zamýšlených nástrojů má však být zakotvena v mezinárodní smlouvě (srov. níže). Zde připadá v úvahu zakotvení domluvených pravidel do série dvoustranných smluv nebo v jedné smlouvě mnohostranné.<sup>14</sup>

<sup>6</sup> OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*.

<sup>7</sup> Konkrétně zdaněním digitálních služeb na mezinárodní, unijní i vnitrostátní úrovni se Parlamentní institut již dříve zabýval. Srov. PÍŠA, Radek a Daša SMETANKOVÁ. *Zdanění digitálních služeb*.

<sup>8</sup> Též „skupina sedmi“, čili fórum pro setkávání zástupců Spojených států, Spojeného království, Kanady, Francie, Itálie a Japonska jakožto významných ekonomik sdílejících určité základní hodnoty. Setkání G7 se účastní i zástupci EU.

<sup>9</sup> G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué. Dostupné z: <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communique/>.

<sup>10</sup> Carbis Bay G7 Summit Communiqué. Dostupné z: <https://www.g7uk.org/wp-content/uploads/2021/06/Carbis-Bay-G7-Summit-Communiqué-PDF-430KB-25-pages-3-1.pdf>.

<sup>11</sup> *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*. Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

<sup>12</sup> OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (October 2021)*.

<sup>13</sup> LUKÉŠ, Martin. Globální minimální daň – revoluční krok vpřed, nebo přešlap na místě?.

<sup>14</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 16.

Země, které k provedení přistoupí, tak mají nicméně podle předpokladu učinit v souladu s domluvenými podmínkami. Členové Inkluzivního rámce by rovněž měli mezi sebou navzájem akceptovat uplatňování domluvených pravidel. Není-li níže uvedeno jinak, tato podkapitola vychází ze zmíněného říjnového prohlášení vydaného na půdorysu Inkluzivního rámce. Na starší a detailnější přípravné dokumenty je odkazováno, pokud blíže specifikují obsah tohoto prohlášení a jejich závěry nebyly podle dostupných informací v mezičase změněny. Níže předestřená pravidla představují obecný rámec, ze kterého byly dojednány i dílčí výjimky. Některé významné výjimky jsou v textu zmíněny, nejedná se však o vyčerpávající popis nového právního rámce pro globální minimální daň.

#### Adresáti nového režimu zdanění

Globální minimální daň se má dotýkat právnických osob (resp. jejich skupin) splňujících stanovená kritéria. Konkrétně jde o nadnárodní podniky (*multinational enterprises* – dále jen „MNE“ nebo „MNE skupina“) s konsolidovanými ročními výnosy přesahujícími 750 milionů eur. S ohledem na starší dokumenty OECD toto patrně zahrnuje skupiny entit a jejich složky v rámci konsolidované skupiny v souladu s relevantními standardy finančního účetnictví.<sup>15</sup> Do kritéria výnosů přesahujících 750 milionů eur se obecně započítají výnosy všech členů této skupiny. Přesný klíč k určení výnosů se však má odvíjet od závěrů Akce 13 iniciativy BEPS, která se týká dokumentace transferových cen a předkládání zpráv za jednotlivé země.<sup>16</sup> Podle konečné dohody ovšem platí, že na MNE sídlící na jejich území mohou země uplatňovat pravidlo pro zahrnutí příjmu (srov. níže) i pokud nesplňují uvedené kritérium výše konsolidovaných výnosů.

Z pravidel by naopak měly být vyňaty například některé veřejnoprávní entity, mezinárodní organizace, neziskové organizace nebo penzijní fondy či investiční fondy, které jsou konečnými mateřskými podniky (*Ultimate Parent Entity*) MNE.

