

Aktuální přehled legislativních návrhů EU v oblasti přímých daní



Ing. Jiří Kostohryz, LL.M.,

oddělení Mezinárodní
zdaňování, odbor Daně z příjmů,
Ministerstvo Financí ČR



**JUDr. Ondřej Málek, Ph.D.,
LL.M.,**

odborný asistent, PF UK,
Of Counsel, Bříza & Trubač,
advokátní kancelář, daňový
poradce č. 5694

V poslední dekádě Evropská komise předložila nebyvale široký soubor návrhů zasahujících do oblasti přímých daní – od procesních pravidel pro srážkové daně až po pokusy o harmonizaci základu daně, převodních cen či daňového zacházení s některými formami financování. Článek podává přehled aktuálního stavu těchto iniciativ a člení je podle jejich legislativního osudu na přijaté předpisy, návrhy zařazené Komisí ke stažení nebo již stažené, návrhy formálně stále projednávané, avšak fakticky bez reálného pokroku, a nové či očekávané iniciativy. Jak naše analýza ukazuje, statistika „úspěšnosti“ není z pohledu Evropské komise příliš lichotivá.

Přijaté předpisy

FASTER

Z poměrně dlouhého seznamu návrhů v oblasti přímých daní je směrnice FASTER¹ (Faster and Safer Tax Relief of Excess Withholding Taxes) jedinou, která již byla v nedávné době schválena v Radě EU, a bude tak muset být ze strany členských států implementována.

Cílem návrhu je podle Komise především zjednodušit, zefektivnit a zvýšit bezpečnost postupů souvisejících s uplatňováním srážkové daně v přeshraničních situacích, zejména při aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění a vnitrostátních předpisů. Návrh má současně usnadnit a zatraktivnit přeshraniční investice v rámci EU i investice ze třetích zemí a posílit prevenci daňových úniků a podvodů.²

Podstatnou část směrnice tvoří pravidla pro postup při poskytování „úlevy z nadměrné srážkové daně“,³ včetně souvisejících registračních, reportovacích a due diligence povinností finan-

čních zprostředkovatelů. Pro českou praxi je vhodné odlišit tuto část od pravidel k digitálnímu potvrzení o daňovém rezidentství. S ohledem na možnosti dané směrnicí⁴ nehodlá ČR v tomto kontextu nic na konstrukci českého systému srážkové daně měnit. To ovšem neznamená, že se české subjekty s pravidly FASTER nesetkají. Jako investoři, emitenti nebo finanční zprostředkovatelé se budou setkávat s režimy, které podle směrnice zavedou jiné členské státy.

Jedinou relevantní částí, kterou bude v ČR nutné odpovídajícím způsobem implementovat, je tak kapitola 2 směrnice, upravující „Digitální potvrzení o daňovém rezidentství (eTRC)“. Tato část směrnice má sjednotit formát, obsah a základní proces vydávání potvrzení tak, aby daňový rezident mohl pro účely směrnice používat elektronický doklad napříč EU. Na konkrétním způsobu implementace v ČR se začíná v současné době pracovat, práce ohledně technických detailů probíhají i na úrovni EU. Pravidla musí být implementována do konce roku 2028 s tím, že se musí začít provádět od 1. 1. 2030.

Návrhy stažené Komisí

UNSHELL

V roce 2021 odůvodňovala Komise předložení návrhu směrnice UNSHELL⁵ (někdy též nazýván jako „ATAD 3“) tím, že zejména nadnárodní skupiny často vytvářejí entity bez minimální podstaty, aby snížily svou celkovou daňovou povinnost, mj. přesouváním zisků z určitých členských států s vysokými daněmi do jurisdikcí s nízkým zdaněním. Cílem mělo být identifikovat subjekty, které postrádají podstatu, a odepřít jim daňové výhody podle evropských směrnic a bilaterálních daňových smluv.

