

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

**Fakulta financí a účetnictví**

Katedra veřejných financí

# **DIPLOMOVÁ PRÁCE**

2022

Bc. Josef Gotvald

**VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE**

**Fakulta financí a účetnictví**

Katedra veřejných financí

studijní obor: Zdanění a daňová politika

# **Implementace směrnice DAC 6 v České republice**

Autor diplomové práce: Bc. Josef Gotvald

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Rok obhajoby: 2022

**Čestné prohlášení:**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Implementace směrnice DAC 6 v České republice* vypracoval samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označil a uvedl v příloženém seznamu.

V Praze dne 30. 5. 2022

.....  
Bc. Josef Gotvald

## **Poděkování**

Rád bych poděkoval doc. Ing. Janě Tepperové, Ph.D. za odborné vedení diplomové práce, vstřícné jednání a za poskytnuté rady při zpracování diplomové práce.

## Abstrakt

Práce se zabývá implementací směrnice DAC 6, jednoho z nejnovějších témat mezinárodní spolupráce při správě daní a boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Obsahuje popis zavedení oznamovací povinnosti přeshraničních uspořádání souvisejících se získáním daňové výhody. Kromě popisu stavu implementace DAC 6 je cílem práce také zhodnocení plnění podle směrnice v ČR ve srovnání s jinými státy EU. Teoretická část přibližuje její vývoj, dotčené osoby, obsah oznámení a charakteristické znaky. Kapitola věnovaná implementaci porovnává zavedení směrnice v jednotlivých členských státech s poukázáním na určité odlišnosti. Práce přináší jako první ucelený pohled na podaná a obdržaná oznámení v ČR, která byla společně s daty za členské státy EU získána na základě žádosti o poskytnutí informace adresované Specializovanému finančnímu úřadu. Nechybí výčet praktických situací a příkladů charakteristických znaků, jejichž četnost se testuje za pomoci chí-kvadrát testu dobré shody.

**Klíčová slova:** přeshraniční uspořádání, oznámení, charakteristický znak, směrnice DAC 6, mezinárodní spolupráce, správa daní, automatická výměna informací, poskytnutí informace, chí-kvadrát test dobré shody

## Abstract

This diploma thesis deals with implementing the DAC 6 Directive, one of the most recent topics of international cooperation in tax administration and the fight against tax avoidance. It includes a description of the introduction of a reporting obligation for cross-border arrangements related to acquiring a tax advantage. In addition to describing the state of implementation of DAC 6, the thesis also aims to assess the implementation of the Directive in the Czech Republic compared to other EU countries. The theoretical part presents its development, the relevant persons, the content of the disclosure, and the hallmarks. The section on implementation compares the implementation of the Directive in each Member State, highlighting specific differences. The work provides the first comprehensive view of disclosures submitted and received in the Czech Republic, which, together with data for the EU Member States, were obtained based on a request for providing information addressed to the Czech Specializovaný finanční úřad. There is also a list of practical situations and examples of hallmarks whose frequency is tested using the chi-square goodness of fit test.

**Keywords:** cross-border tax arrangement, disclosure, hallmark, DAC 6 Directive, international cooperation, tax administration, automatic exchange of information, providing information, chi-square goodness of fit test

# Obsah

<b>Úvod</b> .....	<b>1</b>
<b>1 Teoretické představení DAC 6</b> .....	<b>3</b>
1.1 Podstata a cíl DAC 6.....	3
1.2 Přeshraniční uspořádání .....	4
1.3 Oznámení .....	5
1.4 Dotčené osoby.....	7
1.5 Charakteristické znaky.....	9
1.5.1 Test hlavního přínosu .....	11
1.5.2 Skupina A – obecné znaky spojené s testem hlavního přínosu .....	11
1.5.3 Skupina B – zvláštní znaky spojené s testem hlavního přínosu .....	12
1.5.4 Skupina C – znaky týkající se přeshraničních transakcí .....	13
1.5.5 Skupina D – znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví .....	14
1.5.6 Skupina E – znaky týkající se převodních cen .....	15
1.6 Ostatní – mlčenlivost, ochrana osobních údajů, lhůty, sankce .....	16
<b>2 Implementace ve vybraných státech</b> .....	<b>19</b>
2.1 Vývoj DAC 6 v ČR.....	19
2.2 Dosavadní cesta směrnice DAC .....	20
2.3 Členské státy EU.....	22
2.4 Třetí země .....	27
<b>3 Poskytnuté informace po čtyřech letech s DAC 6</b> .....	<b>29</b>
3.1 Podaná oznámení v ČR.....	29
3.2 Obdržená oznámení z jiných států .....	34
3.3 Oznámení souhrnně za Evropskou unii .....	37
<b>4 Praktická část</b> .....	<b>43</b>
4.1 Praktické situace a příklady charakteristických znaků .....	43
4.2 Metodika a analýza počtu oznámení – chí-kvadrát test dobré shody .....	46
<b>Závěr</b> .....	<b>49</b>
Seznam použitých zkratk .....	51
Seznam obrázků.....	52
Seznam tabulek.....	53
Literatura .....	54

# Úvod

Oblast mezinárodní spolupráce při správě daní doznala v posledním desetiletí velkého vývoje a rozvoje. Tuto skutečnost potvrzuje již osmá aktualizace směrnice o správní spolupráci, tzv. DAC. Diplomová práce se zabývá konkrétně DAC 6, jejímž největším účelem je zmírnit rozsah vyhýbání se daňovým povinnostem přes povinnost daňových subjektů oznamovat přeshraniční transakce (tzv. uspořádání) příslušnému správci daně. Finanční správy členských států Evropské unie (dále jen „EU“) ve vzájemné koordinaci a spolupráci mohou na základě oznámení připravit či zlepšit opatření, nebo novelizovat zákon, aby k podobným podezřelým transakcím již nedocházelo. Problematika daňových rájů a obcházení zákonů vedla OECD a EU k iniciativám, které cílí stanovenými pravidly a povinnostmi (včetně směrnic DAC) na alespoň zmírnění negativních dopadů v důsledku vyhýbání se daňové povinnosti.

Hlavními cíli práce je zaprvé popsat stav implementace směrnice DAC 6 v České republice (dále i „ČR“), k čemuž je nezbytné porovnat českou implementaci s jinými členskými státy EU, a zadruhé zhodnotit plnění podle směrnice v ČR ve srovnání s jinými státy EU. Všechny členské státy již splnily povinnost transponovat znění směrnice z roku 2018 do nového, nebo již existujícího zákona. Česká republika konkrétně učinila v srpnu roku 2020 implementací směrnice do zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů (dále jen „ZMSSD“). Všechny důležité aspekty, které se porovnávaly v rámci implementace mezi členskými státy, jsou obsaženy v druhé kapitole. Několik zahraničních autorů (zejména Bianco, 2021, a Al-Zawity a kol., 2019) popsalo ve svých pracích vývoj DAC 6 ve vybraných státech EU a nešetřili také kritikou. Vytýkají krátkou dobu přípravy této zásadní směrnice v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a její implementaci. Zároveň však vnímají danou problematiku jako naprosto nezbytnou pro právní úpravu a zavedení povinnosti pro oznamování přeshraničních uspořádání. Výměna informací dle DAC 6 se však nezavedla pouze v členských státech, ale také např. v Mexiku, Kanadě či Argentině.

První kapitola obsahuje zdůvodnění potřeby zavést tuto směrnici v členských zemích EU a následně popisuje do hloubky nejzásadnější části tohoto právního předpisu. Jedná se zejména o definici základních pojmů a způsobu podání oznámení, dále také dotčených osob, tedy takových subjektů, kterých se dotýká oznamovací povinnost. Největší část, nejenom v první kapitole, je věnována charakteristickým znakům, na základě kterých dotčená osoba charakterizuje předmět svého přeshraničního uspořádání. Podle těchto znaků se zároveň lehce rozpozná, která přeshraniční schémata a transakce daňové subjekty nejvíce využívají, či spíše zneužívají, k záměrnému snížení daňové povinnosti.

Pro rozvinutí problematiky implementace směrnice DAC 6 nejenom v České republice představuje přínos této práce pro odbornou veřejnost zejména žádost o poskytnutí

informace (na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím) adresovanou Specializovanému finančnímu úřadu (dále jen „SFÚ“). Třetí kapitola tak obsahuje velké množství aktuálních kvantitativních dat a informací o podaných oznámeních ve všech členských státech EU. Kromě počtu podaných a obdržených oznámení v ČR jsou uvedeny údaje také o jednotlivých charakteristických znacích, které byly právě oznámenými uspořádáními naplněny.

Čtvrtá a poslední kapitola, věnována praktické části, je rozdělena do dvou podkapitol. Společně s informacemi z třetí kapitoly jsou také praktické situace a příklady charakteristických znaků popsány a uvedeny vůbec poprvé v rozsáhlejší a kompletní podobě v České republice. Na základě praktických příkladů se lépe popisují konkrétní situace, které se přeshraničních uspořádání, a tedy povinnosti je oznamovat, týkají. Chí-kvadrát test dobré shody navíc testuje, zda zastoupení charakteristických znaků v ČR odpovídá stejnému zastoupení v EU celkově, tedy jestli se v ČR podává stejný relativní počet charakteristických znaků jako v EU.

# 1 Teoretické představení DAC 6

Agresivní daňové plánování představuje v současném světě daní jeden z největších problémů a zároveň výzev a priorit k řešení pro orgány Evropské unie a OECD. Se záměrným vyhýbáním se daňové povinnosti osob povinných k dani se potýkají správci daní ve všech státech EU a jednou z pomoci představují tzv. směrnice DAC (*Directive on Administrative Cooperation*). Jedná se o předpisy, které se zabývají **mezinárodní spoluprací při správě daní**. Konkrétně DAC 6<sup>1</sup> zavádí novou povinnost oznamovat finančním úřadům přeshraniční transakce naplňující zákonem stanovené podmínky. Šestá „novela“ směrnice DAC navazuje na akční plán BEPS, konkrétně na Akci 12 (Kempa, 2018). Kromě DAC 6 se v praxi hojně používá také zkratka MDR (*Mandatory Disclosure Regime*).

Dopadem těchto přeshraničních uspořádání bývá zejména **získání daňové výhody**, či vyhýbání se oznamovací povinnosti podle GATCA (*Global Account Tax Compliance Act*) a zastírání skutečného vlastníka plynoucí z takového uspořádání. Daňovou výhodou se rozumí zejména prospěch z dosažení nižší daně v jiné jurisdikci, který zpravidla vzniká v důsledku vyhýbání se daňovým povinnostem. Celkově zejména počátek 21. století se v daních charakterizuje zvýšenou administrativní zátěží zaviněnou boji s daňovými úniky či vyhýbání se daňovým povinnostem. Zákonodárci právě přísnější podmínky dohledu a získávání informací upřednostňují. V podstatě se směrnice DAC dají považovat za revoluční opatření ve správě daní.

## 1.1 Podstata a cíl DAC 6

Deklarovaným cílem směrnice DAC 6 je podle Petrášové a Slavíčkové (2020) zejména získání lepšího přehledu (informací) pro správce daně o využívání daňových předpisů a právě zmíněném agresivním daňovém plánování – a **zabránit tak odlivu zdanitelných příjmů do jiných jurisdikcí**. „*Smyslem nového okruhu automatické výměny informací podle směrnice DAC 6 je další zvýšení transparentnosti a přístupu k informacím v počátečním stádiu implementace schémat potenciálně agresivního daňového plánování*“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 41).

Další cíl uvádí Dušek (2020, s. 26) ve smyslu **odrazení firem od agresivního daňového plánování**. Vzhledem k tomu, že dané téma je opravdu nové, tak celá řada autorů (vč. Petrášové a Slavíčkové, 2020) narazila na řadu výkladových nejasností, které se objevují při zavádění nové právní regulace. Jelikož se zároveň jedná o směrnici, zmiňují Petrášová se Slavíčkovou (2020) skutečnost, že celá oblast není upravena, a členské státy tak mají

---

<sup>1</sup> Označení „DAC 6“ se v literatuře, praxi, ale i na stránkách finančních správ jednotlivých členských států liší. Ministerstvo financí ČR a Dušek (2020) uvádí „DAC 6“ s mezerou, Finanční správa ČR bez mezery a některé zahraniční články dokonce uvádí „D.A.C. 6“.

určitý prostor při rozšíření povinností i nad obecný rámec včetně rozšíření okruhu daní, na který se tato povinnost vztahuje. Nemělo by se však zasahovat mimo přímé daně.

DAC 6 představuje již pátý<sup>2</sup> režim automatické výměny informací a harmonizovanou úpravu práv a povinností povinných osob. Úprava této směrnice zrychlí a zpřesní vyhodnocení rizik orgány finanční správy, jež můžou na základě podaných oznámení **přijmout v reakci na zamýšlené praktiky podniků včasná a informovaná rozhodnutí**, která ochrání daňové příjmy např. změnou právní úpravy nebo lepšího zacílení kontrolních postupů. Směrnice DAC 6 se tak dá charakterizovat jako preventivní opatření. Daňové orgány díky implementaci tohoto právního předpisu dostávají „*informace o potenciálních případech agresivního daňového plánování ještě před jejich realizací*“ (Dušek, 2020, s. 58). Tím „*umožňuje vytvořit daňově spravedlivější prostředí na vnitřním trhu*“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 36).

Jak zdůrazňuje důvodová zpráva 572/2019 (dále jen „důvodová zpráva“, Finanční správa ČR, 2019, s. 41), tak v dnešní době je pro členské státy čím dál tím těžší zasahovat proti stále propracovanějším strukturám agresivního daňového plánování, a chránit tak své vnitrostátní základy daně před jejich narušováním. Mezi nejčastější formy narušování vnitrostátních základů daně patří např. přesouvání zisku do jurisdikcí s nízkým zdaněním, tím dochází v členských státech ke snížení daňového inkasa, což narušuje hospodářský růst.

## 1.2 Přeshraniční uspořádání

Směrnice DAC 6 pojem uspořádání nedefinuje, podle důvodové zprávy (Finanční správa ČR, 2019, s. 42) se však dá vycházet podle modelové legislativy v rámci děle implementovaných povinností týkající se oznamování informací. Uspořádáním se obecně rozumí jakákoli smlouva, dohoda, domluvený postup, transakce nebo řada transakcí, ale taktéž schéma, plán či porozumění. Zahrnuje „*všechny kroky a transakce, prostřednictvím kterých jsou taková uspořádání uskutečňována. K naplnění definice postačuje i pouhá existence konkrétního plánu pro dosažení určitého cíle*“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 42).

„*Oznamované přeshraniční uspořádání je záměrně vytvořeným nebo záměrně sděleným popsatelným a dostatečně určitým předpisem určitého chování sestávajícím z jednoho nebo více kroků, naplňujícím alespoň jeden vymezený charakteristický znak<sup>3</sup> a mající přeshraniční účinky, který byl alespoň v hrubých rysech projeven navenek, bez ohledu na to, zda byl poskytnut za úplatu nebo nikoliv*“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 42–43). „*Uspořádání musí být cíleně vytvořeno (...) jako nástroj k získání daňové výhody*“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 42). Může se tak jednat o speciální školení, návod, stanovisko, či doporučení, která pro klienta připravil poradce z důvodu získání daňové výhody.

---

<sup>2</sup> DAC 5 se totiž týká přístupu daňových orgánů k informacím pro boj proti praní špinavých peněz.

<sup>3</sup> Definice charakteristického znaku v podkapitole 1.5.

**Přeshraniční účinky** nastávají, když:

- je odlišné daňové rezidentství alespoň jednoho z účastníků uspořádání, nebo
- alespoň jeden z účastníků je současně rezidentem ve více než jedné jurisdikci, nebo
- stálá provozovna v jiné jurisdikci a dané uspořádání představují alespoň u jednoho z účastníků veškerou podnikatelskou činnost, nebo
- výkon činnosti alespoň jednoho z účastníků v jurisdikci probíhá bez stálé provozovny či residence, nebo
- se jedná o uspořádání s dopadem na automatickou výměnu informací nebo identifikaci skutečných majitelů (§ 14f ZMMSD, odst. 2).

Existují tři druhy uspořádání. Tím prvním je tzv. **typizované** (Dušek, 2020, s. 61) používá taktéž pojem krabicové), které je navrženo, nabízeno na trhu, připraveno nebo zpřístupněno tak, že je možné jej zavést u uživatele (bez potřeby podstatných úprav). Uspořádání **na míru** jsou všechna ostatní. Dále směrnice definuje ještě **složené** uspořádání, na které se hledí jako na jediné, ale v podstatě se jedná o sérii uspořádání téhož případu.

Samozřejmě se musí počítat s tím, že ne všechna přeshraniční uspořádání se zamýšlí jako ta agresivně daňově naplánovaná, dokonce se uspořádání nemusí týkat ani vyloženě daňové oblasti. V různých státech však může být přeshraniční prvek definován s určitými nuancemi. Správní praxe v budoucnosti pravděpodobně vymezí jasnější rámec této nové povinnosti v podobě jasnějších definic přeshraničních uspořádání.

Shrnuto ve zkratce ohlašovací povinnost existuje, pokud se situace týká přeshraničního uspořádání a obsahuje alespoň jeden z charakteristických znaků definovaných v DAC 6.