Případné snížení prahu pro výnosy MNE by vedlo k pokrytí většího podílu zdanitelných příjmů MNE, zároveň by zvýšilo počet subjektů, na které dopadnou předpokládané regulační povinnosti. Podle několik let starých odhadů OECD má práh ve výši 750 milionů eur z navrhovaného režimu zdanění vyloučit 85-90 % všech mezinárodně působících podniků. Zároveň se však má dotknout MNE, které dohromady vytváří cca 90 % korporátních výnosů.<sup>17</sup>

#### Míra zdanění adresátů

V souladu s nedávnými posuny ve vyjednávání na vysoké politické úrovni mají celosvětové příjmy výše specifikovaných adresátů podléhat minimálně 15% dani. Za tímto účelem má být domluven jednotný způsob výpočtu skutečné sazby daně (*effective tax rate*), který zohledňuje rozdíly mezi jednotlivými jurisdikcemi. Státy by měly mít právo aplikovat zamýšlená pravidla zdanění na MNE, jejichž skutečná sazba daně nedosáhne dohodnuté výše 15%.<sup>18</sup>

#### Způsob zdanění adresátů

K výběru výše určené daně mají být použity následující tři mechanismy. V rámci svých domácích právních řádů by členové Inkluzivního rámce měli zavést pravidlo pro zahrnutí příjmu (*Income Inclusion Rule* – dále jen „IIR“) a pravidlo nízkého zdanění (*Undertaxed Payment Rule* – dále jen

---

<sup>15</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 15. V tomto dokumentu se za adresáty zamýšlených pravidel považují *MNE Groups*, což je pojem blíže definovaný v dalších dokumentech OECD.

<sup>16</sup> OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*.

<sup>17</sup> OECD. *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, s. 4.

<sup>18</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 13.

„UTPR“). Tyto dva nástroje jsou dohromady označovány jako globální pravidla proti erozi daňového základu (*Global anti-Base Erosion Rules* – dále jen „GloBE“). Na smluvní bázi má být zavedeno smluvní pravidlo zdanitelnosti (*Subject to Tax Rule* – dále jen „STTR“).

Podstatou IIR je možnost uložit dodatečnou daň (*top-up tax*) mateřské entitě na základě nízkého zdanění příjmu její dceřiné entity. Nemusí se přitom jednat o nejvyšší článek MNE skupiny, ale též o jinou mateřskou entitu nacházející se ve skupině (*intermediate parent*). Není-li příjem určité dceřiné entity v MNE skupině odpovídajícím způsobem zdaněn a její mateřská entita se nachází v jurisdikci, kde bylo zavedeno IIR, měl by být vzat v potaz podíl této mateřské entity na nízce zdaněném příjmu, přičemž tento podíl na příjmu bude odpovídajícím způsobem dodaněn. Toto je v materiálech OECD přirovnáváno k pravidlům zdanění ovládané zahraniční společnosti (*controlled foreign company* – *CFC*), na základě kterých může být zdaněn příjem plynoucí z ovládané zahraniční entity. IIR k tomuto navíc nabízí aspekt mezinárodní koordinace, který by měl zabránit postupnému dodávání jdoucím nad rámec domluvené minimální daně. Výpočet skutečné sazby daně se pro účely IIR navíc neváže na formální účast jedné společnosti ve svých dceřiných entitách, ale vypočítává se s ohledem na všechny entity kontrolované MNE skupinou v příslušné jurisdikci.<sup>19</sup>

IIR zahrnuje i koordinační mechanismy, které mají zabránit dvojímu danění. Primárním pravidlem je přístup výše postavené entity (*top-down approach*), podle kterého má dodatečnou daň podle IIR vyměřit jurisdikce, ve které se nachází výše postavený článek MNE skupiny. IIR tak bude aplikovat konečná mateřská entita, pokud v jejím státě bylo zavedeno. Nezavedl-li však tento stát IIR, je třeba zaměřit se na další níže postavený článek MNE skupiny atd. Zvláštní pravidla dále platí pro entity, které nejsou v plném rozsahu vlastněny MNE skupinou. Má-li MNE skupina na určité mateřské entitě ve skupině podíl nižší než 80 % (*partially owned intermediate parent*), použije se při aplikaci IIR pravidlo děleného vlastnictví (*split-ownership rule*). Podle tohoto pravidla by se měla povinnost aplikovat IIR (resp. odvést odpovídající daň) v zásadě přenést na entitu podléhající dělenému vlastnictví, čímž by se mělo zabránit diskrepancím v daňové zátěži plynoucím z pouhé formy vlastnické struktury dotčené entity.<sup>20</sup>