1 Směrnice Rady (EU) 2025/50 ze dne 10. 12. 2024 o rychlejší a spolehlivější úlevě z nadměrných srážkových daní.

2 V této souvislosti Komise opakovaně zmiňovala i řadu skandálů z minulosti (Cum/Ex, Cum/Cum), které se však týkají primárně zemí, které využívají refundační systém, tj. v prvním kroku je při výplatě příjmu provedena srážka daně dle domácích obecných předpisů, následně je na žádost poplatníka refundována, obvykle prostřednictvím správce daně, část či celá částka takto sražené daně.

3 Směrnice upravuje postup pouze v kontextu přeshraniční výplaty dividend z veřejně obchodovaných akcií a případně z úroků z veřejně obchodovaných dluhopisů.

4 Viz čl. 2 směrnice Rady (EU) 2025/50.

5 Návrh směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla pro předcházení zneužívání krycích subjektů pro daňové účely a kterou se mění směrnice 2011/16/EU ze dne 22. 12. 2021, COM (2021) 565 final.

Mechanismus návrhu stál na dvoustupňovém testu. Subjekt by nejprve prošel tzv. vstupními kritérii, založenými zejména na struktuře příjmů, přeshraničnosti a míře outsourcingu vlastní správy. Pokud by tato kritéria naplnil, musel by deklarovat minimální ukazatele substance, např. existenci vlastních prostor, bankovního účtu v EU a kvalifikovaného vedení. Neunesení tohoto břemene mělo vést k domněnce, že jde o subjekt bez dostatečné substance, a následně k omezení daňových výhod podle unijních směrnic a smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Vnitrostátní pravidla, která se v této oblasti uplatňují, se v EU výrazně liší a mají často omezený účinek, protože se uplatňují pouze na území jednoho členského státu a (dle Komise) účinně nezachycují situace, které zahrnují více než jeden členský stát. Některé členské státy údajně nemají, resp. v době přeložení návrhu neměly, vůbec žádná pravidla, která by řešila zneužívání podniků, které nemají nebo mají minimální podstatu pro daňové účely. Pro posílení odolnosti členských států vůči praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům považovala Komise za nutné stanovit společný rámec, jak pro určení tzv. *shell entities*, tak i pro oblast související správní spolupráce.

V průběhu projednávání návrhu v rámci Rady se jasně ukázaly jeho značné nedostatky. K získání podpory členských států nepomohly ani různé alternativy. V kontextu plánu práce Komise na rok 2026 byl návrh oficiálně stažen, nicméně to neznamená, že by Komise zcela opustila své ambice v této oblasti. Lze předpokládat, že kritéria pro určování „*shell*“ entit bude mít Komise v brzké budoucnosti snahu promítnout do tzv. *hallmarks* pro oznamování přeshraničních uspořádání (podle směrnice DAC6).

DEBRA

V roce 2022 byl představen návrh směrnice DEBRA⁶ (Debt-Equity Bias Reduction Allowance), který dle Evropské komise stojí na předpokladu, že typická nesouměrnost daňového režimu dluhového financování a financování vlastním kapitálem podněcuje společenosti ke kumulaci dluhů, což může vést k častějšímu výskytu případů platební neschopnosti. Smyslem této iniciativy tak bylo srovnání daňových důsledků obou typů financování.

Návrh DEBRA definoval určité zvýhodnění pro financování prostřednictvím vlastního kapitálu, a to díky zavedení daňové uznatelnosti pomyslných úroků ze zvýšení tzv. čistého vlastního kapitálu. Zároveň bylo navrhováno omezit daňovou uznatelnost úrokových nákladů, tj. *de facto* další daňové znevýhodnění dluhového financování.

Již od počátku projednávání návrhu bylo jasné, že nalezení jednomyslné podpory bude takřka nemožné. Návrh obsahoval celou řadu technických problémů, navíc několik členských států

vyjádřilo pochybnosti o souladu návrhu s principem subsidiarity, tj. samotnou potřebou unijní úpravy. Od roku 2022 práce na návrhu DEBRA neprobíhají. Jeho osud byl zřejmý, a stažení ze strany Komise tak není nikterak překvapivé, mělo přijít již dávno.