### 1.3 Oznámení

Podaná oznámení mají **jedinečné identifikační číslo**, které se označuje v případě uspořádání jako A-ID (*Arrangement ID*) a D-ID v případě podání (*Disclosure ID*). Otázky a odpovědi k DAC 6 (GFŘ, 2020) obsahují jejich definice. A-ID se rozumí jedinečný identifikátor uspořádání, který je automaticky vytvořen pro zpracování nového oznámení (A-ID je přiřazeno přeshraničnímu uspořádání, o kterém je poprvé oznámeno v rámci EU). V případě následného oznámení se uvede A-ID toho uspořádání, ke kterému se oznámení vztahuje. D-ID je jedinečný identifikátor podání, který je automaticky vytvořen pro zpracování nového oznámení či následného oznámení, které není opravným. Pro zaslání identifikačních čísel a komunikaci se správcem daně slouží e-mailová adresa povinné osoby.

V České republice se oznámení podává SFÚ, který zaštiťuje např. velké společnosti s vysokým obratem nad 2 miliardy Kč, banky, pojišťovny, poplatníky daně z hazardních her či členy DPH skupiny. Podává se prostřednictvím formuláře (tiskopisu vydaném MF) nebo

přes aplikaci EPO (Elektronické podání pro finanční správu) s možností formátu XML. Oznámení se může podat také prostřednictvím datové zprávy, nebo datovou zprávu odeslat přes datovou schránku.

Existence přeshraničních uspořádání se pojí zejména s optimalizací daní v cizině, která bývá ve většině případů zamýšlená. Díky automatické výměně informací se daňovým subjektům značně zjednodušuje podání oznámení do různých zemí EU, kterých se dané uspořádání týká. Pokud tedy český plátce využívá uspořádání, které zahrnuje Česko, Polsko, Nizozemsko, Maltu a Irsko, tak postačí informovat českého správce daně. Pokud však např. v Polsku učinil již dříve, v Česku, Nizozemsku, na Maltě a v Irsku znovu hlásit uspořádání nemusí. Směrnice nezapomíná ani na situaci, kdy vše zařídí například maltský zprostředkovatel, poté společnost taktéž nemusí uspořádání oznamovat v žádném jiném dotčeném státě.

V § 14m ZMSSD je uveden výčet všeho, co musí být v oznámení obsaženo. Nad rámec údajů vymezených v tomto paragrafu nemůže být finančními správami vyžadováno nic navíc. Jde o výčet taxativní, celkem **povinná osoba uvede v oznámení** osm údajů:

- identifikační údaje povinných osob včetně přidružených entit uživatele,
- podrobné údaje o charakteristickém znaku, případně znacích
- shrnutí obsahu uspořádání,
- den učinění prvního kroku v zavedení uspořádání (u uživatele),
- podrobné informace o ustanoveních právních předpisů, na kterých je uspořádání založeno,
- hodnotu uspořádání,
- označení všech uspořádání dotčených členských států EU
- a identifikační údaje dalších osob, které by mohly být uspořádáním dotčeny.

U přidružených entit lze očekávat, že budou z oznamovaného uspořádání taktéž těžit. Povinným osobám je v důvodové zprávě (Finanční správa ČR, 2019, s. 105) zdůrazněno, že „*předmětem oznámení uspořádání není informace o tom, zda uživatel uspořádání v daném zdaňovacím období skutečně používá*“, **stačí totiž pouhá existence**. Povinná osoba musí k charakteristickému znaku uvést také způsob, jakým k naplnění daného charakteristického znaku došlo. Správní praxe a praktiky daňových poplatníků zavedly odbornou veřejností známé názvy některých přeshraničních uspořádání (např. *Dutch Sandwich, Double Irish, the Green Jersey* nebo karusel). Pokud se dané uspořádání týká těchto uspořádání, stačí uvést takové označení. Smyslem popisu a obsahu uspořádání není porušení obchodního tajemství, povinná osoba však nemůže v popisu vypustit relevantní informaci, ale dané uspořádání musí popsat obecněji, aby bylo zřejmé, čeho se týká.

V případě typizovaného uspořádání se neuvedou v prvotním oznámení údaje o prvním kroku, poněvadž takové uspořádání je teprve nabízeno na trhu, a nemusí tak mít

svého uživatele. Uvedení ustanovení právních předpisů slouží ke zjištění slabin právních aktů – čím častěji se dané ustanovení v oznámeních vyskytuje, tím je náchylnější k získání daňové výhody. Oznámení obsahují taktéž údaje o dotčených členských státech EU, a to i těch, na které uspořádání vliv mít pouze může, ale také může dojít k případu, kdy oznamované uspořádání předepisuje kroky k dosažení daňové výhody v několika dalších státech. Nutné je **uvést všechny osoby, které mohou být uspořádáním ovlivněny**, nikoli pouze ty, které se na něm podílí – kromě jmen se uvádí také data a místa narození, státy nebo jurisdikce podrobení zdanění a DIČ.

## 1.4 Dotčené osoby

Za velmi důležitou oblast DAC 6 se považují také osoby, kterých se oznamovací povinnost a celkově přeshraniční uspořádání týkají. Ohlášení musí podávat zejména **zprostředkovatel**, kterým se rozumí každý, kdo přeshraniční uspořádání navrhuje, nabízí či uvádí na trhu, organizuje nebo jej zpřístupňuje pro jeho zavedení, nebo řídí zavedení takového uspořádání – tedy i advokát, notář, daňový poradce, nebo auditor. V praxi se může jednat i o poradce v rámci daňového oddělení mateřské společnosti, které uspořádání navrhlo. Může existovat také vedlejší zprostředkovatel, který vědomě poskytuje součinnost uspořádání, kde je hlavním organizátorem někdo jiný. V určitých případech podává oznámení **uživatel**, a to pokud není jiný zprostředkovatel, když je zprostředkovatel vázán mlčenlivostí; nebo pokud uspořádání zprostředkovatele nemá. Pro zprostředkovatele a uživatele souhrnně se používá pojem **povinné osoby** – osoby povinné podávat oznámení.

Uživatelem uspořádání je příslušný daňový poplatník, obecně ten, kdo by z uspořádání měl mít **největší prospěch**. Uživatel patří mezi tzv. **osoby nebo jednotky bez právní osobnosti** (OJEBy<sup>4</sup>). Mezi další (konkrétní) OJEBy patří zejména přidružené entity a zprostředkovatel uspořádání. Může se však jednat i o fyzickou osobu včetně jejího manžela a příbuzné v řadě přímé (§ 14b odst. 6 ZMSSD). Nekonkrétním OJEBem se rozumí účastník uspořádání – nekonkrétním z toho důvodu, že při konstrukci uspořádání nemusí být ještě známy konkrétní osoby, ale účastník<sup>5</sup> už v daném momentu má spojitost s uspořádáním. Uživatelům je uspořádání zpřístupněno pro zavedení, či jsou připraveni toto uspořádání zavést, nebo uskutečnili první krok pro jeho zavedení (§ 14a ZMMSD odst. 1–3).

**Přidružené entity** jsou navzájem spojené osoby (OJEBy), a to:

- podílením se na řízení druhé osoby významným vlivem,
- podílením se na kontrole druhé osoby držením více než 25 % hlasovacích práv,
- držením více než 25 % základního kapitálu druhé osoby prostřednictvím vlastnického práva (ať přímo, nepřímo), nebo

<sup>4</sup> Jedná se o širší pojem než povinné osoby. Některé OJEBy totiž nemají nikdy oznamovací povinnost.

<sup>5</sup> Širší pojem než uživatel. Účastník se může v rámci DAC 6 stát v průběhu času uživatelem.

- nárokem na alespoň 25 % zisku druhé osoby (viz § 14b odst. 1 písm. a) bodu 1–3; písm. b)).

Kulínský a Hronek (2020) sepsali přehledně základní podmínky a situace, kdy musí zprostředkovatel nebo uživatel oznamovat správci daně v ČR informace o daňovém uspořádání. V případě zprostředkovatele se oznamuje o daném uspořádání v ČR, pokud zprostředkovatel<sup>6</sup>:

- je českým daňovým rezidentem, nebo
- má v ČR stálou provozovnu, přes kterou poskytuje služby ve vztahu k uspořádání, a zároveň není daňovým rezidentem v žádném členském státě EU, nebo
- je zřízen podle práva ČR (či se jím řídí), a zároveň pro něj neplatí dva výše uvedené body, nebo
- je registrován v ČR v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb, a zároveň pro něj neplatí všechny výše uvedené body.

V případě uživatele, aby oznamoval správci daně informace o daném uspořádání, se první dvě podmínky neliší, v té třetí se mluví o obdrženém příjmu nebo vytvoření zisku na území ČR a v té čtvrté o výkonu činnosti v ČR. Pokud má povinnost více uživatelů, pak oznámení podává nejprve ten, který uspořádání dohodl se zprostředkovatelem, jinak ten, který řídí nebo koordinuje jeho zavedení. Povinná osoba má za povinnost sledovat a oznamovat změny v informacích oznámeného uspořádání (§ 14l ZMSSD).

Zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání má podle § 14j ZMSSD informační povinnost v případě, kdy „alespoň z části není ve vztahu k tomuto uspořádání povinnou osobou z důvodu profesní mlčenlivosti.“ Musí uvést všechny informace potřebné k plnění povinností při automatické výměně informací. Nesplněním této informační povinnosti může být uložena sankce, konkrétně pokuta za nesplnění povinností nepeněžní povahy (§ 247 daňového řádu, dále jen „DŘ“).

V takovém případě je povinen tuto skutečnost včas sdělit:

- jinému zprostředkovateli tohoto uspořádání (který je povinnou osobou),
- uživateli tohoto uspořádání, pokud není žádný jiný zprostředkovatel povinnou osobou.

Pokud povinná osoba (tj. zprostředkovatel, či uživatel) oznamuje v České republice, tak oznámení podává Specializovanému finančnímu úřadu. Musí dodržet pravidla ohledně

---

<sup>6</sup> Dle důvodové zprávy (Finanční správa ČR, 2019, s. 103) se jedná o kaskádu, „přičemž je formulována tak, že vyšší stupeň této kaskády je relevantní pouze v případě, kdy v žádném členském státě EU není splněn žádný z nižších stupňů kaskády. Zprostředkovatel pak podává oznámení v tom členském státě, který je uveden v nejnižším stupni kaskády.“ V případě, že je jiný členský stát uveden v nižším stupni této kaskády, než ve kterém je uvedena Česká republika, nemá zprostředkovatel v ČR oznamovací povinnost.

obsahu oznámení a způsobu jeho podání (viz kapitola 1.3), dále lhůtu pro podání a uchování dokladů (viz kapitola 1.6). Správce daně (SFÚ) následně bezodkladně předá ústřednímu kontaktnímu orgánu EU informace získané na základě podaného oznámení (§ 8 ZMSSD odst. 4). Ústřední kontaktní orgán EU shromažďuje ze všech finančních správ členských států EU veškerá oznámení, na základě kterých podává informace na finanční správu dotčené země EU, mezi správci tak dochází k automatické výměně informací.

## 1.5 Charakteristické znaky

Charakteristický znak je **vlastnost, prvek nebo rys uspořádání**, které jsou indikátorem potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinností (§ 14g ZMSSD). Uspořádání, formy a způsoby agresivního daňového plánování se neustále vyvíjí, proto se i Evropská komise rozhodla pro stanovení charakteristických znaků, které oproti vymezení pojmu agresivního daňového plánování usilují o podchycení většího množství uspořádání. Celkem se jedná o pět skupin charakteristických znaků.

Jedná se o náznaky, které mohou zneužívat daňové systémy, vyhýbat se daňovým povinností a vykonstruovat záměrné vyhýbání se daňovým povinností. Do jednoho charakteristického znaku tak spadá větší množství konkrétních případů přeshraničních uspořádání. V důvodové zprávě (Finanční správa ČR, 2019, s. 44) je dále zdůrazněno, že když uspořádání naplní některý z charakteristických znaků, neznamená to definitivě využívání uspořádání k agresivnímu daňovému plánování, „jen“ jde o vyšší pravděpodobnost. Proto daňové orgány provádí další šetření a uspořádání vyhodnocují. Oznamování charakteristických znaků tak působí významně jako prevence v boji s vyhýbáním se daňové povinnosti.

**Obrázek 1: Formát charakteristického znaku a jeho případných variant, příklad C.1-b.i**



Zdroj: vlastní zpracování

**Veškeré charakteristické znaky definuje ZMSSD v Příloze č. 3.** Schéma na obrázku 1 demonstruje formát<sup>7</sup> CHZ a jeho varianty podle toho, kde se v Příloze č. 3 nachází. Dále ukazuje nejširší označení pro variantu charakteristického znaku. Charakteristický znak je označen velkým písmenem a číslicí, tj. článek a odstavec. Písmena<sup>8</sup> a body v Příloze č. 3 ZMSSD představují buď konkrétní varianty nebo výčet typických způsobů

<sup>7</sup> Takový formát používá Finanční správa ČR mj. v poskytnutých informacích na základě žádosti o poskytnutí informace.

<sup>8</sup> S výjimkou znaku **E.2**, který musí být naplněn pro uspořádání, které splňuje obě charakteristiky definované v Příloze č. 3 čl. E odst. 2 písm. a) i b). Nejedná se tak o varianty **E.2-a** ani **E.2-b** znaku **E.2**, ale o jeden charakteristický znak **E.2**. To samé platí pro znak **D.2**, u kterého musí být splněny všechny tři uvedené body.

charakteristického znaku. Jednotlivé skupiny a charakteristické znaky jsou podrobněji popsány v následujících podkapitolách a shrnuty v tabulce 1.

**Tabulka 1: Skupiny charakteristických znaků (CHZ) definované směrnicí DAC 6**

Skupina	Název skupiny CHZ	Některé z jednotlivých CHZ nebo variant CHZ
<b>A</b>	<b>Obecné spojené s testem hlavního přínosu</b>	Dodržení podmínky důvěrnosti. Nárok na odměnu pro zprostředkovatele.
<b>B</b>	<b>Zvláštní spojené s testem hlavního přínosu</b>	Podnikání kroků k uplatnění daňové ztráty ke snížení daňové povinnosti. Převod na příjmy zdaňované nižší sazbou nebo osvobozené. Kruhové transakce (vzájemné započtení nebo zrušení k eliminaci daňové povinnosti).
<b>C</b>	<b>Specifické a ostatní (mimo D a E) – vyvedení příjmů</b>	Vyvedení příjmů s nulovou nebo zanedbatelnou sazbou. Vyvedení příjmů do nespolupracujících států. Využití úplného osvobození. Odpočty za odpisování aktiva ve více jurisdikcích. Osvobození dvojího zdanění u stejné položky příjmu nebo kapitálu ve více jurisdikcích.
<b>D</b>	<b>Zvláštní týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví</b>	Narušení oznamovací povinností (převod, využití účtů či překlasifikování příjmů a majetku do jurisdikce, která nepodléhá výměně informací). Netransparentní právní řetězec (nevykonávání významné ekonomické aktivity, v jiné jurisdikci než skuteční majitelé, nebo tam, kde je identifikovat nelze) <sup>9</sup> . Převod finančního účtu.
<b>E</b>	<b>Zvláštní týkající se převodních cen</b>	Jednostranná pravidla bezpečného přístavu. Převod těžko ocenitelných hmotných aktiv (bez existence srovnatelných aktiv, obtížné předvídání míry konečného příjmu).

Zdroj: vlastní zpracování na základě Duška (2020)

<sup>9</sup> Netýká se účtů na důchodové spoření ani penzijní připojištění se státním příspěvkem a teoreticky i na zrušené doplňkové penzijní spoření.

### 1.5.1 Test hlavního přínosu

Určité charakteristické znaky, přesněji skupina **A, B** a varianty znaků **C.1-b.i, C.1-c** a **C.1-d** se oznámí pouze tehdy, pokud **hlavním přínosem uspořádání je získání daňové výhody**. Dušek (2020, s. 67) uvádí, že „*test hlavního přínosu spočívá ve zkoumání, zda existuje příčinná souvislost mezi charakteristickým znakem uspořádání (...) a daňovou výhodou, kterou lze očekávat, pokud bude uspořádání použito.*“

Ke splnění testu hlavního přínosu dojde, pokud uspořádání k daňové výhodě vede přes naplnění posuzovaného charakteristického znaku, nebo pokud nevede z důvodu toho, že daný charakteristický znak (ale jiný ano) nemá. Naopak test hlavního přínosu je nesplněn v případě, že uspořádání k daňové výhodě vede a daný charakteristický znak nenaplní; nebo naplní, ale nejedná se právě o posuzovaný znak, který k zisku daňové výhody vede (Dušek, 2020, s. 68). Pokud tedy hlavním přínosem přeshraničního uspořádání naplňujícího právě charakteristické znaky skupiny **A, B**, či varianty znaků **C.1-b.i, C.1-c** a **C.1-d**, není získání daňové výhody, povinnost oznamovat takové uspořádání povinná osoba nemá.

*„Důvodem pro zavedení testu hlavního přínosu je skutečnost, že jinak by některé charakteristické znaky byly příliš široké, aniž by však vypovídaly cokoli o posuzovaném uspořádání. (...) Lze tak shrnout, že pokud dané uspořádání vede k daňové výhodě právě proto, že naplňuje posuzovaný charakteristický znak, a pokud by daný znak nemělo, pak by k daňové výhodě nevedlo, pak je splněn test hlavního přínosu“* (Finanční správa ČR, 2019, s. 110).