Cílem UTPR je pokrýt některé další situace, které nespádají do působnosti IIR. Použije se v případech, kdy se neaplikuje IIR (například pokud nízce zdaněná složka MNE skupiny nad sebou nemá entitu, která by podléhala IIR). Dodatečná daň (vypočtená v případě, že není dosaženo minimálního zdanění) by pro účely UTPR byla vypočtena stejným způsobem, jako v případě IIR. Naopak alokace daně plátcí má být založena na sofistikovaném mechanismu zohledňujícím odpočitatelné platby daňového subjektu členovi MNE skupiny podléhajícímu nízké dani a čisté výdaje daňového subjektu učiněné v rámci MNE skupiny.<sup>21</sup>

Z UTPR má platit výjimka pro MNE v prvotní fázi jejich mezinárodních aktivit. Formálně se má jednat o MNE, jejichž hmotná aktiva v zahraničí nepřesahují hodnotu 50 milionů eur a zároveň nepůsobí ve více než pěti dalších jurisdikcích. Tato výjimka má platit po dobu pěti let od okamžiku, kdy se na MNE vztáhnou pravidla GloBE.

Konečně cílem STTR je doplňovat vnitrostátní pravidla GloBE skrze mezinárodní smlouvy mezi jednotlivými zeměmi. Jejím účelem není redefinovat přístup ke spravedlivému rozložení daňových příjmů (jako je tomu např. v případě „digitální“ daně podle pilíře I), ale chránit práva smluvních stran daňových úmluv, které přichází o příjmy z daní v důsledku působení mezinárodních

<sup>19</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 112.

<sup>20</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 118-119.

<sup>21</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 127-128.

korporátních struktur sledujících daňovou optimalizaci.<sup>22</sup> Říjnová domluva mezi členy Inkluzivního rámce pak hovoří o významu STTR pro rozvojové země. Členové Inkluzivního rámce by měli zavést STTR do daňových úmluv s těmito zeměmi, pokud o to požádají.

STTR se bude vztahovat na vymezené typy plateb (mj. úroky, licenční poplatky apod.) mezi rezidenty dvou smluvních stran daňové úmluvy, která obsahuje STTR. Má být aktivována v případě, kdy je platba v jurisdikci plátce daně podrobena dani nižší, než je domluvené globální minimum (pro účely STTR jde podle říjnové domluvy o 9% daň).<sup>23</sup>

### **Harmonogram zavedení globální minimální daně**

Podle říjnové domluvy členů Inkluzivního rámce by měla být pravidla pilíře II zavedena do právních řádů jeho členů během roku 2022. Nabýt účinnosti by obecně měla v roce 2023. UTPR by však mělo nabýt účinnosti až v roce 2024.

V průběhu listopadu 2021 by měla být vypracována preciznější modelová pravidla GloBE, která by měla členům Inkluzivního rámce umožnit jejich následné zavedení do domácích právních řádů. Zároveň by do konce listopadu 2021 mělo být zavedeno vzorové ustanovení zavádějící STTR do daňové úmluvy. Do poloviny roku 2022 by měl být rovněž vypracován mnohostranný instrument (*multi-lateral instrument*), který by měl dále pomoci se zaváděním STTR v příslušných dvoustranných daňových úmluvách.

Do konce roku 2021 by měl být zaveden rámec pro koordinované provádění pravidel GloBE. Tento rámec má umožnit nezbytnou mezinárodní koordinaci, bez které by pravidla globální minimální daně nemohla být uplatňována. Členové Inkluzivního rámce mají pro tyto účely zvážit přijetí mnohostranné mezinárodní smlouvy.