Směrnice o převodních cenách

Další z řady neúspěšných iniciativ Komise v oblasti přímých daní je směrnice o převodních cenách.⁷ Prostřednictvím směrnice by se směrnice OECD o převodních cenách⁸ staly právně závazným instrumentem pro všechny členské státy EU, přičemž závaznost (poslední verze) dokumentu by vyplývala přímo z evropské legislativy. Směrnice OECD má v současné době v kontextu legislativ členských států různé postavení a rozdílný význam. Cílem navrhovaného předpisu bylo harmonizovat klíčová pravidla pro převodní ceny v rámci EU. Citlivost návrhu nespočívala jen v harmonizaci základních pojmů, ale i v tom, že by se zásadně změnil právní význam a závaznost dokumentu vytvářeného mimo legislativní proces EU.

Jednání členských států na technické úrovni však poměrně záhy ukázala, že postoje jednotlivých zemí se výrazně liší k prakticky všem základním aspektům návrhu. V reakci na to se objevila myšlenka zřízení jakési neformální platformy, jejíž výstupy by ale nemohly být závazné. Ani tato myšlenka však není v současné době reálně nijak dále rozvíjena.

Formálně projednávané návrhy bez reálného pokroku

HOT

Návrh směrnice HOT⁹ (Head Office Taxation System) byl předložen na podzim 2023. Deklarovaným záměrem bylo usnadnit a povzbudit mikro, malé a střední podniky (dále jen „MSP“) k přeshraniční expanzi v rámci EU.

MSP operující přeshraničně v EU prostřednictvím stále provozovny by dle návrhu mohly podávat daňové přiznání a odvádět daň z příjmů pouze ve státě, ve kterém sídlí ústředí společnosti. Zjednodušeně řečeno, šlo by o zvláštní režim typu „*one-stop shop*“ pro přímé daně. Daňový základ stále provozovny v jiném členském státě by se vypočetl podle pravidel státu ústředí, zatímco výsledná daň by se určila sazbou státu, ve kterém se stálá provozovna nachází.

Ani tento návrh nelze označit za příliš povedený. Kromě tradičních kontroverzí, jako jsou diskutabilní úspory či evidentní nárůst nákladů správců daně, je nejzávažnějším problémem návrhu požadavek, aby stát umístění stálé provozovny akceptoval daňový základ vypočtený podle pravidel jiného členského státu. Tato skutečnost je

6 Návrh směrnice Rady o stanovení pravidel týkajících se úlevy ke snížení zvýhodnění dluhu oproti vlastnímu kapitálu a o omezení odpočitatelnosti úroků pro účely daně z příjmu právnických osob ze dne 11. 5. 2022, COM (2022) 216 final.

7 Návrh směrnice Rady o stanovování převodních cen ze dne 12. 9. 2023, COM (2023) 529 final.

8 OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

9 Návrh směrnice Rady, kterou se zavádí daňový systém sídla pro mikropodniky a malé a střední podniky a kterou se mění směrnice 2011/16/EU ze dne 12. 9. 2023, COM (2023) 528 final.

v oblasti přímých daní bezprecedentní a znamená podstatný zásah do suverenity členských států, jež stále považují stanovení podmínek výběru daní z příjmů na svém území za své svrchované právo bez ohledu na daňovou politiku a praxi jiných států.

Návrh oficiálně stále „leží“ v Radě, nicméně práce na něm již delší dobu neprobíhají. O důvodech, proč se Komise nerozhodla stáhnout i tento návrh, lze pouze spekulovat.

BEFIT

Návrh směrnice BEFIT představuje zatím patrně nejambicióznější pokus Komise o vytvoření společného rámce pro zdaňování příjmů skupin podniků v EU. Komise návrh předložila dne 12. 9. 2023 pod názvem „Business in Europe: Framework for Income Taxation“.¹⁰ Cílem není zavést jednotnou sazbu daně z příjmů právnických osob, ale harmonizovat pravidla pro výpočet daňového základu u vybraných skupin, a tím snížit náklady na dodržování daňových předpisů, odstranit některé asymetrie mezi vnitrostátními systémy a vytvořit předvídatelnější prostředí pro přeshraniční podnikání. Návrh navazuje i na logiku druhého pilíře OECD/G20, zejména na práci s konsolidovanými účetními údaji, ale míří na jiný problém. Totiž nikoli na zajištění minimální efektivní sazby, nýbrž na samotný způsob určení základu daně.