### 1.5.2 Skupina A – obecné znaky spojené s testem hlavního přínosu

Důvodem pro označení těchto znaků ve skupině A jako „obecné“ může být i fakt, že se jedná o uspořádání využívající nové a doposud neznámé způsoby získání daňové výhody. Proto jsou znaky nejenom v této skupině spíše heuristické, zahrnují situace, které mohou, ale ze širokého hlediska nemusí, vyústit v agresivní daňové plánování, proto podléhají testu hlavního přínosu.

První znak (**A.1**) se týká **důvěrnosti**. Uživatel nebo účastník se v tomto případě zavazují dodržovat podmínku, podle které neposkytnou jiným zprostředkovatelům nebo daňovým orgánům informace o případném zajištění daňové výhody (Příloha č. 3 ZMSSD, čl. A odst. 1). Takové uspořádání podléhá oznamovací povinnosti z důvodu toho, že zamýšlené praktiky uživatelů mohou využívat dle slov důvodové zprávy (Finanční správa ČR, s. 110) zatím neznámé mezery nebo chyby v daňovém systému. V poradenské činnosti často dochází k uzavření dohody o mlčenlivosti (např. tzv. *Non-Disclosure Agreement*) s klientem. Uzavření samo o sobě ale nepředstavuje automaticky naplnění **A.1**, ten je naplněn až ve chvíli, kdy je mlčenlivost součástí uspořádání k získání daňové výhody. Protiopatření od správce daně se dá realizovat tedy až v době, kdy se uspořádání stane všeobecně známým, což právě oznámení může docílit.

Druhý znak (**A.2**) pracuje s problematikou **odměny**, která často náleží zprostředkovateli. Pokud tedy její část zprostředkovatel získá, hrozí, že dané uspořádání využívá, stejně jako u znaku **A.1**, mezer nebo chyb v daňovém systému. Zprostředkovatel stráví nějaký čas vymýšlením postupů, jak dosáhnout daňové výhody, odměnou uhradí své finanční náklady. Odměna se odvíjí od výše získané daňové výhody (varianta znaku označovaná **A.2-a**), nebo skutečnosti, zda vůbec byla daňová výhoda získána (**A.2-b**). V případě **A.2-b** počítá směrnice DAC 6 i s případem, kdy zprostředkovatel musí podle uzavřené smlouvy s uživatelem odměnu zcela nebo zčásti vrátit, když zamýšlené daňové výhody nebude dosaženo.

Poslední znak skupiny **A** se označuje jako znak **standardnosti (A.3)**. V podstatě se definicí jedná o typizované uspořádání. Nežádoucí slabina daňového systému může být odhalena u takového uspořádání, které se může zavést u jeho uživatele bez podstatných úprav, proto takové uspořádání podléhá oznamovací povinnosti.

### 1.5.3 Skupina **B** – zvláštní znaky spojené s testem hlavního přínosu

Znaky ve skupině **B** se liší oproti **A** v tom, že využívají známé principy a postupy docílení neoprávněné daňové výhody. Na základě zkušeností a podobných řešených případů finančních správ však ne vždy tato uspořádání znamenají agresivní daňové plánování, proto opět dané uspořádání, které spadá do skupiny **B**, podléhá testu hlavního přínosu.

Prvním znakem (**B.1**) je **využití ztráty**. V praxi často docházelo k pořízení ztrátové společnosti prostřednictvím akvizice, následně byla ukončena její činnost a právě z důvodu získání daňové výhody byla její ztráta použita ke snížení vlastní daně v jedné nebo více jurisdikcích – bez jiného ekonomického důvodu. Daný případ však může sledovat i jiný cíl, proto patří tento znak právě do skupiny **B**, která podléhá testu hlavního přínosu. Důvodová zpráva (Finanční správa ČR, 2019, s. 111) uvádí příklad, kdy situace není zaměřena na získání daňové výhody a neměla by splňovat test hlavního přínosu. „(...) *uspořádání, jehož cílem je získat za nízkou cenu práva průmyslového vlastnictví držená různými společnostmi tak, že je vyhledána společnost s nízkou hodnotou, ať již proto, že je ve ztrátě, nebo proto, že se k tomuto stavu blíží, je pořízena za nízkou cenu, tato práva budou převedena na jejího nabyvatele a následně bude ukončena její činnost.*“

**Změny charakteru příjmu (B.2)** – tento znak se vymezuje z důvodu známých případů měnění jednoho druhu příjmů na jiný z důvodu získání daňové výhody, a docházelo tak k obcházení daňových povinností. Účinek uspořádání spočívá v převedení příjmu na předem určitou kategorii příjmů (dary, majetek, ...), která se zdaňuje nižší sazbou daně, ba dokonce spadá do osvobozených příjmů. Obecně dochází k přeměně příjmů nebo aktiva vytvářející příjem na vlastní kapitál.

Třetí a poslední znak skupiny **B (B.3)** se týká **kruhových transakcí**. V takovém případě dochází opět k vyhýbání se daňovým povinnostem, tentokrát na základě

vykonstruovaného uzavřeného řetězce transakcí, v rámci kterého může dojít k započtení transakce (aktiva), či jiným způsobem zrušení.

#### 1.5.4 Skupina C – znaky týkající se přeshraničních transakcí

Společnosti záměrně využívají přeshraniční transakce k docílení neoprávněné daňové výhody – a právě těchto situací se týká skupina charakteristických znaků C. Prvním znak třetí skupiny, tj. **vyvedení příjmu**, spočívá v takovém uspořádání, které zahrnuje odpočitatelnou přeshraniční platbu provedenou mezi dvěma nebo více přidruženými entitami. Konkrétně směrnice definuje pět variant **C.1**, v kterých příjemce platby<sup>10</sup>:

- nepodléhá zdanění v žádném státě nebo jurisdikci (**C.1-a**),
- podléhá zdanění ve státě nebo jurisdikci, které neukládají žádnou daň z příjmů právnických osob (či s nulovou, nebo téměř nulovou sazbou (prakticky do 1–4 % včetně, záleží na jurisdikci), (**C.1-b.i**),
- podléhá zdanění ve státě nebo jurisdikci, které jsou zařazeny na seznam nespolupracujících států a jurisdikcí v rámci seznamu členských států EU nebo OECD (**C.1-b.ii**), kde jsou zahrnuty:
  - Americká Samoa, Fidži, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad a Tobago, Americké Panenské ostrovy, Vanuatu – ke 24. únoru 2022,
- využívá výhodu úplného osvobození od daně ve státě nebo jurisdikci, v nichž podléhá zdanění (**C.1-c**),
- využívá při platbě daně výhody z preferenčního daňového režimu ve státě nebo jurisdikci, v nichž podléhá zdanění (**C.1-d**).

U variant **C.1-b.i**, **C.1-c** a **C.1-d** je ještě nutné splnění testu hlavního přínosu, aby se dané uspořádání muselo oznamovat, protože dané uspořádání (transakce) ještě nemusí samo o sobě představovat situace charakteristického znaku **C.1** a jeho variant.

Druhým znakem (**C.2**) se rozumí **vícenásobné odpisování**. Takové případy jsou finančním správám známé a často k nim dochází. Transakce v praxi vypadá tak, že „byly ve více státech uplatňovány odpisy z jednoho majetku, čímž došlo ke znásobení celkových uplatněných nákladů a tím ke snížení základu daně“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 112).

Charakteristiku vícenásobného využití má i třetí znak (**C.3**). V tomto případě se jedná v praxi o situaci, při které dojde k **vícenásobnému osvobození od dvojího zdanění**. Daňové povinnosti se společnosti v tomto případě vyhýbají prostřednictvím uplatnění vyloučení dvojího zdanění ve více státech, a tím došlo ke dvojímu nezdanění. Osvobození je uplatňováno u stejné položky příjmu nebo kapitálu.

Agresivní daňové plánování v případě přeshraničních transakcí může mít i podobu **různého ocenění (C.4)**. Při přeshraničním převodu aktiv dochází v takové situaci k různému

---

<sup>10</sup> Příjemce platby podléhá zdanění vždy z důvodu svého bydliště, stálého pobytu, sídla, nebo místa vedení.

ocenění protiplnění za tato aktiva a může docházet k vyvádění zisků. Výši rozdílných ocenění mohou způsobit také diskontní sazby či splátkový prodej.

### 1.5.5 Skupina D – znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví

Ve skupině **D** se nachází znaky, které se týkají případů obcházení již zavedených opatření na zamezení daňovým únikům. Již směrnice DAC 2 a Společný standard pro oznamování (CRS), jenž vydala OECD, zavedly automatickou výměnu informací oznamovaných finančními institucemi (viz § 13a a násl. ZMSSD). K tomuto kroku orgány přistoupily zejména kvůli zjišťování skutečných majitelů vzhledem k narůstajícím případům výnosů z trestné činnosti a financování terorismu. Automatická výměna informací v těchto situacích spočívá ve výměně informací mezi finančními institucemi a správci daně o zůstatcích na finančních účtech cizích daňových rezidentů. Takové opatření má ztížit vyhýbání se daňové povinnosti při vyvedení příjmu do jiného státu – mimo dosah svého správce daně (dle důvodové zprávy, Finanční správa ČR, 2019, s. 112–113).

Finanční účet je definován v Příloze č. 1 ZMSSD jako „*účet vedený finanční institucí a zahrnuje depozitní účet, schovatelský účet (...)*“. V určitých případech zahrnuje finanční účet také jakoukoli majetkovou nebo dluhovou účast ve finanční instituci, pojistné smlouvy s kapitálovou hodnotou a jakékoli smlouvy o pojištění důchodu. Naopak nezahrnuje žádný účet, který je vyňatým účtem. Případné výjimky a další podrobnosti upravuje ZMSSD v Příloze č. 1 čl. C odst. 1 písm. a) až c).

Prvním znakem (**D.1**) je **obcházení Společného standardu pro oznamování**. Česká republika uzavřela s USA tzv. dohodu FATCA, která se taktéž týká výměny informací o finančních účtech, zde se ale nepostupuje podle CRS, tak platí, že takový případ nenaplnuje charakteristický znak **D.1**. O naplnění znaku se bude jednat podle důvodové zprávy (Finanční správa ČR, 2019, s. 113) v případě, „*pokud by dané uspořádání využilo skutečnosti, že se výměna podle dohody FATCA liší a jako jeden z kroků zahrnovalo založení ve Spojených státech amerických, s tím, že tento nesmí být založen v členském státě Evropské unie, šlo by o naplnění tohoto znaku*“ (varianta **D.1-c**).

Demonstrativní výčet typických způsobů znaku **D.1** obsahuje následující případy (viz Příloha č. 3 ZMSSD čl. D odst. 1 písm. a)–f)), kdy se uspořádání musí oznamovat při:

- využití obdobného produktu (úctu) sloužícího k podobným účelům jako finanční účet, jehož údaje se musí oznamovat podle CRS (**D.1-a**),
- převodu finančního účtu nebo aktiva do jurisdikcí neuplatňující CRS (**D.1-b**),
- změně charakteru takového příjmu nebo majetku, o kterém informace podle CRS nejsou či nejsou vyměňovány (**D.1-c**),
- převodu nebo konverzi finanční instituce nebo jejích aktiv na neoznamující finanční instituci (**D.1-d**) – daný případ se týká změny charakteru finanční instituce při zániku povinnosti poskytovat informace o finančních účtech

(z oznamující instituce se stane neoznamující, to samé platí při změně charakteru finančního účtu,

- využití takových právnických osob, jednotek bez právní osobnosti nebo jiných právních struktur, kterým CRS předepisuje méně povinností pro oznamování (**D.1-e**) – v takových situacích nedojde k výměně informací o finančních účtech,
- nabádání k využívání slabin postupů náležité péče prostřednictvím uspořádání (**D.1-f**); takové postupy musí finanční instituce dodržovat, jedná se např. o vyhledávání v záznamech, získání čestného prohlášení majitele účtu apod., účastník uspořádání navíc může spoléhat na neúčinné vymáhání dodržování těchto postupů v určité jurisdikci.

Charakteristický znak **D.2** se zaměřuje na problematiku a **zastření skutečného vlastnictví (D.2)**. Zjišťování skutečných majitelů může být znemožněno ukrýváním majetku za pomoci nepřehledné vlastnické struktury, a tím může takové uspořádání vést k vyhýbání se daňovým povinnostem. Takové uspořádání předepisuje zkonstruování netransparentního řetězce skutečných majitelů nebo netransparentní právní řetězec využitím OJEBů. Aby uspořádání podléhalo oznámení, musí být splněny všechny níže uvedené body. OJEBy v těchto případech:

- nevykonávají významnou ekonomickou aktivitu – nedá se doložit např. přiměřeným personálem, vybavením či aktivy a
- jsou zřízeny podle práva jiného státu či jurisdikce než skutečný majitel aktiv držení těchto osobami nebo jednotkami bez právní osobnosti – OJEBy mohou být dále řízeny, ovládány nebo usazeny nebo podléhají zdanění (opět v jiném státě či jurisdikci než skutečný majitel) a
- jsou součástí netransparentních řetězců, u kterých nelze určit jeho skutečného majitele v souvislosti s výnosy z trestné činnosti a financování terorismu.

### 1.5.6 Skupina E – znaky týkající se převodních cen

Převodní ceny jsou obsaženy samostatně v poslední skupině charakteristických znaků. Jedná se o transakce mezi spojenými osobami, při kterých musí být dodržena tzv. zásada tržního odstupu (čili provádění transakcí za tržní ceny). Na mezinárodní úrovni je převodním cenám upřena velká pozornost, ačkoli bylo provedeno nespočet opatření, stále dochází k zásadním daňovým únikům, není tedy divu, proč je převodním cenám upřena pozornost taktéž v DAC 6.

Podle směrnice OECD o převodních cenách (OECD, 2017, s. 203–205) může aplikace principu tržního odstupu představovat značné administrativní břemeno. Ke snížení administrativní náročnosti slouží režim *safe harbour*, neboli bezpečný přístav (či přístaviště). Jedná se o „opatření, které se vztahuje na určitou kategorii daňových poplatníků nebo transakcí, a které dotčené daňové poplatníky nebo transakce osvobozuje od určitých povinností, které by jim jinak byly ukládány (...)“, poplatníci mohou použít např.

zjednodušené metody stanovení převodních cen povolené daňovou správou. Zatímco byl režim bezpečného přístavu v minulosti brán jako negativní, postupem času daňové správy, především díky tomu, že některé metody povolily, tento režim začaly v určité míře akceptovat.

Přes výše uvedené skutečnosti se ale právě první znak skupiny **E (E.1)** týká právě režimu bezpečného přístavu, konkrétně **využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu**. Jednostranně zavedená pravidla, jak vysvětluje důvodová zpráva (Finanční správa ČR, 2019), přirozeně nejsou koordinována s druhou jurisdikcí. Transakce tak může být posouzena různě, mj. dosažením daňové výhody nebo dokonce dvojího nezdanění.

K dalším případům vyhýbání se daňovým povinnostem docházelo **využitím těžko ocnitelných nehmotných aktiv (E.2)**. Spojené osoby si převádějí těžko ocnitelná nehmotná aktiva (deriváty<sup>11</sup>) či práva, čímž dochází k nadhodnocení aktiv, tím k navýšení nákladů, což vede tedy ke snížení základu daně. Pro taková aktiva či práva v době jejich převodu mezi přidruženými entitami:

- neexistují žádná srovnatelná aktiva (Příloha č. 3 ZMSSD čl. E odst. 2 písm. a))
- a v době uzavření transakce jsou odhady budoucích peněžních toků nebo příjmů očekávaných z převáděného nehmotného aktiva nebo předpoklady použité při oceňování tohoto nehmotného aktiva vysoce nejisté, a tedy je obtížné předvídat míru konečného prospěchu, který vyplyne z nehmotného aktiva v okamžiku převodu (Příloha č. 3 ZMSSD čl. E odst. 2 písm. b)).

Poslední charakteristický znak nejenom skupiny **E**, ale celé směrnice DAC 6 celkově, se vyznačuje pro případy **využití vnitroskupinového přeshraničního převodu funkcí, rizik nebo aktiv (E.3)**. Pro daňové správy jsou známy případy změny struktury skupiny spojených osob, a to tak, že byly na zahraniční osoby nebo jednotky bez právní osobnosti z této skupiny přeneseny činnosti, aktiva nebo rizika osob. Zásadní je však míra tohoto přenesení. V horizontu 3 let se očekává více než 50% pokles ročního EBITu<sup>12</sup> osob nebo jednotek, které tyto funkce, aktiva nebo rizika převedly. V praxi tak dochází k připravovanému vyvádění zisků do jiného státu nebo jurisdikce (Finanční správa ČR, 2019, s. 115).

## 1.6 Ostatní – mlčenlivost, ochrana osobních údajů, lhůty, sankce

Otázkou nejenom na základě dokumentu ČAK (2019) zejména je, jak daná transponovaná směrnice ovlivní problematiku mlčenlivosti profesí. Daňový poradce musí dodržovat mlčenlivost u určitých informací klienta. Zároveň podle DAC 6 musí oznamovat přeshraniční uspořádání svého klienta, které může zasahovat do jednoznačně koncipovaných

---

<sup>11</sup> Stále podrobnější standardy IFRS však přinášejí více oceňovacích modelů, které přispívají k menšímu množství těžko ocnitelných nehmotných aktiv.