### **Motivace k dohodě na globální minimální korporátní dani**

Domluvená pravidla pro zavedení globální minimální daně jsou součástí dvoupilířového přístupu reagujícího na výzvy spojené se zdaněním digitální ekonomiky. V souvislosti s přímými daněmi OECD již v roce 2015 identifikovala tři oblasti, ve kterých nemusí současná pravidla mezinárodního zdanění efektivně zohledňovat rozvoj digitální ekonomiky. Má jít o otázky místa zdanění (*nexus*), dat a charakterizace plateb. S ohledem na místo zdanění informační technologie výrazně snížily potřebu fyzické přítomnosti podniku v jurisdikci, ve které jinak může ekonomicky relevantním způsobem působit. V případě dat OECD zmiňuje obtíže spojené např. s určením přidané hodnoty, která plyne z jejich sběru a zpracování. S novými digitálními službami a produkty podle OECD konečně přichází potíže s charakterizací souvisejících plateb.<sup>24</sup>

Současný pilíř I ve verzi domluvené v říjnu 2021 může reagovat na některé z uvedených výzev, přinejmenším co se týče otázky místa zdanění. Pilíř II však plní odlišný účel. Z povahy věci by měl omezovat soutěž v daňové zátěži mezi jurisdikcemi (*tax competition*), což potvrzuje i jarní prohlášení států skupiny G7, které hovoří o závodu ke dnu (*race to the bottom*).<sup>25</sup> Nelze vyloučit, že digitalizace bude mít určitý vliv na soutěž v daňové zátěži mezi jurisdikcemi. Zároveň se však toto téma zdá být obecnějším problémem, který přesahuje otázku zdanění digitální ekonomiky. Níže je stručně předestřen ekonomický a politický kontext takového opatření.

---

<sup>22</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 150.

<sup>23</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, s. 151.

<sup>24</sup> OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, s. 99.

<sup>25</sup> Carbis Bay G7 Summit Communiqué. Dostupné z: <https://www.g7uk.org/wp-content/uploads/2021/06/Carbis-Bay-G7-Summit-Communique-PDF-430KB-25-pages-3-1.pdf>.

### Ekonomický kontext soutěže ve zdanění ekonomických subjektů

Základním východiskem představ o soutěži v daňové zátěži je teze, že v souvislosti s liberalizací mezinárodního obchodu a investic budou podniky a investoři motivováni přesouvat své aktivity do jurisdikcí, ve kterých budou podléhat nižšímu zdanění. Tímto by například měla v každé ze dvou propojených ekonomik v rovnovážném stavu panovat nižší daňová zátěž, nežli v situaci, kdy by podniky neměly příležitost přesouvat své aktivity mezi dotčenými ekonomikami. Z přehledu literatury vytvořeného Philippem Genschel a Peterem Schwarzem dále vyplývá, že menší země by měly být obzvláště motivovány ke snižování daňové zátěže v důsledku kompenzace plynoucí z přílivu investic z řádově větších jurisdikcí. Zároveň lze počítat s tím, že faktorem působícím proti této volbě budou institucionální omezení, tlak zájmových skupin apod. V reálném světě budou mít na výše popsaný efekt vliv pravidla mezinárodního zdanění i typ daně. S ohledem na zdanění obchodních korporací ovšem existuje relativně obsáhlá literatura, která často poukazuje na negativní vliv daňové zátěže na přímé zahraniční investice (*foreign direct investment – FDI*), respektive souvislost zdanění s přesouváním zisků (*profit-shifting*).<sup>26</sup>

Existence soutěže v daňové zátěži bývá často považována za škodlivou s odkazem na menší příjmy plynoucí z výběru daní. Některé odlišné názory spočívají například v úvaze, podle které má (zjednodušeně řečeno) soutěž vlád o mobilní výrobní faktory vést k vyšší efektivitě veřejného sektoru.<sup>27</sup>