Základní mechanismus BEFIT lze zjednodušeně popsat ve třech krocích. Nejprve by jednotliví členové skupiny vypočetli svůj předběžný daňový výsledek podle společných pravidel vycházejících z finančního účetnictví, upraveného o položky stanovené směrnicí. Následně by se tyto výsledky agregovaly do jednoho společného základu skupiny, což by umožnilo automatický přeshraniční zápočet ztrát uvnitř skupiny. Ve třetím kroku by se tento agregovaný základ přidělil jednotlivým členským státům. V přechodném období návrh počítá s relativně jednoduchým alokačním klíčem založeným na průměru zdanitelných výsledků jednotlivých členů skupiny za předchozí tři účetní období. Až po tomto rozdělení by členské státy mohly na přidělenou část základu aplikovat vybrané vnitrostátní úpravy a vlastní sazbu daně.

Povinně by se režim vztahoval na velké skupiny s ročními konsolidovanými výnosy alespoň 750 mil. EUR. Menší skupiny by se mohly do systému dobrovolně přihlásit, splní-li podmínku sestavování konsolidované účetní závěrky. Návrh obsahuje také procesní pravidla, zejména koncept tzv. BEFIT týmu, který bude přezkoumávat úplnost a správnost informací vyplněných v podávaných informačních přehledech. Součástí balíku jsou rovněž zjednodušující pravidla v oblasti převodních cen pro vybrané rutinní činnosti, která mají fungovat na bázi rizikového semaforu.

Evropský parlament přijal v listopadu 2025 k návrhu kladné, avšak pouze konzultační, stanovisko s několika pozměňovacími návrhy.¹¹ V Radě, kde je u přímých daní nutná jednomyslnost,¹² oficiálně stále probíhá technické projednávání, avšak bez zjevného politického posunu. Návrh nebyl formálně stažen a zůstává v legislativním procesu (reálně však za současného kyperského předsednictví žádné práce na úrovni Rady neprobíhají), fakticky však naráží na tradiční obavy členských států ze zásahu do daňové suverenity, na otázku skutečné administrativní úspory a také na souběh s implementací druhého pilíře. Prakticky tedy platí, že BEFIT je „na stole“, nikoli však ve fázi, v níž by bylo možné očekávat rychlé přijetí.

Digitální zdanění: daň z digitálních služeb a významná digitální přítomnost

Další skupinu návrhů tvoří starší, ale stále formálně neuzavřené návrhy z roku 2018 v oblasti digitální ekonomiky. Komise tehdy předložila dvojici návrhů: jednak dočasnou daň z digitálních služeb¹³ a jednak systémovější směrnici k významné digitální přítomnosti.¹⁴ Oba návrhy reagovaly na problém, že tradiční mezinárodní daňová pravidla váží zdanění podnikových zisků primárně na fyzickou přítomnost, zatímco digitální obchodní modely mohou generovat významnou hodnotu v členském státě prostřednictvím uživatelů, dat a síťových efektů i bez existence klasické stálé provozovny.

Návrh daně z digitálních služeb měl fungovat jako přechodné řešení. Nešlo o daň ze zisku v úzkém slova smyslu, nýbrž o 3% daň z hrubých výnosů (tj. obrátu) z vybraných digitálních služeb, u nichž je podstatná tvorba hodnoty uživateli. Typicky se jednalo o výnosy z cílené online reklamy, z poskytování vícestranných digitálních rozhraní umožňujících uživatelům vzájemnou interakci či uzavírání transakcí a z předávání dat o uživatelských získaných z jejich činnosti na digitálním rozhraní. Daň se měla vztahovat jen na velké podniky překračující dvojí prahovou hodnotu: celosvětové výnosy nad 750 mil. EUR a zdanitelné digitální výnosy v EU nad 50 mil. EUR. Výnos se měl přisuzovat členským státům podle umístění uživatelů, mimo jiné na základě IP adresy nebo jiných geolokačních metod.