<sup>12</sup> Zisku před úroky a zdaněním.

právních pravidel, a informace se tak můžou střetnout s problematikou ochrany osobních údajů.

**Profesní mlčenlivost** se týká povinnosti zachovávat mlčenlivost i pro účely automatické výměny informací u určitých v § 14i uvedených profesí. Jedná se o:

- daňové poradce (§ 6 odst. 9 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky),
- advokáty (§ 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii),
- notáře (§ 56 zákona č. 358/1992 Sb., notářského řádu),
- auditory (§ 15 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech).

Dále je profesní mlčenlivost upravena taktéž v právech jiného státu EU v rozsahu, v jakém se vztahuje na tuto výměnu informací. S mlčenlivostí se pojí taktéž charakteristický znak důvěrnosti (**A.1**) a v souvislosti s obsahem oznámení takové uspořádání, u kterého nesmí být porušena ochrana obchodního tajemství. Dušek (2020, s. 89) dodává, že se ale nelze dovolávat obchodního tajemství na celé přeshraniční uspořádání. „*V případě typizovaného uspořádání se profesní mlčenlivost vztahuje pouze na údaje týkající se jeho uživatelů. Informace o samotném uspořádání, tedy o jeho stavbě, fungování, principech apod. však profesní mlčenlivosti nepodléhají, protože nejsou navázány na žádného uživatele*“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 100). Za porušení povinnosti profesní mlčenlivosti se nepovažuje poskytnutí informací správci daně v souvislosti s případem (situací, uspořádáním) podle zákona o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu – platné u všech čtyř výše uvedených profesí. U daňového poradce a notáře se plnění povinností, které nejsou dotčeny porušením profesní mlčenlivosti, rozšiřuje i na zákon o provádění mezinárodních sankcí.

Zpracování údajů je nezbytné pro plnění právních povinností Finanční správy ČR. Zpracovávají jsou zejména identifikační údaje veškerých dotčených osob podílejících se na uspořádání a podle důvodové zprávy (Finanční správa ČR, 2019, s. 59) v rozsahu jméno a příjmení, datum narození, rezidentství pro daňové účely, DIČ a adresa místa trvalého pobytu. Tento vymezený rozsah shromažďování je nezbytný a odpovídající účelu DAC 6. Shromažďované údaje korespondují s obsahem oznámení (viz podkapitola 1.3). Veškeré osobní údaje má však správce daně již k dispozici na základě jiných právních předpisů a jsou uchovávány po dobu nezbytnou k účelu zpracování.

Tabulka 2 přináší **přehled základních lhůt** obsažených v ZMSSD. Další lhůty a termíny pro ČR jsou uvedeny v kapitole 2.1. Čtvrtletím se rozumí kalendářní čtvrtletí.

Počátkem uspořádání se myslí okamžik, kdy bylo uspořádání zpřístupněno pro zavedení, anebo připraveno k zavedení, či kdy byl učiněn v zavedení první krok. V případě, kdy nastane u stejného uspořádání více skutečností, tak rozhodným dnem je takový den, který nastane nejdříve. Stejná lhůta, tj. do 30 dnů, platí také v případě podání oznámení

vedlejším zprostředkovatelem, rozdílný je však rozhodný den. 30 dnů se počítá od poskytnutí pomoci, poradenství nebo podpory k uspořádání. V případě, kdy povinná osoba podá oznámení o změně informací o typizovaném uspořádání, tak musí oznámení podat do 30 dnů od posledního dne kalendářního čtvrtletí, v kterém ke změnám došlo.

**Tabulka 2: Lhůty ve směrnici DAC 6 (ZMSSD)**

Ustanovení zákona	Název lhůty	Doba trvání
§ 14n odst. 1	Lhůta pro podání oznámení („LPO“)	do 30 dnů ode dne „počátku“ uspořádání
§ 14p	Uchovávání dokladů	po dobu 10 let od posledního dne LPO
§ 14s	Lhůta pro poskytnutí informace	do 1 měsíce od posledního dne čtvrtletí oznámení informace

Zdroj: vlastní zpracování na základě ZMSSD

Nedílnou součástí směrnice DAC 6 jsou také **sankce**. Některé se v rámci oznamovací povinnosti přeshraničních uspořádání použijí v ČR podle daňového řádu. Tabulka 3 uvádí sankce, které může správce daně uložit daňovým subjektům v souvislosti s DAC 6.

**Tabulka 3: Sankce za nesplnění povinností směrnice DAC 6**

Ustanovení zákona	Název sankce	Výše sankce
§ 14o a § 14q odst. 1 ZMSSD dle § 247a DŘ	Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy – porušení uchovávat doklady	do 500 000 Kč
§ 14j a § 14q odst. 2 ZMSSD dle § 247a DŘ	Pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžní povahy – porušení informační povinnosti	do 500 000 Kč
§ 14q odst. 3 ZMSSD dle § 247 odst. 2 DŘ	Pořádková pokuta – porušení povinnosti při oznamování	do 500 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě ZMSSD

## 2 Implementace ve vybraných státech

Směrnice DAC 6 nechala určitou část pravomocí na členských státech, zejména ve vlastních definicích určitých pojmů a možnostech uložit oznamovací povinnost na více charakteristických znaků. Této možnosti však nevyužily všechny státy a jurisdikce, velká část implementovala DAC 6 do „lokálních“ právních předpisů. Směrnice např. neuvádí, kde a kdy by měla být daňová výhoda realizována.

### 2.1 Vývoj DAC 6 v ČR

V České republice se směrnice DAC 6 transponovala **do zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (ZMSSD)**. Cílem novely ZMSSD je implementace mechanismu založeného směrnicí DAC 6 v čisté transpozici. To znamená, že Česká republika nevyužila možnost rozšířit okruh charakteristických znaků ani oznamování čistě vnitrostátních uspořádání.

Na půdě Evropské unie (EU) se sice DAC 6 schválila již 25. 6. 2018 – od tohoto data se musí ujednání (podle datu zavedení) ohlašovat – ale první státy odstartovaly oznamovací povinnost, resp. přijaly první oznámení, na začátku roku následujícího. V České republice se plánoval start oznamovací povinnosti kolem července 2020, tedy dva roky od schválení, zaviněním koronavirové situace byl ale tento termín několikrát posunut. Spoluprací správců daně se rozumí spíše automatická výměna informací, jež obdrží oznámení v jiných státech než finanční správy ve státech rezidence, v nichž se však existence daňového uspořádání taktéž týká.

Od schválení směrnice DAC 6 uplynuly téměř čtyři roky, v České republice byl ale **vývoj implementace** poněkud delší, zejména v porovnání s lidnatějšími státy (Německo, Nizozemsko, Polsko ad.). Nejprve nová oznamovací povinnost ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat, vznikla od 1. 7. 2020. V praxi to mělo znamenat vznik povinnosti povinné osoby podat oznámení – v případě přeshraničních uspořádání vzniklých od daného data (1. 7. 2020) – do 30 dnů. Pokud uspořádání vzniklo, bylo uvedeno na trh, nebo bylo zavedeno od 25. 6. 2018 do 30. 6. 2020, byla povinnost podat oznámení do 31. 8. 2020. Formulář *Oznámení pro DAC 6* na Daňovém portálu Finanční správy České republiky byl zveřejněn až 19. 10. 2020. V souvislosti s vypuknutou pandemií covid-19 totiž došlo, stejně jako u jiných daní a daňových předpisů, k prodloužení lhůt pro podání daňových přiznání, oznámení, či pro placení daní.

Podle Aktuálních informací k oznamovací povinnosti dle DAC 6 pod stavem k 17. 6. 2020 se odhadovalo, že účinnost pravidel DAC 6 nastane až v průběhu září 2020. Na úrovni Rady EU se připravil navíc návrh novely směrnice 2011/16/EU, který mj. posunuje lhůty pro plnění oznamovací povinnosti přibližně o 6 měsíců. Mohly se tak posunout lhůty pro plnění povinností. U přeshraničních uspořádání vzniklých od 1. 7. 2020 do 31. 12. 2020

včetně muselo být oznámení podáno do 30. 1. 2021 (v případě přeshraničních uspořádání mezi 25. 6. 2018 a 30. 6. 2020 včetně do 28. 2. 2021). U přeshraničních uspořádání vzniklých od 1. 1. 2021 už platila „jednotná“ lhůta pro podání oznámení – a to do 30 dnů od vzniku rozhodné skutečnosti.

**Posun a úpravy lhůt** však nebyly finální. Pod stavem k 10. 9. 2020 se ustálily tyto lhůty podle učinění prvního kroku daňově optimalizačního schématu (první dva body náleží k historickému schématu):

- v období od 25. 6. 2018 do 30. 6. 2020 – do 28. 2. 2021,
- v období od 1. 7. do 29. 8. 2020 – do 30. 1. 2021,
- do 31. 12. 2020 – taktéž do 30. 1. 2021,
- do 30. 4. 2021 v případě aktualizace údajů o vybraných schématech ohledně změn, ke kterým došlo do 31. 12. 2020.

Zákon č. 343/2020, který, mimo jiné, novelizuje zákon č. 164/2013 Sb. o mezinárodní spolupráci při správě daní, byl ve Sbírce zákonů vyhlášen dne 14. 8. 2020.

Důvodová zpráva (Finanční správa ČR, 2019, s. 59) uvádí také údaje o předpokládaném hospodářském a finančním dopadu navrhované právní úpravy. Finanční správa ČR využívá stávající systémy pro automatickou výměnu informací dle DAC 6, které slouží pro zbylé směrnice DAC, a sice Společnou komunikační síť (CCN) v rámci EU. Pozitivní dopady předkládané úpravy na veřejné rozpočty nelze ani rámcově kvantifikovat vzhledem k nízké době od implementace a zavedení oznamovací povinnosti v ČR, nicméně právě pozitivní dopady (2019) očekává.

*„Odhad nákladů na realizaci zpracování podání na Daňovém portále, příslušnou intranetovou aplikaci a předávání souborů z aplikace ADIS mezi Finanční správou České republiky a příslušným systémem Evropské unie a OECD je cca 20–25 mil. Kč bez DPH“ (Finanční správa ČR, 2019, s. 59).*

Dále vznikla potřeba na straně správce daně personálního zabezpečení kontroly plnění povinností spojených s podáváním informací (nejméně dva pracovníci). Také daňové subjekty čekalo nastavení systémů a infrastruktury pro plnění povinností dle DAC 6 (Finanční správa ČR, 2019, s. 58).

## **2.2 Dosavadní cesta směrnice DAC**

Celkem již šestá novelizace směrnice DAC svědčí o transparentním a „populárním“ právním předpisu (Evropský parlament, 2022, s. 27–29). Všechny změny byly jednomyslně schváleny všemi členskými státy EU. Nejprve DAC 1 zrušila dosavadní směrnici o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (77/799/EHS). Zavedl se tím propracovanější systém výměny informací o daňových poplatnících, která

probíhá několika způsoby – výměna informací na vyžádání (konkrétní případ); tzv. spontánní výměny; a automatická (systematická a pravidelná) výměna informací.

Prostřednictvím revidované DAC 2 byl v EU implementován také *Common Reporting Standard* (CRS). Tím se rozšířil rozsah sbíraných údajů, konkrétně v automatické výměně informací o finančních účtech, čímž se fakticky zrušilo bankovní tajemství v rámci EU. Směrnice DAC ale neukládají povinnosti pouze pro daňové poplatníky, důkazem budiž DAC 3, která v návaznosti na finanční skandál *LuxLeaks* zavedla povinnou automatickou výměnu informací o předběžných daňových rozhodnutích a o předběžných posouzeních převodních cen.

Ačkoli směrnice DAC pomohly mezinárodní spolupráci při správě daní, daňové subjekty nepřestaly agresivně daňově plánovat a DAC 4 posílila pravidla proti vyhýbání se daní z příjmů právnických osob. Konkrétně cílí na velké nadnárodní společnosti (či skupiny) s konsolidovaným ročním výnosem nad 750 000 000 eur, nehledě na tom, odkud jsou skupiny řízeny. Postupem času sílily snahy firem o výnosy z trestné činnosti, nejčastěji v souvislosti s praním špinavých peněz, ba dokonce financování terorismu. A právě při kontrole a identifikaci daňových subjektů si může správce daně vyžádat související informace s nelegálními praktikami, toto právo získává na základě směrnice DAC 5.

**Tabulka 4: Přehled směrnic DAC**

DAC	Obsah	Rok
DAC 1	mezinárodní spolupráce při správě daní, nástroje spolupráce	2011
DAC 2	automatický výměna informací, finanční účty, CRS	2014
DAC 3	předběžná daňová rozhodnutí či posouzení převodních cen	2015
DAC 4	agresivní daňové plánování, škodlivá daňová soutěž, nadnárodní podniky	2016
DAC 5	přístupy správce daně k materiálům ohledně praní špinavých peněz, výnosy z trestné činnosti, financování terorismu	2016
DAC 6	oznamování přeshraničních uspořádání – vyhýbání se daňové povinnosti	2018
DAC 7	oznamování příjmů digitálních platform	2021
DAC 8	výměna informací o kryptoměnách a elektronických penězích	2022+

Zdroj: Dušek (2020, s. 44); Evropský parlament (2022, s. 27–29); vlastní zpracování

DAC 6 ale není rozhodně poslední směrnicí o mezinárodní spolupráci při správě daní. Už nyní vzešla v platnost DAC 7, která cílí na **posílení transparentnosti ve vztahu k digitálním platformám**, přes které některé příjmy zůstávají nenahlášené a tudíž i nezdaněny zejména kvůli působením digitálních platform ve více zemích. Ještě se čeká na implementaci v jednotlivých členských státech. Dokonce se očekává také verze DAC 8, jež se má týkat **kryptoaktiv a elektronických peněz**, jejichž definice a způsoby evidence

nejsou všeobecně upraveny ani v oblasti účetnictví ani daní. Tabulka 4 přináší shrnutí všech novel směrnice DAC s rokem původního znění verze směrnice (nikoli transpozice zákona).

## 2.3 Členské státy EU

Složitá problematika této novinky ve světě správy daní vedla zahraniční daňové správy k publikacím lokálních výkladů a manuálů např. v Německu, Francii a Maďarsku (Petrašová, Slavičková, 2021). Podle von Brockeho a Heymella (2020) většina členských států (např. Německo, Itálie či Portugalsko) ve svých prováděcích zákonech či legislativních materiálech výslovně stanovila pravidla daňové výhody, tu lze uplatnit i mimo EU, avšak musí existovat v daném uspořádání (transakci) napojení na EU.

Řada příspěvků se ale nebrání kritice rozšířené automatické výměny informací. Mezi první myšlenkou odrazení zprostředkovatelů od navrhování uspořádání s cílem vyhybat se daňové povinnosti a přijetí návrhu totiž uplynulo pouze devět měsíců (Evropský parlament, 2022, s. 30). Také Bianco (2021) ve svém článku upozorňuje na řadu problémů, které mohou ohrozit dobře fungující systém a mohly by bránit činnosti zprostředkovatelů. Schází mu taktéž definice pojmů a nedostatek pokynů, které nutně potřebují přesnější a správný výklad. Dále upozorňuje na s tím související rizika zpoždění a nadměrného zveřejnění z důvodu vnímání DAC 6 jako přísné směrnice, a může se tím vším podkopat účinnost celého systému.

Bianco (2021) však DAC 6 jen nehaní, touto směrnicí podle něj EU učinila velký pokrok směrem k transparentnějšímu evropského daňového prostředí. Postrádá ale zejména pochopení role zprostředkovatelů, kteří mají a budou mít s povinnostmi, které ukládá DAC 6, problémy. Nicméně celkem rychlá dohoda nad zněním DAC 6, jakožto citlivého tématu, jako je vyhýbání se daňovým povinnostem v rámci agresivního daňového plánování, rozhodně napomohla k dalšímu perspektivnímu nástroji.

Al-Zawity a kol. (2019) ve svých příspěvcích popisují implementaci směrnice DAC 6 v několika státech, konkrétně se jedná o Belgie, Nizozemsko, Německo, Lucembursko, Itálii, Francii, Španělsko, Irsko a Kypr. Autoři dospěli ke stejným závěrům jako Bianco (2021), kritizují zejména vágní znění a nedefinované pojmy, které vedou k významným rozdílům v aplikaci směrnice. Vidí velkou výhodou v existenci administrativních pokynů správců daně (např. Belgie). Problém však nemusí mít jen zprostředkovatelé, ale i správci daně. S mírnou nadsázkou autoři vidí DAC 6 jako nástroj pro týmovou spolupráci, sdílení zkušeností či osvědčených postupů při řešení situací, které oznamovací povinnost přináší. Největším problémem v Německu vzhledem k vysokému počtu podaných oznámení je personální nedostatek pracovníků správce daně. V poslední řadě Kypr existenci DAC 6 vítá. Právě na tomto středomořském ostrově totiž sídlí velké množství nadnárodních společností a určitě ne všechny dodržují tamní zákony v dostatečné míře.