### Politický kontext soutěže ve zdanění ekonomických subjektů

Současná iniciativa není prvním pokusem o mezivládní koordinaci reagující na fenomén soutěže ve zdanění právnických osob. V souladu s výchozí hypotézou, podle které význam soutěže v daňové zátěži roste spolu s ekonomickou integrací, lze vysledovat některé starší iniciativy na půdorysu EU. Například v roce 1992 vydala komise nezávislých expertů na zdanění obchodních korporací pověřená Evropskou komisí zprávu, která mj. doporučila zavést jednotnou minimální sazbu korporátní daně.<sup>28</sup> Rada ve formaci ECOFIN (sdružující ministry financí členských států EU) již v roce 1997 vydala právně nezávazný kodex chování pro zdanění podniků, který měl omezit nežádoucí soutěž ve zdanění obchodních korporací.<sup>29</sup>

Některé státy (podobně jako tomu bylo v případě „digitálních“ daní) v období předcházejícím dohodě na půdorysu Inkluzivního rámce rovněž přijaly jednostranná opatření v oblasti soutěže v daňové zátěži. V této souvislosti je zmiňován zejména v USA zavedený daňový rámec pro příjmy ze zahraničí *Global Intangible Low-Taxed Income* (dále jen „GILTI“). Zatímco některé jurisdikce včetně ČR usilovaly v minulých letech o zavedení vlastní formy digitální daně (související s pilířem I), daňový rámec GILTI ovlivňoval debaty o podobě pilíře II (globální minimální daně).<sup>30</sup> Konečná dohoda dosažená na půdorysu Inkluzivního rámce rovněž explicitně odkazuje na otázku souladu nového režimu s GILTI.<sup>31</sup> Nová pravidla plynoucí z pilíře I i globální minimální daň podle pilíře II jsou pak součástí jediné dohody.

---

<sup>26</sup> GENSCHEL, Philipp a Peter SCHWARZ. Tax competition: a literature review.

<sup>27</sup> WILSON, John Douglas. Theories of Tax Competition.

<sup>28</sup> EUROPEAN COMMISSION. *Conclusions and recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*.

<sup>29</sup> Zveřejněn v Úředním věstníku C 2 z 6. ledna 1998, s. 2-5.

<sup>30</sup> LUKÉŠ, Martin. Globální minimální daň – revoluční krok vpřed, nebo přešlap na místě?.

<sup>31</sup> OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* (October 2021).



### Další pravděpodobné kroky na unijní a vnitrostátní úrovni

Samotná dohoda na úrovni Inkluzivního rámce v souvislosti s globální minimální daní předpokládá (1.) zavedení pravidel na vnitrostátní úrovni a (2.) zohlednění některých závěrů dohody v bilaterálních (popř. mnohostranných) mezinárodních smlouvách. S ohledem na nedávné sdělení Evropské komise lze ovšem očekávat jednotné zohlednění dohody v rámci unijního právního řádu. Určitý právní rámec pro koordinaci zdanění podniků už v EU existuje a v některých případech řeší podobné potíže, jako pilíř II. Implementace pilíře II v členských státech bude tedy vyžadovat jeho přizpůsobení. Evropská komise nadto v současnosti rovněž zamýšlí předložit některé další návrhy jdoucí nad rámec dosažené dohody na mezinárodní úrovni, lze zmínit například legislativní návrh reagující na fenomén zneužívání fiktivních subjektů pro daňové účely.<sup>32</sup>

Do českého právního řádu by tedy měla být nová pravidla zavedena z velké části jako transpozice unijních předpisů. S ohledem na harmonogram domluvený na úrovni Inkluzivního rámce lze předpokládat, že půjde o agendu spadající do 9. volebního období Poslanecké sněmovny. K uvedenému sdělení Evropské komise se vyjádřil výbor pro evropské záležitosti Poslanecké sněmovny svým usnesením č. 484 z 8. volebního období. V tomto usnesení mj. doporučil vládě České republiky, aby nepodporovala homogenizaci daňového systému, která by mohla být zneužita k selektivnímu zvýhodnění vybraných tržních subjektů. Dále vládě doporučil, aby bránila snahám o společný základ korporátní daně, který by spolu s harmonizovanou sazbou daně vedl ke zvýšení daňové zátěže podniků v České republice.