Naproti tomu návrh směrnice k významné digitální přítomnosti mířil na trvalejší změnu pravidel pro rozdělení zdaňovací pravomoci v kontextu příjmových daní. Jeho podstatou bylo zavést zdroj příjmu vázaný na digitální přítomnost, tedy obdobu stálé provozovny bez nutnosti fyzické přítomnosti. Významná digitální přítomnost měla vzniknout při splnění některého z kvantitativních kritérií, např. při dosažení výnosů z digitálních služeb v členském státě alespoň 7 mil. EUR, při překročení 100 000 uživatelů nebo při uzavření více než 3 000 obchodních smluv na digitální služby

10 Návrh směrnice Rady o podnikání v Evropě: rámec pro zdanění příjmů (BEFIT) ze dne 12. 9. 2023, COM (2023) 532 final.

11 Legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 13. 11. 2025 o návrhu směrnice Rady o podnikání v Evropě: rámec pro zdanění příjmů (BEFIT), 2023/0321(CNS).

12 Návrh je podán na základě čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie.

13 Návrh směrnice Rady o společném systému daně z digitálních služeb jako daně z příjmů z poskytování určitých digitálních služeb ze dne 21. 3. 2018, COM (2018) 148 final.

14 Návrh směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla týkající se zdanění právnických osob v případě významné digitální přítomnosti ze dne 21. 3. 2018, COM (2018) 147 final.

s uživateli v daném státě. Na tento nový nexus měla navázat pravidla pro přiřazení zisků, která by zohledňovala ekonomicky významné digitální činnosti, zejména práci s daty, uživatelskou základnou a nehmotnými aktivy.

Oba digitální návrhy jsou dnes prakticky zablokovány. Rada v březnu 2019 nedosáhla dohody ani na zúžené podobě digitální daně a následně se politická pozornost přesunula na mnohostranná jednání v rámci OECD/G20, zejména na první pilíř. Tyto návrhy jsou tak pozastaveny (nejen) v návaznosti na práci inkluzivního rámce OECD/G20. Komise je však ve svém seznamu dosud nevyřízených návrhů pro rok 2026 nadále eviduje jako aktivní návrhy.

Nové a očekávané iniciativy

28. režim – EU Inc.

Novější iniciativou je tzv. 28. režim, prezentovaný Komisí pod označením EU Inc.¹⁵ Nejde primárně o daňovou normu, nýbrž o návrh nařízení vytvářející volitelný unijní korporátní režim dostupný vedle národních právních forem. Záměrem je umožnit zejména inovativním a rychle rostoucím podnikům fungovat podle jednotnějších pravidel napříč EU, namísto toho, aby musely při expanzi řešit odlišnosti 27 vnitrostátních korporátních režimů. Návrh má pokrývat vznik společnosti, základní pravidla její správy, digitální postupy v průběhu životního cyklu společnosti, převody podílů, kapitálové operace a některé související otázky financování. Legislativně jde o návrh nařízení projednáváný řádným legislativním postupem. K dubnu 2026 se nachází v počáteční parlamentní fázi.

Daňový dopad 28. režimu je v tuto chvíli druhotný. Návrh nesměřuje k vytvoření samostatného unijního daňového režimu, jednotného základu daně ani jednotné sazby. Daňové prvky se objevují ve dvou oblastech. Za prvé, návrh počítá s digitální výměnou údajů mezi rejstříky a daňovými, sociálními či evidenčními orgány, aby společnost nemusela opakovaně dokládat tytéž údaje a mohla získávat identifikační čísla prostřednictvím propojených systémů. Za druhé, obsahuje harmonizovaný rámec pro zaměstnanecké akciové opce, včetně pravidla, že zdanitelný příjem má u vymezených opčních nástrojů vzniknout až při dispozici s akciemi, nikoli již při udělení, vestingu nebo uplatnění opce. Členským státům však zůstává prostor určit daňovou kvalifikaci příjmu a sazbu nebo zavést případné preferenční režimy a benefity.