**Tabulka 5: Termíny DAC 6 v členských státech EU a data pro oznamování**

Stát	Nabytí účinnosti (platný zákon od)	Lhůty a počátek podávání oznámení		
		Historická uspořádání	Nová uspořádání (od 1. 7. 2020) vše do 30 dnů	Změny u uspořádání (hlásit pravidelně)
AT	1. 7. 2020 (22. 10. 19)	do 31. 8. 2020	od 1. 7. 2020	3 měsíce (✓)
BE	1. 7. 2020 (20. 12. 19)*	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
BG	1. 7. 2020 (31. 12. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
CY	31. 3. 2021 (1. 1.)	do 30. 11. 2021	od 31. 10. 2021 <sup>13</sup>	3 měsíce (✓)
CZ	29. 8. 2020 (14. 8.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
DE	1. 7. 2020 (21. 12. 19)	do 31. 8. 2020	od 1. 7. 2020	3 měsíce (✓)
DK	1. 7. 2020 (27. 12. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
EE	1. 7. 2020 (18. 12. 19)*	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
ES	31. 12. 2020 (29. 12.)	do 14. 5. 2021	od 14. 4. 2021	3 měsíce (✓)
FI	1. 7. 2020 (30. 12. 19)	do 31. 8. 2020	od 1. 7. 2020	3 měsíce (✓)
FR	1. 7. 2020 (21. 10. 19)*	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
GR	31. 7. 2020 (29. 7.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
HR	1. 7. 2020 (11. 12. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
HU	1. 7. 2020 (23. 7. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
IE	1. 7. 2020 (22. 12. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
IT	26. 8. 2020 (30. 7.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
LT	1. 7. 2020 (16. 7. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
LU	1. 7. 2020 (25. 3.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
LV	1. 7. 2020 (5. 3.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
MT	1. 7. 2020 (17. 12. 19)	do 1. 3. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
NL	1. 7. 2020 (18. 12. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
PL	1. 1. 2019 (23. 10. 18)*	do 31. 12. 2020	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
PT	22. 7. 2020 (21. 7.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
RO	1. 7. 2020 (28. 1.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
SE	1. 7. 2020 (4. 6.)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
SI	1. 7. 2020 (7. 6. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)
SK	1. 7. 2020 (15. 10. 19)	do 28. 2. 2021	od 1. 1. 2021	3 měsíce (✓)

Poznámka: \* – tyto státy transponovaly DAC 6 do více zákonů s odlišnými daty platnosti.

Zdroje: Bakertilly (2020); EY (2019–2022); Spingael (2021); vlastní zpracování

Všechny členské státy EU již směrnici DAC 6 zavedly a implementovaly ji do svého vnitrostátního právního řádu. Posledními zeměmi, které tak učinily, byly Kypr a Španělsko

<sup>13</sup> Tato data byla již nějakou dobu platná, kyperský správce daně však termín pro oznámení opět posunul.

(březen, resp. duben 2021 dle počátku povinnosti pro podání oznámení). Evropská komise zahájila proti nim řízení pro nesplnění povinností, avšak po implementaci byly případy uzavřeny. Většina států transponovala DAC 6 již do konce roku 2019, kdy zákon, či novela zákona vstoupily v platnost. Účinnost většinou připadla na 1. 7. 2020, mj. také z důvodu pandemie koronaviru místo původně zamýšleného 1. 1. 2020. Povinnost oznamovat uspořádání se týká také historických uspořádání, kterými se rozumí zpravidla taková, u kterých byl první krok proveden od 25. 6. 2018 do 30. 6. 2020 (případně déle, pokud i zákon nabyl účinnosti později). Nejzazší termín povinnosti oznamovat historická uspořádání nastal ve většině států EU 28. 2. 2020. Polsko u historických uspořádání má tři různé termíny pro oznamování (podle toho, kdo oznamuje) – termín do 31. 12. 2020 se týká zprostředkovatelů.

Novými uspořádáními se rozumí zpravidla takové, u kterých první krok pro jejich zavedení nastal ve většině států od 1. 7. 2020. Vlivem covid-19 a možnosti využít posunout lhůty pro povinné oznámení přeshraničních uspořádání, se začátek oznamovací povinnosti posunul ve většině případů na 1. 1. 2021. Hlásit pravidelně znamená, že ve všech státech je povinnost podávat nové informace o již oznámeném uspořádání. Lhůta činí tři měsíce, ale pokud žádné nové okolnosti nenastaly, oznámení se nepodává. Kyperský správce daně několikrát využil prodloužení termínu pro podání oznámení bez sankcí, naposledy se 22. 11. 2021 termín prodloužil až do 31. 1. 2022.

**DAC 6 se vztahuje na přímé daně**, mezi které patří i řada specifických daní, např. na Kypru speciální příspěvek na obranu, dále dědické a darovací daně, které nejsou v tabulce 6 rozepsány. Zpravidla se DAC 6 netýká ani příspěvků na sociální zabezpečení (SZ), ne všechny státy je však uvádí mezi daněmi, na které se směrnice nevztahuje, což může být způsobeno rozdílem mezi ekonomickou a právní definicí daně. Až na Polsko a Portugalsko nepatří do působnosti směrnice ani oznamování přeshraničních transakcí, které se týkají daně z přidané hodnoty (DPH), spotřebních daní (SD), či cel.

Zmíněné státy využily také možnosti rozšířit působnost MDR také na domácí transakce, což znamená, že pro povinnost oznámení není podstatné, zda má uspořádání přeshraniční účinky, důležité zůstává v podobě naplnění charakteristického znaku. Společně s Polskem také Řecko rozšířilo povinnost podávat oznámení u více uspořádání definování dodatečných charakteristických znaků nad působnost DAC 6.

**Dodatečné charakteristické znaky** se týkají např. převodu aktiv v rámci uspořádání s výplatou odměny pro dotčené osoby v podstatné výši, dále využívání pravidel odložené daně a tím snížením daňové povinnosti (nad 5 milionů PLN). Limit je rozhodný i pro další charakteristické znaky. Zkoumá se také rozdíl mezi polskou daní z příjmů a daní v jiném členském státě, v kterém se uživatel záměrně vyhýbá daňové povinnosti. Dodatečné charakteristické znaky v Polsku a Řecku spíše rozšiřují charakteristické znaky z původního

znění DAC 6, které musí být implementovány ve všech státech, aniž by ukládaly jejich naplněním novou oblast, která podléhá oznamovací povinnosti.

**Tabulka 6: Druhy daní, domácí transakce a dodatečné CHZ v členských státech EU**

Stát	Daně, na které se DAC 6 vztahuje	Daně, na které se DAC 6 nevztahuje	Oznamování domácích transakcí	Dodatečné CHZ
AT	přímé	DPH, cla	×	×
BE	přímé	DPH	×	×
BG	přímé	DPH, SD, cla, SZ	×	×
CY	přímé, příspěvek na obranu	DPH, cla, SD, SZ	×	×
CZ	přímé	DPH, SD, cla, SZ	×	×
DE	přímé	DPH, cla	×	×
DK	přímé	DPH, SD	×	×
EE	přímé	DPH	×	×
ES	přímé	DPH, SD	×	×
FI	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
FR	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
GR	přímé	DPH	×	✓
HR	přímé	DPH, cla SD, SZ	×	×
HU	přímé	DPH	×	×
IE	přímé	DPH	×	×
IT	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
LT	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
LU	přímé	DPH, cla, SD	×	×
LV	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
MT	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
NL	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
PL	všechny ostatní	cla	✓	✓
PT	všechny	×	✓	×
RO	přímé	DPH	×	×
SE	přímé	DPH	×	×
SI	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×
SK	přímé	DPH, cla, SD, SZ	×	×

Zdroj: Bakertilly (2020); vlastní zpracování

EU umožnila vlivem pandemie covid-19 **odložit oznamovací povinnost až o šest měsíců**, čehož většina členských států, jak ukazuje také tabulka 7, využila. V Rakousku, Německu a Finsku se tedy podala už v roce 2020 řada oznámení, první uspořádání oznámili

povinné osoby v roce 2020 také ještě v Dánsku, u ostatních států byla první oznámení započítána až do roku 2021, ačkoli několik uspořádání (včetně dvou českých) bylo oznámeno příslušnému správci daně již v roce 2020.

**Tabulka 7: Posun lhůt v důsledku covid-19, výše sankcí a přípustný jazyk oznámení**

Stát	Posun lhůt covid-19	Sankce	Jazyk oznámení
AT	×	25 000 – 50 000 €	němčina/angličtina
BE	✓	250 – 100 000 €	nizozemština/francouzština/němčina/angličtina
BG	✓	100 – 5 100 €	bulharština
CY	✓	1 000 – 20 000 €	jakýkoliv oficiální
CZ	✓	až do 20 000 €	čeština/angličtina
DE	×	až do 25 000 €	němčina/angličtina
DK	✓	3 350 – 53 750 €	dánština/angličtina
EE	✓	max. 3 300 €	nespecifikovaný
ES	✓	250 – 3 000 €	španělština
FI	×	2 000 – 15 000 €	fínština/švédština/angličtina
FR	✓	5 000 – 100 000 €	francouzština
GR	✓	250 – 20 000 €	řečtina
HR	✓	250 – 26 650 €	jakýkoli oficiální
HU	✓	až do 13 000 €	maďarština
IE	✓	100 – 4 000 €	angličtina
IT	✓	1 000 – 31 500 €	italština/angličtina
LT	✓	1 820 – 6 000 €	litevština
LU	✓	250 000 €	francouzština/němčina/angličtina
LV	✓	až do 3 200 €	lotyština
MT	✓	100 – 30 000 €	angličtina
NL	✓	670 000 €, příp. dle správce	nizozemština/angličtina
PL	✓	až do 5 300 000 €	polština
PT	✓	2 000 – 80 000 €	portugalština/angličtina
RO	✓	200 – 20 200 €	rumunština
SE	✓	715 – 14 300 €	švédština/angličtina
SI	✓	250 – 30 000 €	slovinština/angličtina
SK	✓	do 30 000 € (i opakovaně)	slovenština

Poznámka: Částky zemí, které nejsou v eurozóně, přepočteny na €, zaokrouhleno (6. 5.).

Zdroj: Bakertilly (2020); TP News (2020); vlastní zpracování

**Částky sankcí** jsou napříč členskými státy dost různorodé, země si je totiž můžou nastavit podle svého uvážení. Nejnižší minimální sankci ve výši 100 € má Irsko, které takto nízkou pokuty uvalí v případě, kdy povinná osoba nesplní své oznamovací povinnosti ani po uvalení pokuty ve výši 4 000 € za každý den prodlení. V Bulharsku činí nejnižší pokuta po přepočtu také přibližně 100 €, a to v případě, kdy nebude správce daně informován o zprostředkovateli, či uživateli, jenž bude oznámení podávat. Většina států ale uvalila pokuty v řádu tisíc až desítek tisíc €, v této oblasti značně vybočuje Polsko, které může předepsat pokutu ve výši po přepočtu přes 5 milionů €.

Téměř polovina zemí (14) **kromě úředního jazyku** umožňují podávání oznámení také v angličtině – liší se však v tom, jestli se můžou všechna oznámení podávat v angličtině, nebo jen některé písemnosti či doplňující informace. Pro nadnárodní společnosti můžou představovat problémy oznámení v cizím jazyce (zejména např. v Litvě, Lotyšsku, Maďarsku, Řecku a Bulharsku). Estonsko a Chorvatsko však umožnilo podávat oznámení v jakémkoli oficiálním jazyce EU – tudíž v úředním jazyce kteréhokoli členského státu EU.

Některé státy se nicméně liší ještě v dalších aspektech než ve výše uvedených. V Rakousku a Dánsku se musí povinné osoby k oznamovací povinnosti registrovat, a to nejpozději do osmi dnů po stanovení oznamovací povinnosti, pro uspořádání do konce roku 2020, byl nejzazší termín 8. 1. 2021. Pro lucemburské profese (advokáti, certifikovaní účetní, auditoři, daňoví poradci) platí rozšířená profesní mlčenlivost. Portugalsko rozlišuje skupiny charakteristických znaků na ty, které naplní uspořádání podléhající oznamovací povinnosti jen v případě přeshraničních uspořádání (skupina **A**), zatímco všechny ostatní skupiny se oznamují i v případě uspořádání bez přeshraničních účinků. Některé charakteristické znaky zahrnují více situací než ve znění směrnice DAC 6. Nutno navíc podotknout, že vlivem covid-19 se v řadě států nepředepisovaly pokuty, pokud povinná osoba oznámila své přeshraniční uspořádání v řádu několika měsíců po uplynutí povinnosti.

Ani perfektní znalost směrnice DAC 6 nezapříčiní to, že nebude s podáním oznámení jakýkoli problém. Jde totiž také o znalost vnitrostátních daňových předpisů, které se vzhledem k slabší harmonizaci přímých daní napříč státy liší. Po transponování směrnice do místního zákona neexistoval dokonce v několika státech žádný prostředek či portál, jak oznamovací povinnosti splnit. Je tedy možné, že nějaké vlády nedávají této směrnici takový zřetel.

## 2.4 Třetí země

Oznamovací povinnost, ať už podle DAC 6 nebo pravidel MDR, nezavádí pouze v členských státech EU, ale také **v Argentině, Mexiku či Kanadě**. V určité míře platí DAC 6 také ve Spojeném království, které bylo v době přípravy této další směrnice o mezinárodní spolupráci při správě daní ještě členem EU. Další země budou zřejmě následovat. **Norsko** dokonce svá pravidla MDR představilo již v roce 2019, poté na konci

následujícího roku právě Argentina následovaná Mexikem (leden 2021). Za několik měsíců se přidala také Kanada (duben), u které povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání nastala na začátku roku 2022.

Předpokládalo se, že se po konci přechodného období **Spojeného království** zaviněného Brexitem přenesou celé znění DAC 6 a pravidla do britského právního systému. Britský správce daně ale zachoval povinnost oznamování jen na charakteristické znaky skupiny **D**. Oznamovat se nakonec nemusela ani historická uspořádání (Brockman, 2021).

Povinné osoby v Mexiku musí každý rok (poprvé v únoru 2022) podávat seznam všech uspořádání, které podléhají oznamovací povinnosti. Společně s několika dalšími daňovými reformami cílí tato povinnost na takové skupiny a spojené osoby, které si vzájemně outsourcují a insourcují své služby.

### 3 Poskytnuté informace po čtyřech letech s DAC 6

Číselná data o tom, jak se v průběhu čtyř let od doby, kdy v roce 2018 vzešla DAC 6 v platnost, nejsou ve většině států veřejně dostupná přes národní databáze na stránkách finančních správ nebo statistických úřadů. Ani databáze pro celou Evropskou unii není přístupná, slouží pro interní potřeby správců daně. Nejběžnější cestou, jak se k daným datům dostat, je přes podání žádosti o poskytnutí informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Všechny schválené žádosti o poskytnutí informace zveřejňuje Finanční správa ČR prostřednictvím úředních desek jejích orgánů, zejména Generálního finančního ředitelství, či SFÚ. Vlastní podaná žádost o poskytnutí informace směřovala v lednu 2022 právě SFÚ (SFÚ, 2022), jakožto správci daně zaštiťující DAC 6.

Některá data (k 30. 3. 2022) pro účely diplomové práce byla získána také prostřednictvím e-mailu na speciálně určenou e-mailovou adresu DAC6@fs.mfcr.cz (GFŘ, 2022). Početní rozdíl jednotlivých údajů v grafech a tabulkách může být způsoben časovým nesouladem, data se vyměňují vždy za čtvrtletí, a to do konce následujícího měsíce po skončení daného čtvrtletí.

Taktéž pracovníci poradenských firem vycházejí z dat Finanční správy ČR, ať již také přes žádost o poskytnutí informace nebo dle informací prezentovaných zástupci Finanční správy ČR. Petrášová se Slavičkovou (2021) uvádí, že k začátku května 2021 bylo uskutečněno 134 podání od českých daňových subjektů a v rámci automatické výměny obdržela Finanční správa ČR informace o cca 300 uspořádáních z ostatních zemí EU, kde Česká republika figuruje jako dotčený stát. Hronek (2021) ve svém článku rozšiřuje zmíněný počet pouze o sedm oznámení, tj. 141 k 21. 10. 2021, zatímco např. v Německu a Polsku jsou počty mnohonásobně větší.

#### 3.1 Podaná oznámení v ČR

Počet podaných oznámení nereflektuje přímo množství subjektů vyhýbajících se daňové povinnosti v souvislosti s přeshraničními uspořádáními. V České republice existuje oznamovací povinnost dle DAC 6 jen něco málo přes rok. Množství podaných oznámení může záviset také na morálce povinných osob. Dá se totiž předpokládat, že určitá část těchto subjektů se nejenomže vyhýbá daňovým povinnostem, aby dosáhla daňové výhody, ale také oznamovacím povinností.