---

<sup>32</sup> Srov. sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě ze dne 18. května 2021: Zdanění podniků pro 21. století. COM(2021) 251 final.

## **Bibliografie**

Carbis Bay G7 Summit Communiqué: Our Shared Agenda for Global Action to Build Back Better. In: *G7 United Kingdom 2021* [online]. Carbis Bay: G7, 2021 [cit. 2021-07-28]. Dostupné z: <https://www.g7uk.org/wp-content/uploads/2021/06/Carbis-Bay-G7-Summit-Communique-PDF-430KB-25-pages-3-1.pdf>

EUROPEAN COMMISSION. *Conclusions and recommendations of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*. 1. vydání. Lucemburk: Office for Official Publications of the European Communities, 1992. ISBN 92-826-3990-8.

FUNG, Sissie a Arnaud DE GRAAF. The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project. *Erasmus Law Review* [online]. 2017, **10**(2) [cit. 2021-07-30]. ISSN 2210-2671. Dostupné z: doi:10.5553/ELR.000085

G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué. In: *G7 United Kingdom 2021* [online]. Londýn: G7, 2021 [cit. 2021-07-28]. Dostupné z: <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>

GENSCHEL, Philipp a Peter SCHWARZ. Tax competition: a literature review. *Socio-Economic Review*. Oxford University Press, 2011, **9**(2), 339-370. Dostupné z: doi:10.1093/ser/mwr004

LUKEŠ, Martin. Globální minimální daň – revoluční krok vpřed, nebo přešlap na místě?. *Finanční a ekonomické informace: Dokumentační bulletin MF*. Praha: Ministerstvo financí, 2021, **16**(9), 9-11. ISSN 1804-7262.

OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paříž, 2013. Dostupné také z: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paříž, 2013. Dostupné také z: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. Paříž, 2015. Dostupné také z: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: ACTION 13: 2015 Final Report*. Paříž, 2015. Dostupné také z: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241480-en.pdf?expires=1633513666&id=id&accname=oid059225&checksum=6D14427FBBBC3C26BDBB8F0D1ABA3FAE>

OECD. *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*. Paříž, 2015. Dostupné také z: <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-13-guidance-implementation-tp-documentation-cbc-reporting.pdf>

OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*. Paříž, 2020. Dostupné také z: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1633508642&id=id&accname=guest&checksum=8588ECF80C01E9D157D9C27B9E3F51AE>

OECD. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (October 2021)*. Paříž, 2021. Dostupné také z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: *Progress report July 2019 – July 2020*. Paříž, 2020. Dostupné také z: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>

PÍŠA, Radek a Daša SMETANKOVÁ. *Zdanění digitálních služeb*. Praha: Kancelář Poslanecké sněmovny, 2020, 10 s. Studie, 2.115. ISSN 2533-4131. Dostupné také z: <https://www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=81960>

*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*. Paříž, 2021. Dostupné také z: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

WILSON, John Douglas. Theories of Tax Competition. *National tax journal*. 1999, **52**(2), 269-304.