Citlivým bodem návrhu může být zvolený právní základ. Komise návrh opírá o čl. 114 SFEU a zdůrazňuje jeho primárně korporátně-právní účel. Daňové prvky – zejména úprava okamžiku zdanění zaměstnaneckých opčních nástrojů v rámci EU-ESO – však nejsou pouze technickým doplňkem. Návrh stanoví, že zdanitelný příjem nemá vzniknout při udělení, vestingu ani uplatnění opce, ale až při dispozici s akciemi, a zároveň vymezuje základ pro výpočet tohoto příjmu. Právě zde vzniká otázka, zda taková úprava ještě může být plně

kryta logikou vnitřního trhu, nebo zda již zasahuje do oblasti, v níž členské státy tradičně trvají na jednomyslnosti podle čl. 115 SFEU.

Pozice ČR k návrhu se zatím formuje, nicméně jednomyslnost v daních je jedním z pilířů české fiskální politiky v EU. Jako možné řešení se teoreticky nabízí např. vyčlenění a projednávání návrhů týkajících se daní ve skupinách, jež jsou k tomu příslušné, při respektování požadavku jednomyslnosti.

Omnibus on taxation

Pro rok 2026 je významná také avizovaná iniciativa Omnibus on taxation. Komise ji zařadila do pracovního programu na druhé čtvrtletí 2026¹⁶ jako legislativní návrh založený na čl. 115 SFEU, tedy v oblasti, kde bude pro přijetí v Radě opět potřeba jednomyslnosti. Podle výzvy k předložení podkladů z února 2026 má jít o směrnici v oblasti přímých daní, jejímž účelem je zjednodušit, zpřehlednit a modernizovat stávající (korporátní) daňové směrnice. Komise výslovně zmiňuje směrnici o úrocích a licenčních poplatcích, směrnici o fúzích, mateřsko-dceřinou směrnicí, ATAD a směrnicí o mechanismech řešení daňových sporů.

Na rozdíl od BEFIT či návrhů v oblasti digitálních daní zde zatím nejde o známý věcný návrh s detailním mechanismem fungování, ale o připravovaný zjednodušovací balík. Očekávat lze tedy spíše legislativní „úklid“ než novou koncepci společných daňových pravidel. Lze tak předpokládat, že půjde o odstranění překryvů, zpřesnění nejasných ustanovení, omezení administrativních postupů, reakci na rozhodovací praxi SDEU a případné sladění režimů, které se v praxi vykládají rozdílně. Z politického hlediska je tato iniciativa součástí širší snahy Komise snížit administrativní zátěž podniků, zejména malých a středních. Praktický význam pro daňovou praxi může být přesto značný, protože uvedené směrnice tvoří významná témata přímého zdanění v EU.

Závěr

Z výše uvedeného přehledu plyne dvojitý závěr. Za prvé, Komise nepřestává hledat společná pravidla pro oblast přímého zdanění, ale velké harmonizační projekty – BEFIT, HOT, TP směrnice, DEBRA či UN-SHELL – zůstávají politicky neprůchodné, protože zasahují do daňového základu, rozdělení zdaňovací pravomoci nebo procesní autonomie členských států. Za druhé, větší šanci mají návrhy, které lze prezentovat jako technické, procesní nebo zjednodušující, typicky směrnice FASTER (v části týkající se digitálního potvrzení o daňovém rezidentství) nebo připravovaný Omnibus on taxation.

Pro českou praxi proto nebude podstatné sledovat jen to, zda je návrh formálně „na stole“. Stejně důležité bude hodnotit jeho právní základ, dopad do vnitrostátní daňové autonomie a konkrétní implementační povinnosti. Právě rozdíl mezi formálním stavem legislativního procesu a reálnou politickou průchodností je u současných unijních návrhů v přímých daních klíčový. ■

15 Návrh nařízení Evropského parlamentu a Rady o právním rámci 28. režimu pro obchodní společnosti – „EU Inc.“ ze dne 18. 3. 2026, COM (2026) 321 final.

16 Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů. Pracovní program Komise pro rok 2026 ze dne 21. 10. 2025, COM (2025) 870 final.