Povinný subjekt (z hlediska zákona o svobodném přístupu k informacím SFÚ) sbírá a shromažďuje relevantní údaje k DAC 6 pro své interní potřeby, ale poskytuje je také prostřednictvím poskytnutých informací. SFÚ má celorepublikovou působnost, proto nedisponuje informací o rozdělení podaných oznámení o přeshraničním uspořádání jednotlivých krajů v České republice. Data dále není možné selektovat ani za jednotlivé

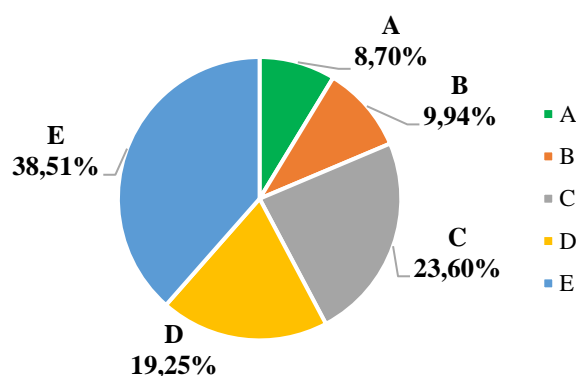
měsíce, v kterých byla oznámení podána. Buď takovým způsobem SFÚ data nesbírá, nebo je nemůže žadatelům poskytnout.

Podle poskytnutých informací na základě žádosti bylo ke konci ledna 2022 uskutečněno 145 oznámení, od zahraničních daňových správ je evidováno 446 oznámení. Za nejčastěji oznamované znaky se identifikovaly znaky skupiny **E** (tj. týkající se převodních cen), zejména **E.2**, což je převod těžko ocenitelných nehmotných aktiv a **E.3** (vnitroskupinový přeshraniční převod funkcí, rizik či aktiv, pokud EBIT převodce významně klesne). V Česku se ve stejné míře vyskytuje také znak **E.1**, tj. využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu v rámci bezpečného přístavu z důvodu výjimky z § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Některá z oznámení podaných v ČR obsahovala více charakteristických znaků, proto se počet charakteristických znaků nerovná počtu evidovaných oznámení. Počty charakteristických znaků podle jejich skupin jsou dle dat v poskytnutých informacích na základě žádosti (ke konci ledna 2022) následující; v závorce jsou uvedeny počty k 30. 3. 2022, celkem 161:

- A: 13 (**14**),
- B: 14 (**16**),
- C: 37 (**38**),
- D: 31 (**31**),
- E: 57 (**62**).

**Obrázek 2: Zastoupení skupin CHZ v oznámeních v ČR (k 30. 3. 2022)**

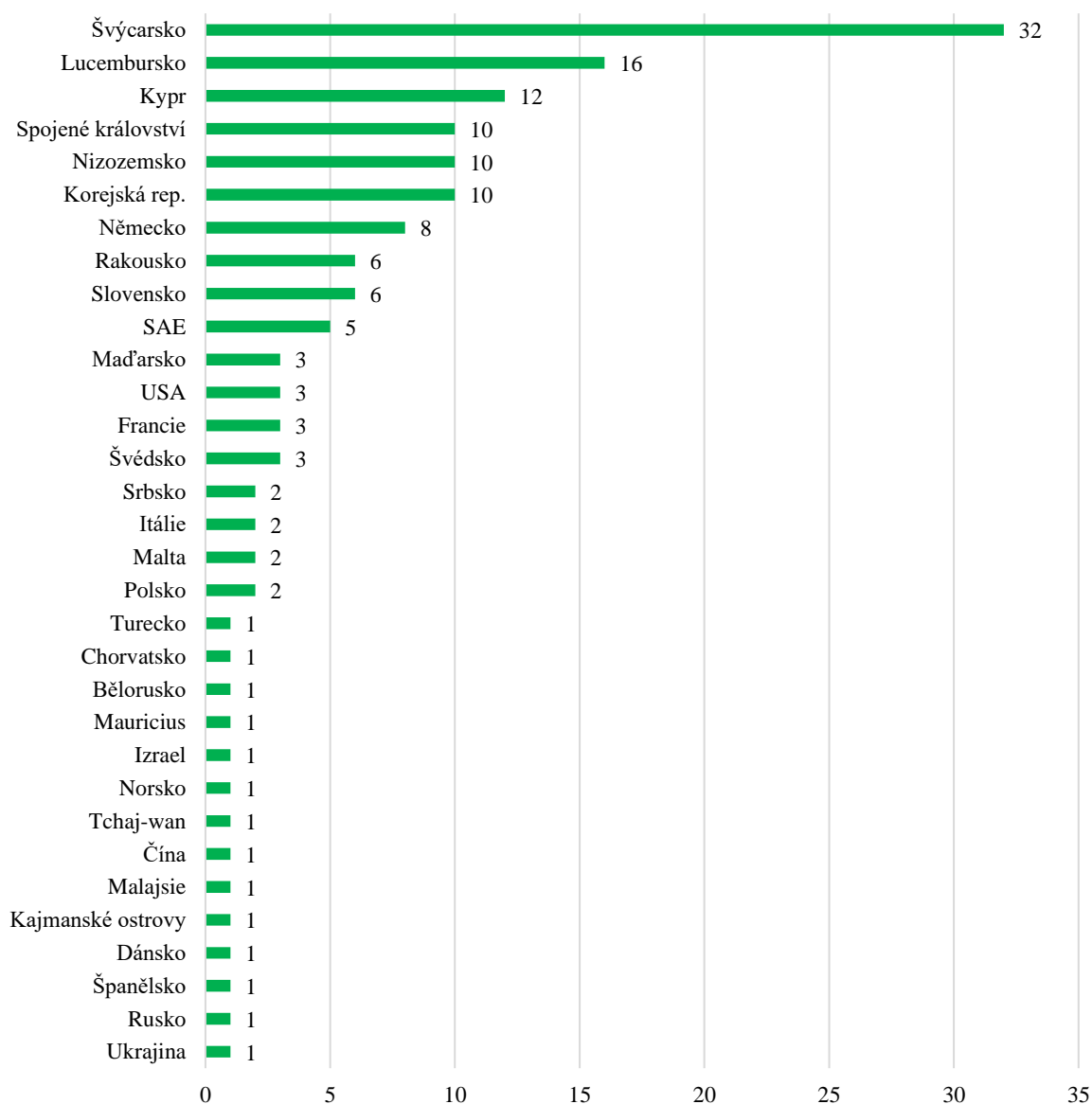


Zdroj: vlastní zpracování dle GFR (2022)

Nejvíce se v České republice oznamují charakteristické znaky skupiny **E**, a to více než z jedné třetiny, dále, v závěsu o téměř 15 procentních bodů se nachází znaky skupiny **C** a o dvakrát méně znaků než ve skupině **E** se oznámilo v rámci skupiny **D**. Skupiny **A** a **B** se podílejí na celkovém počtu charakteristických znaků ani ne z 10 %. V celkovém počtu 151 oznámení (k 30. 3. 2022) jsou započítána také tři chybová oznámení, která nebyla v rámci EU vyměněna. Co se týče druhu uspořádání, tak převládají uspořádání

na míru (137 vs. 11, tj. 92 % vs. 8 %<sup>14</sup>). Agresivní daňové plánování častěji spočívá v konstruování konkrétních kroků pro danou situaci, společnost, vlastníky, může se tedy jednat o jeden z důvodů, proč uspořádání na míru tvoří většinu podaných oznámení.

**Obrázek 3: Dotčené jurisdikce v oznámeních podaných v ČR (k 30. 3. 2022)**



Zdroj: vlastní zpracování dle GFŘ (2022)

Není překvapením, že na prvních místech obrázku 3 se umístily evropské státy, které jsou svým daňovým režimem a evropským postavením typické pro své podnikatelské a ekonomické aktivity nejenom pro české podnikatelské subjekty. Rozlohou také nepředstavují velké státy a v případě Švýcarska (figuruje v 32 ze 148 nechybových oznámení) a Spojeného království se nejedná ani o členy Evropské unie. Kypr přitahuje, i přes zvýšení sazby daně z příjmů právnických osob z 12,5 % na 15 % od roku 2022, stále

<sup>14</sup> Zbylá tři oznámení představují již zmíněná chybová oznámení.

vyšší počet podnikatelů. Ani toto zvýšení sazby o 2,5 procentních bodů nepředstavuje opuštění Kypru z předních příček nejnižšího korporátního zdanění v rámci EU. Tradiční příznivé jurisdikce pro podnikání zůstávají, což dokazuje i obrázek 3, právě Nizozemsko a Lucembursko. Korejská republika představuje stále významnějšího asijského partnera zejména v oblasti automobilového průmyslu a elektroniku.

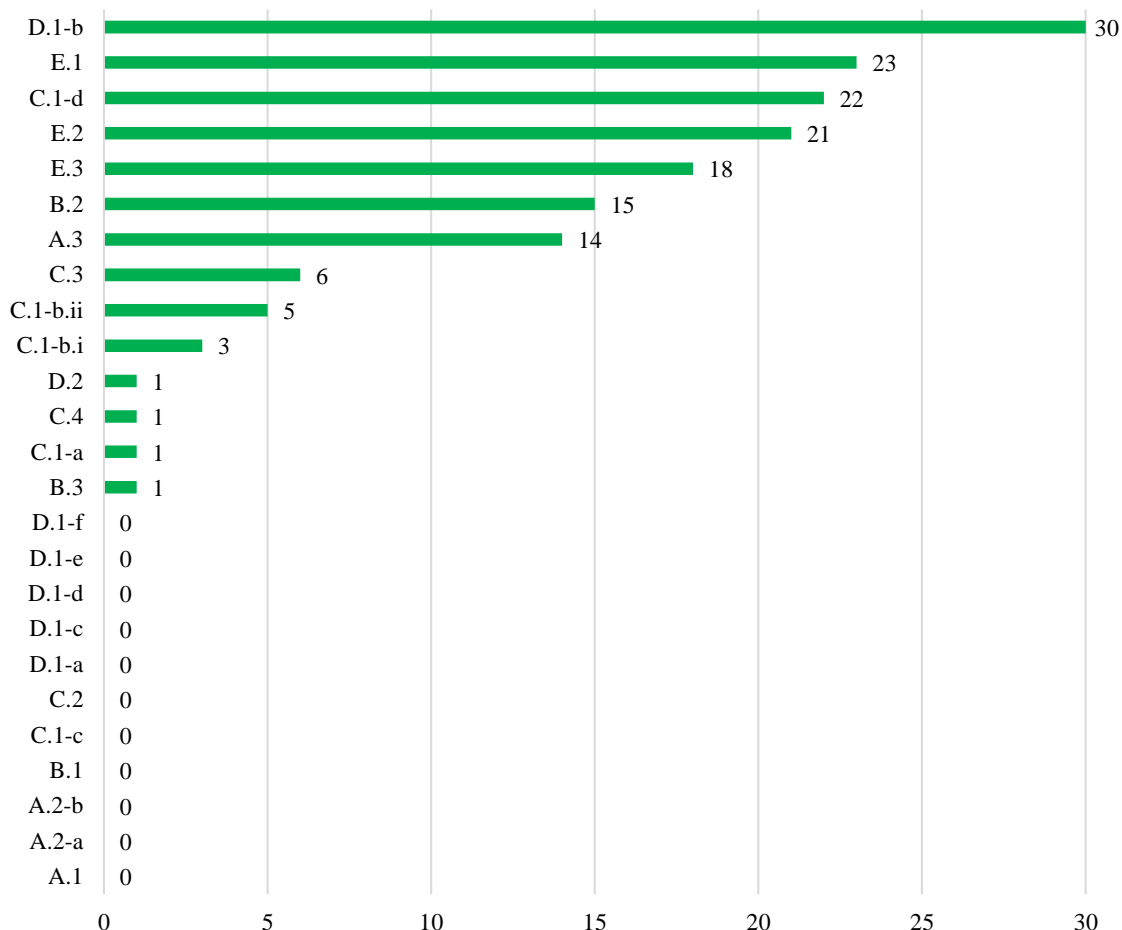
Dále následují tradiční obchodní partneři pro ČR, zejména sousední země a SAE, v kterých neexistuje daň z příjmů právnických osob pro většinu subjektů, výjimku představují zpravidla zahraniční banky. V řádu jednotek se umístila většina zbývajících evropských států, ale také několik překvapení. Tchaj-wan ani Izrael mezi ně však nepatří, Česká republika (a také české firmy) s těmito státy posilují své obchodní vztahy. Kajmanské ostrovy, typický zástupce daňového ráje, figuruje v mnoha přeshraničních uspořádáních, otázkou však zůstává, kolik dotčených osob takové uspořádání přizná a oznámí. Povinná osoba v ČR však oznámila také exotický Mauricius, nebo Malajsii jako dotčené státy v podaných oznámeních. Ostrovní stát v Indickém oceánu ale představuje přívětivé investiční prostředí s minimálním množstvím omezení.

Povinný subjekt, v případě ČR SFÚ, shromažďuje, a tím pádem na základě žádosti o poskytnutí informace poskytuje, také charakteristické znaky, které byly naplněny v rámci oznámeného uspořádání (viz obrázek 4). Jedná se o odchozí data podaných oznámení, protože dochází k automatické výměně informací dotčeným státům. Ačkoli převládají charakteristické znaky skupiny **E** (38,52 %, viz obrázek 2), tak nejčastěji oznamovaným znakem v České republice je **D.1-b**, tedy převodu finančního účtu nebo aktiva do jurisdikcí neuplatňující Společný standard pro oznamování (CRS). Jedná se kromě USA, s kterými se při výměně informací dodržují pravidla podle dohody FATCA, zejména o státy s nestabilní politickou a ekonomickou situací, postsovětské republiky v Asii, velkou část arabských zemí, jurisdikce v Karibiku nebo státy v africké oblasti Sahelu. Součástí dat u varianty znaku **D.1-b** není konkrétní dotčený stát (jen je uvedena ČR), důvodem může být právě to, že státy, které nepodepsaly CRS, se v dotčených státech nejenom pro tyto účely neuvádí. Celkově se jedná o 30 uspořádání, kdy uživatel, nebo prostřednictvím zprostředkovatele, oznámili tento charakteristický znak. Všechna oznámení se znakem **D.1-b** byla navíc oznámena chronologicky v rámci 3.–12. a poté 37.–56. oznámení, tudíž časově za sebou bez přerušení oznámení s jiným chronologickým znakem.

Zbylé znaky obcházení CRS však nebyly obsaženy v oznámeních ani jednou. Povinné osoby oznamují ve velké míře všechny znaky skupiny **E**, dále změny charakteru příjmu (**B.2**; 15) a využívání výhody z preferenčního daňového režimu ve státě podléhání zdanění (**C.1-d**; 22). Ze skupiny **A** se v ČR zatím oznamoval jen znak **A.3** týkající se standardnosti. Odměna pro zprostředkovatele nemusí být dohodnuta smluvně, čímž by se společnosti dopouštěli dalších porušení povinností, nicméně tak neexistuje žádná skutečnost, která by naplnila znak **A.2-a** nebo **A.2-b**. Podle podaných oznámení, povinné osoby v Česku

neoznámily ani využití ztráty (**B.1**), či **C.1-c**, tj. využívání výhody úplného osvobození od daně ve státě nebo jurisdikci, v nichž podléhá zdanění. Dokonce se neoznámil jediný znak **C.2** (vícenásobné odpisování), což může být zdůvodněno používáním Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS u velkých nadnárodních společností.

**Obrázek 4: Četnost jednotlivých CHZ v oznámeních podaných v ČR (k 30. 3. 2022)**



Zdroj: vlastní zpracování dle GFŘ (2022)

Nejčastějšími znaky, které se vyskytují v jednom oznámení společně, jsou znaky **A.3** a **B.2**, a to hned v 10 oznámeních z celkových 12, které obsahují dva charakteristické znaky pro jedno uspořádání zároveň. Jedno oznámení obsahuje dokonce znaky tři – **C.4**, **E.2**, **E.3**. Pro úplnost se ještě jedno uspořádání týkalo znaků **C.3** a **D.2** a další **A.3** společně s **C.1-d**. Pro připomenutí, charakteristický znak **A.3** se zásadně překrývá s vymezením typizovaného uspořádání, přesto všechna uspořádání, která byla oznámena společně se znakem **B.2** jsou uspořádání na míru. Obecné znaky skupiny **A** však mohou být často prakticky spojovány s ostatními znaky vzhledem k jejich obecnému rysu. Znak standardnosti totiž může být součástí uspořádání společně se zvláštními charakteristickými znaky (v ČR tedy zejména s **B.2** – změny charakteru příjmu), čímž se jedná o propracovanější uspořádání, které ale podléhá více znakům vyhýbání se daňové povinnosti.

Také znaky **C.3** a **D.2** pojí několik společných prvků, které mohou u uspořádání nastat. Jedná se o zastření skutečného vlastnictví za účelem vícenásobného osvobození od dvojího zdanění. Obdobně u **A.3** s **C.1-d**, kdy uživatel v souvislosti se standardností využívá při platbě daně výhody z preferenčního daňového režimu. Mezi spojenými osobami (budiž oznámení s třemi znaky najednou) dochází často k výhodnějšímu ocenění. Proto se dá předpokládat, že ve spojitosti s využitím těžko ocenitelných nehmotných aktiv a využitím vnitroskupinového přeshraničního převodu, funkcí, rizik nebo aktiv (**E.2** a **E.3**) často dochází také k naplnění právě znaku **C.4** – různé ocenění.