WOUTERS, Jan a Sven VAN KERCKHOVEN. The OECD and the G20: An Ever Closer Relationship?. *SSRN Electronic Journal* [online]. [cit. 2021-07-30]. ISSN 1556-5068. Dostupné z: [doi:10.2139/ssrn.1898704](https://doi.org/10.2139/ssrn.1898704)

**Anotace/Annotation****Globální minimální sazba daně z příjmu právnických osob**

Práce se zabývá nedávnou dohodou týkající se zavedení globální minimální sazby daně z příjmu právnických osob (podniků). Obsahuje stručný popis vývoje iniciativ v této oblasti, představuje základní rysy nového režimu, jakož i stručné představení ekonomického a politického kontextu. Práce je zakončena krátkou pasáží o předpokládaných dalších krocích na unijní a vnitrostátní úrovni.

*Klíčová slova*

*daně; daň; minimum; globalizace; globální; OECD; korporace; podnik*

**Global minimum corporate tax**

This report deals with the recent agreement on the global minimum corporate tax. It contains a brief description of the initiative's development, followed by the basic structure of the new set of rules. Additionally, the economic and political context are briefly described. The final part of the report presents the probable next steps that will be taken on the Union and national level.

*Key words*

*tax, taxes; minimum; globalisation; global; OECD; corporation; undertaking*

**PARLAMENTNÍ INSTITUT** plní úkoly vědeckého, informačního a vzdělávacího střediska pro Poslaneckou sněmovnu, její orgány, poslance a Kancelář Poslanecké sněmovny, pro Senát, jeho orgány, senátory a Kancelář Senátu. Naše činnosti a produkty uvádíme níže.

Oddělení všeobecných studií	<b>STUDIE</b> Srovnávací studie Analytické studie	<b>ODPOVĚDI NA DOTAZ</b> Stručné odpovědi na dotazy členů Parlamentu	<b>VYBRANÁ TÉMATA</b> Studie zpracované k aktuálním problematikám	<b>MONITORING</b> Vybrané hospodářské měnové a sociální ukazatele	<b>MIGRACE</b> Přehled aktualit v oblasti migrace za vybrané období
	<b>PŘEHLED SZBP</b> Společná zahraniční a bezpečnostní politika EU	<b>EUROZÓNA+</b> Přehled ekonomických událostí v EU	<b>PODKLADY</b> pro zahraničně politická jednání	<b>PŘEDNÁŠKY</b> pro zahraniční delegace, PS, Senát	
Oddělení pro evropské záležitosti	<b>STANOVISKA</b> kompatibility nevládních návrhů zákonů s právem EU	<b>KONZULTACE</b> k předkládaným vládním návrhům zákonů	<b>DOKUMENTY EU</b> Výběr z aktů a dokumentů EU zaslaných PS	<b>ZPRÁVY</b> Aktuální agenda v Bruselu	<b>PODKLADY</b> pro jednání výboru na mezinárodní úrovni
	<b>INFORMAČNÍ STŘEDISKO</b> Informace o činnosti Poslanecké sněmovny a prohlídky budov	<b>ECPRD</b> Spolupráce s Evropským centrem pro parlamentní výzkum a dokumentaci	<b>PŘEDNÁŠKY</b> pro Poslaneckou sněmovnu, pro školy, veřejnost	<b>INFORMAČNÍ MATERIÁLY</b> o fungování Poslanecké sněmovny, o legislativním procesu	<b>ZÁPISY</b> ze schůzí, seminářů, přednášek, kulatých stolů

## AKTUÁLNÍ VYDÁNÍ:

Název: Globální minimální sazba daně z příjmu právnických osob  
Autor: Jakab, M.  
Číslo: Vybraná témata č. 17/2021  
Datum: listopad 2021

## Klíčová slova:

daně; daň; minimum; globalizace; globální; OECD; korporace; podnik

## EDICE: VYBRANÁ TÉMATA

Typ edice: online, ISSN 2533-414X  
URL: <http://www.psp.cz/sqw/ppi.sqw?d=3>  
První vydání edice: leden 2005  
Frekvence vydání edice: nepravidelná  
Zaměření: aktuální témata relevantní pro činnost Parlamentu České republiky  
Jazyk: CZ  
Vydavatel: Kancelář Poslanecké sněmovny, Sněmovní 4, 118 26 Praha 1