V současné době (konec března 2022) není evidován žádný případ předepsání pokuty dle § 14r ZMSSD. Nedá se však s jistotou říci, že všechny povinné osoby splnily svoji oznamovací povinnost. Spíše se jedná o stále krátkou uplynutou dobu od počátku povinnosti podávat oznámení, a předepisovat tak již v této době první pokuty. Taková skutečnost však může mít i neblahé důsledky na další počty oznámení. Pokud správce daně nebude předepisovat pokuty, tak dotčeným osobám prakticky nebude nic hrozit, když stále oznámení nepodají. Konkrétnější obrázek na tuto problematiku mohou přinést daňová přiznání a účetní závěrky společností za zdaňovací (účetní) období 2021. Na povinnost podávat oznámení upozorňují případně také daňoví poradci v rámci svých služeb klientům.

### **3.2 Obdržená oznámení z jiných států**

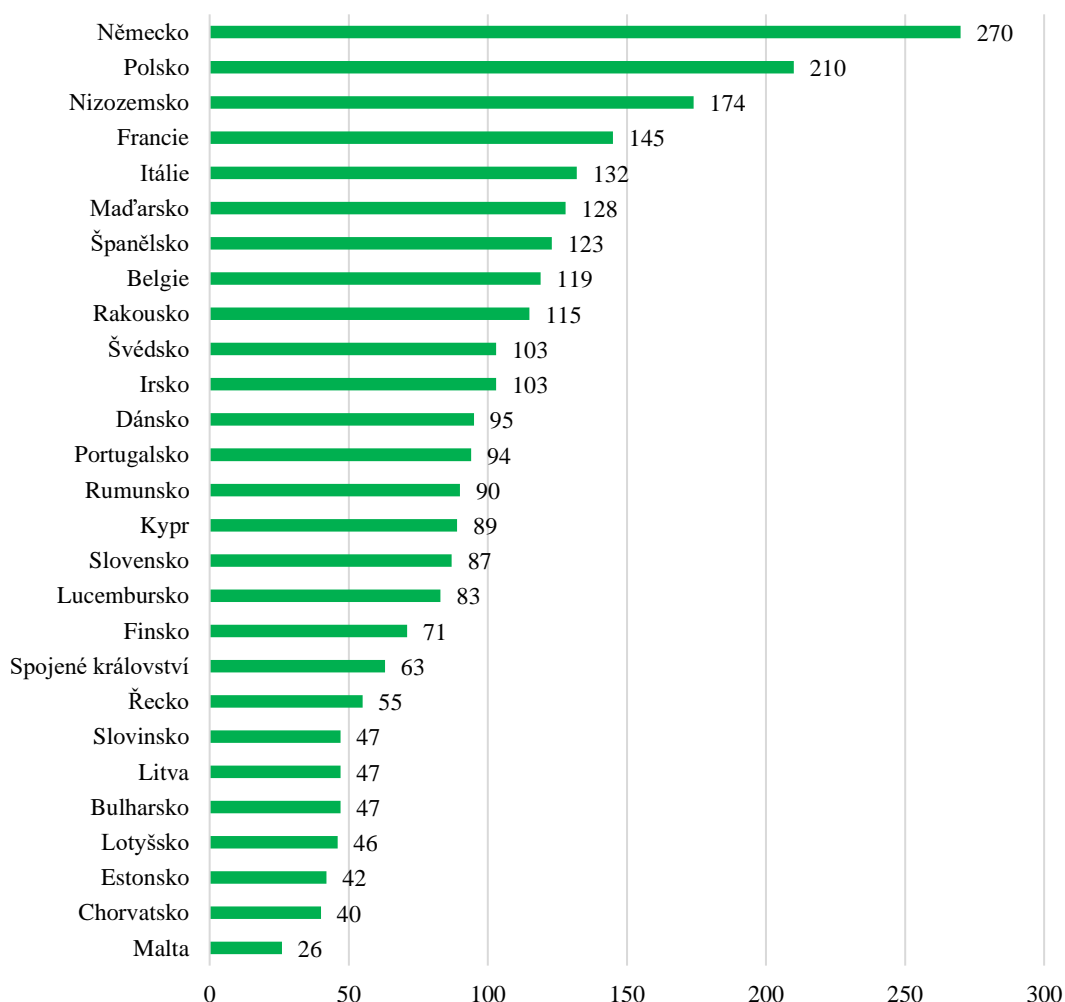
Více jak třikrát více oznámení je k 30. 3. 2022 ale těch obdržených (492 oproti 151 podaných v ČR), v kterých figuruje i ČR jako dotčený stát v rámci oznamovaného uspořádání. Jedná se o případ, kdy existuje uspořádání, které vzhledem k významným skutečnostem (sídlo hlavního vedení, rezidenství povinné osoby atd.) oznámila povinná osoba v jiném členském státě EU, ale jehož obsahem jsou také aktivity, aktiva a transakce v České republice. V rámci automatické výměny informací (popsáno na konci kapitoly 1.4) obdrží SFÚ oznámení, která se bezesporu České republiky týkají.

Automatická výměna informací v rámci DAC 6 v souvislosti s obdrženými oznámeními funguje ale pouze v rámci EU, proto také na obrázku 5 na základě dat získaných od SFÚ jsou pouze státy bývalé EU28. Hodnoty tudíž znamenají, v kolika oznámeních je daný stát dotčený společně s Českou republikou zároveň, případně dalšími zeměmi. Ve více jak polovině obdržených oznámeních, tj. v příchozích datech, které se týkají mj. také České republiky, figuruje Německo (270) následované Polskem (210) a Nizozemskem (174). Další sousední země se umístily až na 9. (Rakousko), resp. 16. místě (Slovensko), nižší pozice mohou být důvody rozloha státu a velikost ekonomiky a zároveň také skutečnost, že se dané státy nevyznačují výraznými výhodami a mírnějšími podmínkami, či významně výhodnější konstrukcí daňového systému v porovnání s tím českým.

Další země, které se umístily na předních příčkách, patří mezi největší ekonomiky EU (Francie, Itálie, Španělsko), nebo mezi daňově výhodné státy (Nizozemsko, Maďarsko,

Belgie) nejenom z důvodu nízké sazby daně z příjmů právnických osob. V dolní polovině se nachází naopak spíše „nové“ země EU, které vstoupily v roce 2004, nebo později. Česká republika má nejméně společných uspořádání s Maltou.

**Obrázek 5: Počet uspořádání, v kterých figuruje i ČR v jednotlivých dotčených státech původní EU28 (k 30. 3. 2022)**

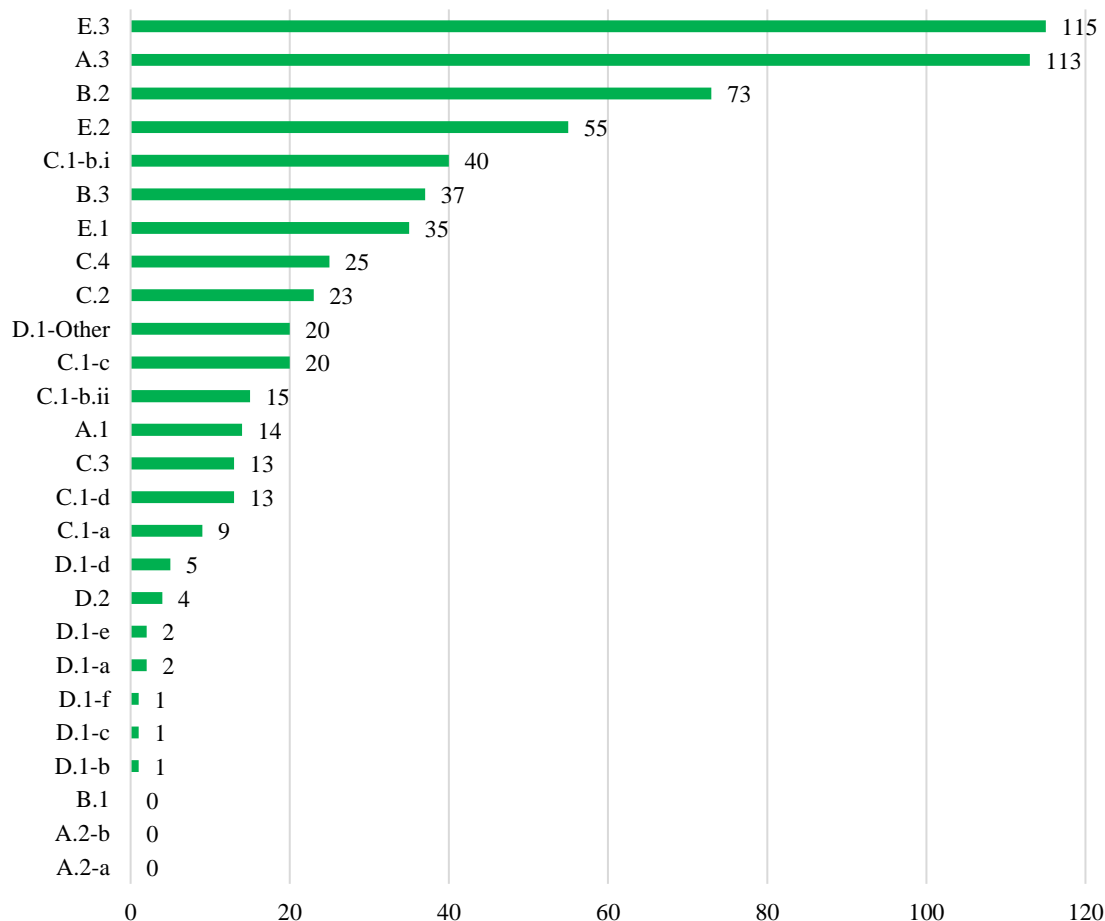


Zdroj: vlastní zpracování dle GFŘ (2022)

V souvislosti s oznámenými charakteristickými znaky (viz obrázek 6) v obdrženích oznámeních z jiných států se eviduje také četnost varianty znaku **D.1**, tzv. **D.1-Other** ve výši 20, taková varianta znaku ale není v Příloze č. 3 ZMSSD definována, přesto bývá celkem často oznamována. Může se jednat o takové znaky, ve vztahu k uspořádáním pro obcházení pravidel CRS, které úplně nereflektují znaky uvedené v ZMSSD, ale nějakým způsobem narušují oznamovací povinnosti vyplývající z CRS. Situace jsou samozřejmě různé případ od případu u různých dotčených osob. Výčet variant znaku **D.1** je totiž „pouze“ demonstrativní, a nastaly tak i jiné situace než ty definované v rámci variant **D.1-a**.

V rámci jednoho ze 492 obdržených oznámení figurují dokonce v jednom případě všechny členské státy EU jako dotčené najednou, uspořádání se týká znaku **E.2**. Nejvíce oznámených charakteristických znaků v rámci jediného uspořádání (6) bylo oznámeno v rámci naplnění všech variant znaku **D.1** společně, tj. **D.1-a–D.1-f**.

**Obrázek 6: Četnost jednotlivých CHZ v obdržených oznámeních v ČR (k 30. 3. 2022)**



Zdroj: vlastní zpracování dle GŘŘ (2022)

Mezi obdrženými oznámeními (celkem 636 znaků) je nejvíce těch, které se týkají využití vnitroskupinového přeshraničního převodu funkcí, rizik nebo aktiv, pokud EBIT převodce významně klesne (**E.3**; 115) – typicky přeshraniční fúze, a standardnosti obecně (**A.3**; 113). O 40 méně se oznámilo charakteristického znaku **B.2** – změny charakteru příjmu. Stejně jako u podaných oznámení představují významný podíl na všech charakteristických znacích zejména další znaky skupiny **E** a **C**. Největší rozdíl panuje u znaku **B.3**, příchozí data obsahují 37 kruhových transakcí, zatímco u odchozích dat se jednalo o pouhé jedno uspořádání. Naopak nejčastěji oznamovaný znak v podaných oznámeních představovala varianta znaku **D.1-b** (30), kdežto u obdržených se jedná o jedině uspořádání. Také vzhledem k rozmanitosti variant znaku **D.1** představují tyto varianty řádově jednotky případů.

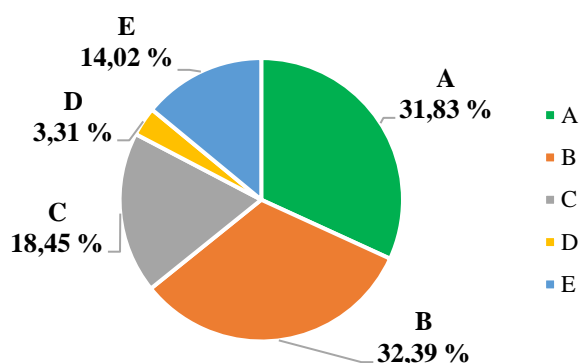
Znaky **B.1**, **A.2-a** a **A.2-b** představují jediné znaky, které ve vztahu s jakýmkoli uspořádáním, které se dotýká alespoň z malé části České republiky, nebyly naplněny. Celkem překvapivě tedy společnosti nevyužívají ztráty k dosažení daňového přínosu a zároveň ani odměny pro zprostředkovatele.

### 3.3 Oznámení souhrnně za Evropskou unii

Všechna oznámená uspořádání se navzájem v rámci EU automaticky vyměňují. K 30. 3. 2022 bylo v rámci EU vyměněno 36 254 oznámení o uspořádáních. Počet CHZ a jejich variant obsažených ve všech oznámeních je však vyšší (69 358), a to právě z důvodu, že jedno uspořádání může naplnit najednou více charakteristických znaků.

Následující graf znázorňuje procentuální zastoupení jednotlivých skupin obsažených charakteristických znaků souhrnně za všechny členské státy EU. Celkově v EU ale nepřevládají k 30. březnu 2022 znaky skupiny **E** jako v ČR, nýbrž skupiny **B** a **A**. Znaky týkající se převodních cen představují pouze 14 % všech oznámených charakteristických znaků. Znaků ve skupinách **A** i **B** navíc přibývá rychleji než ostatních skupin. Oproti konci ledna (SFÚ, 2022) jejich podíl oproti ostatním skupinám vzrostl u **A** o 1,2; resp. 0,92 p. b. (**B**), zatímco u ostatních skupin podíl klesl.

**Obrázek 7: Zastoupení skupin CHZ v oznámeních v EU (k 30. 3. 2022)**



Zdroj: vlastní zpracování dle GFR (2022)

Následující tabulka 8 obsahuje údaje o nejčastěji oznamovaných znacích v každém členském státě EU od počátku implementace směrnice DAC 6. První část tabulky přináší údaje o nejčastěji oznamované skupině charakteristických znaků včetně počtu oznámených charakteristických znaků ve skupině a jejímu podílu v porovnání se zbylými, méně oznamovanými skupinami.

V druhé části tabulky jsou data o konkrétním nejčastěji oznamovaném charakteristickém znaku či jeho variantě – opět včetně počtu daného znaku ve všech podaných oznámeních v konkrétním členském státě. Podíl nejčastěji oznamovaného charakteristického znaku je uveden ve dvou možnostech, nejprve kolik % představuje

nejčastěji oznamovaný znak v porovnání se všemi znaky celkem, poté také kolik % představuje v příslušné skupině.

**Tabulka 8: Nejčastěji oznamovaný znak ve státech EU (k 30. 3. 2022)**

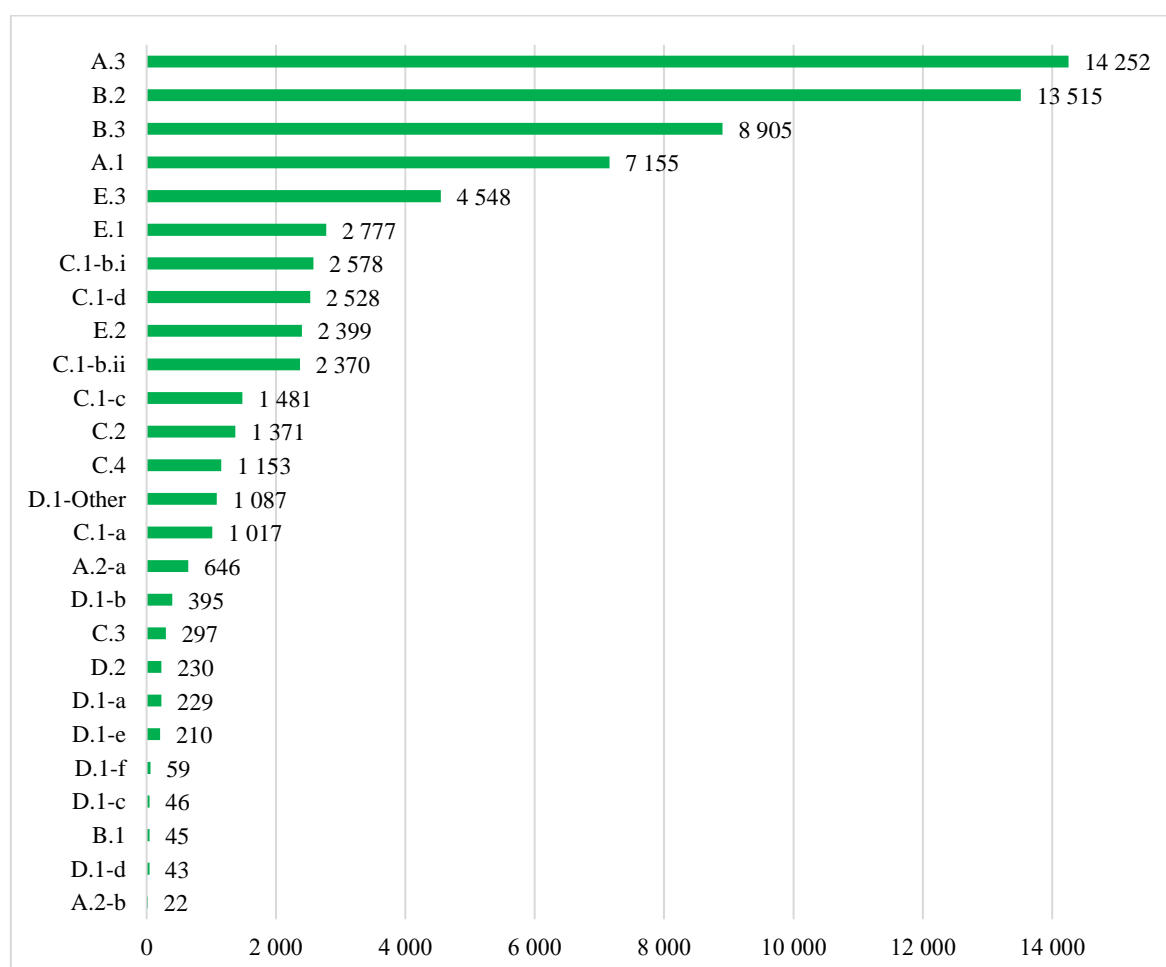
Stát	Nejčastěji oznamovaná skupina CHZ			Nejčastěji oznamovaný znak (CHZ)			
	Skupina	Počet CHZ ve skupině	Podíl (ku všem skupinám)	CHZ	Počet	Podíl (ku všem znakům)	Podíl (v příslušné skupině)
AT	E	182	45,96 %	E.2	108	27,27 %	59,34 %
BE	A	305	31,15 %	A.3	199	20,33 %	65,25 %
BG	C	21	53,85 %	C.1-d	15	38,46 %	71,43 %
CY	C	1 500	41,64 %	E.1	1 197	33,23 %	87,37 %
<b>CZ</b>	<b>E</b>	<b>62</b>	<b>38,51 %</b>	<b>D.1-b</b>	<b>30</b>	<b>18,63 %</b>	<b>96,77 %</b>
DE	B	17 374	42,71 %	B.2	9 394	23,09 %	54,07 %
DK	E	289	37,53 %	E.2	160	20,78 %	55,36 %
EE	C	14	36,84 %	B.2	7	18,42 %	100,00 %
ES	C	166	47,43 %	C.1-b.ii	98	28,00 %	59,04 %
FI	C	127	57,47 %	C.1-b.i	51	23,08 %	40,16 %
FR	C	509	65,34 %	C.1-b.ii	107	13,74 %	21,02 %
GR	C	77	77,78 %	C.1-b.ii	51	51,52 %	66,23 %
HR	E	85	79,44 %	E.1	82	76,64 %	96,47 %
HU	B	141	41,96 %	B.3	117	34,82 %	90,70 %
IE	A	3 990	63,20 %	A.3	3 986	63,14 %	99,90 %
IT	C	346	61,68 %	C.1-c	96	17,11 %	27,75 %
LT	E	31	77,50 %	E.3	21	52,50 %	67,74 %
LU	C	1 004	41,68 %	C.1-b.ii	386	16,02 %	38,45 %
LV	C	113	55,94 %	C.1-b.ii	98	48,51 %	86,73 %
MT	E	189	74,41 %	E.3	142	55,91 %	75,13 %
NL	E	2 951	43,58 %	E.3	2 092	30,90 %	70,89 %
PL	A	907	29,13 %	A.3	819	26,30 %	90,30 %
PT	C	69	55,20 %	E.3	22	17,60 %	68,75 %
RO	D	106	42,40 %	D.1-Other	103	41,20 %	97,17 %
SE	E	363	52,01 %	E.3	175	25,07 %	48,21 %
SI	C	19	54,29 %	C.1-d	13	37,14 %	68,42 %
SK	E	24	63,16 %	E.3	15	39,47 %	62,50 %

Zdroj: vlastní zpracování dle GFR (2022)

Nejčastěji oznamovanou skupinou charakteristických znaků, co se týče počtu států, je skupina **C** (12 členských států EU), kdežto nejčastěji oznamovaným znakem **E.3** (šest členských států EU). Panuje tak různorodost mezi členskými státy, 12 z 26 variant charakteristických znaků představuje ten nejčastější alespoň v jednom státě a díky Rumunsku (**D**) také každá skupina je tou nejčastěji oznamovanou alespoň v jednom státě. Neplatí však ve všech státech, že nejčastěji oznamovaný znak je zahrnut v nejčastěji oznamované skupině. Příklad kromě České republiky budiž také Kypr, Estonsko a Portugalsko.

K velkým rozdílům dochází kromě počtu oznámení také v podílech. Například v Chorvatsku představuje využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu (**E.1**) hned 76,64 % všech oznámených znaků, naopak nejnižší podíl dosahuje Francie (13,74 %) se znakem **C.1-b.ii**, tj. podléhání zdanění v nespolupracujícím státě či jurisdikci. V případě Estonska představuje nejčastěji oznamovaný znak **B.2** také jediný znak ve skupině, který se oznámil, u dalších šesti států (Česká republika, Chorvatsko, Maďarsko, Irsko, Polsko a Rumunsko) je podíl nejčastěji oznamovaného znaku ve skupině více jak 90%.

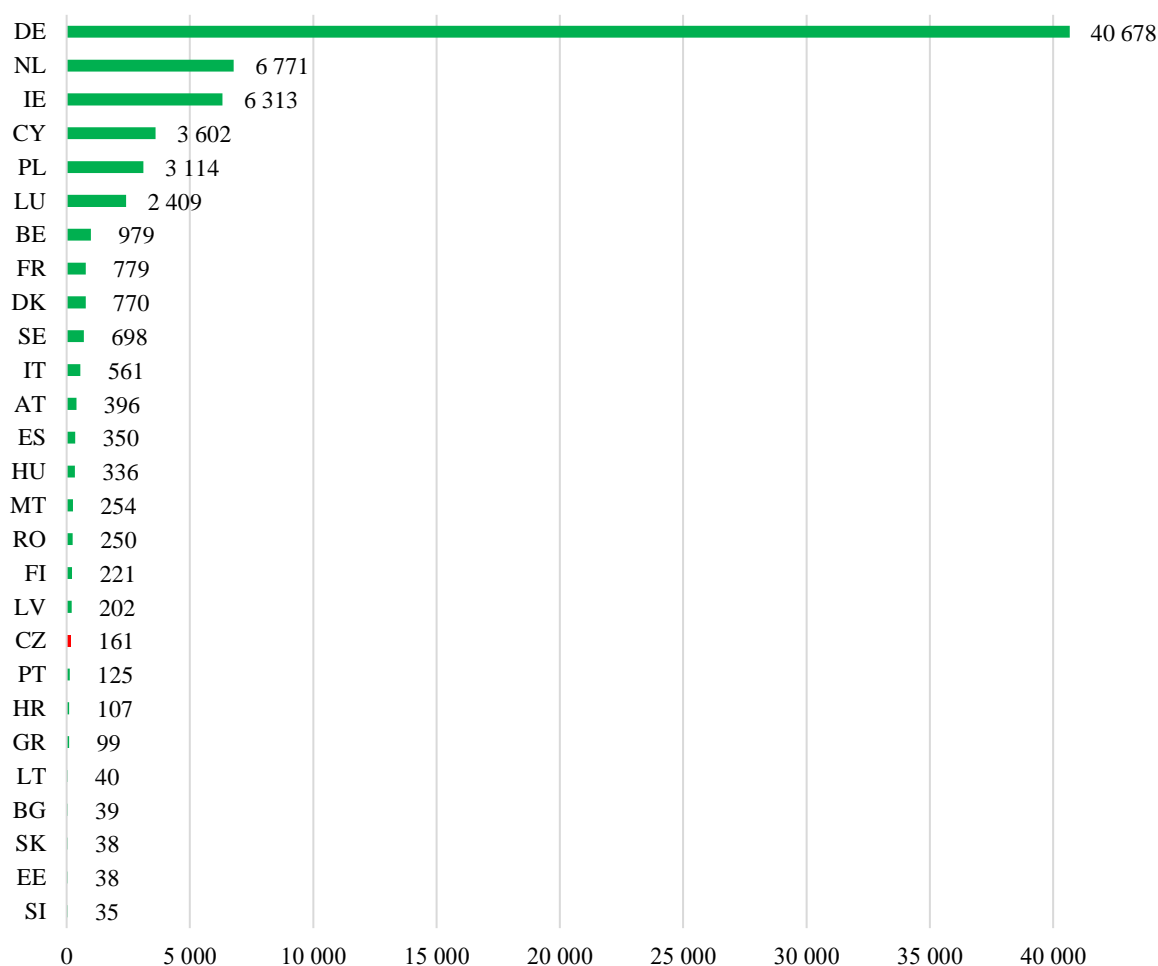
**Obrázek 8: Četnost jednotlivých CHZ v EU celkově (k 30. 3. 2022)**



Zdroj: vlastní zpracování dle GŘ (2022)

Mezi charakteristickými znaky v celé EU souhrnně je nejvíce těch, které se týkají standardnosti obecně (**A.3**; 14 252) a (**B.2**; 13 515) změny charakteru příjmů (zpravidla dividendy vs. úroky, příjmy ze zaměstnání v přeměně na odměny a další). Nad 5 000 charakteristických znaků bylo oznámeno ještě v případě **B.3** a **A.1** – kruhové transakce a znak důvěrnosti. Poté následují zejména znaky skupin **E** a **C**. Na druhém konci (oproti datům za ČR) není žádný znak, který by nebyl oznámen alespoň jednou. U pěti znaků ale byl daný znak naplněn méně než stokrát. Jedná se o znaky či jejich varianty **A.2-b**, **D.1-d**, **B.1**, **D.1-c** a **D.1-f**, tedy získání odměny pro zprostředkovatele s podmínkou, zda vůbec byla daňová výhoda získána; převod finanční instituce nebo jejích aktiv na neoznamující finanční instituci; využití ztráty; změna charakteru příjmu nebo majetku v případě nedostupnosti informací nebo jejími nevyměňováním; nabádání k využívání slabin postupů náležité péče. Pro úplnost obrázek 9 znázorňuje celkové množství charakteristických znaků nebo jejich variant podle jednotlivých členských států EU.

**Obrázek 9: Celkový počet oznámených charakteristických znaků (k 30. 3. 2022)**

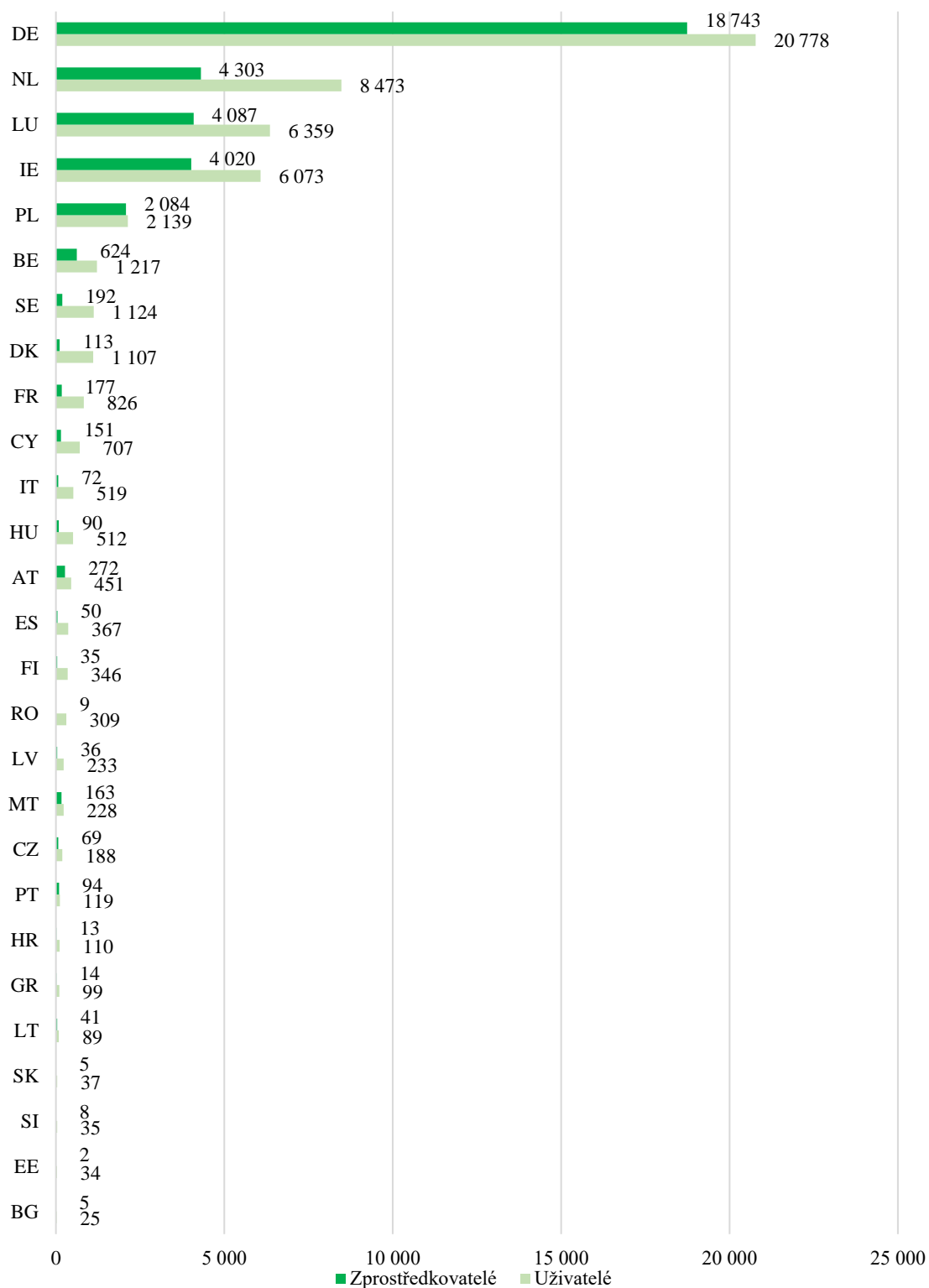


Zdroj: vlastní zpracování dle GFR (2022)

Zvýšený počet oznámení v Irsku je způsoben počtem doplňujících informací k oznámení (tzv. *subsequent disclosure*) Irsko. Bližší informace tohoto vývoje není zatím

známá, zpravidla to ale může být způsobeno počtem oznámených typizovaných uspořádání, u kterých musí zprostředkovatelé podávat jednou za tři měsíce aktualizace obsahující nové informace, které se mají oznamovat, a které se objevily od posledního oznámení.

**Obrázek 10: Celkový počet uživatelů a zprostředkovatelů v oznámených přeshraničních uspořádáních dle členských států EU (k listopadu 2021)**



Zdroj: SFÚ (2022); vlastní úpravy

Výše uvedený graf znázorňuje celkový počet uživatelů (dolní pruh) a zprostředkovatelů (horní pruh), kteří figuruji v přeshraničních uspořádáních, které byly oznámeny. Uspořádání může mít nespočet uživatelů (z originálního *taxpayers*), zprostředkovatelů a dalších dotčených osob.

## 4 Praktická část

Praktická část obsahuje dvě části. V českém prostředí se téměř neuvádí konkrétní příklady situací a příkladů charakteristických znaků, které mohou v souvislosti s DAC 6 nastat, ani zahraniční zdroje jich mnoho neuvádí. Uvedeny nejsou pouze typické situace, ale také specifické případy, u kterých lze naplnění charakteristického znaku lépe rozpoznat. Převzaté příklady jsou upraveny a doplněny o další informace z důvodu jasnějšího vymezení naplnění daného charakteristického znaku.

Druhá část se týká použití chí-kvadrát testu dobré shody na otestování, zda zastoupení jednotlivých skupin charakteristických znaků v České republice dosahuje podobného zastoupení za EU celkově.

### 4.1 Praktické situace a příklady charakteristických znaků

**Příklad A.1:** Dánská daňově poradenská firma (zprostředkovatel) připravuje poradenství pro belgického uživatele v rámci uspořádání. Strany spolu uzavřou dohodu o mlčenlivosti, která mj. obsahuje, že určité sdělení slouží pouze pro vlastní potřebu a nesmí být bez souhlasu poradce předáno jiným osobám s výjimkou příslušných finančních úřadů. V případě, že však poradenství souvisí s přeshraničními strukturami a daňovému subjektu doporučuje, jakým způsobem si může daňový poplatník zajistit daňovou výhodu, bude dané uspořádání předmětem hlášení (Hadnum, Osman Moreno, 2021).

**Příklad A.2:** Německá společnost vyplácí řeckému akcionáři dividendy v rámci uspořádání. Zprostředkovateli je vyplácena odměna v závislosti na tom, zda bude transakce úspěšná, či nikoli. Uspořádání spočívá ve vyhýbání se zaplacení německé srážkové dani z dividend, v čemž tkívá hlavní (daňová) výhoda (Hill, Pieron, 2020).

**Příklad A.3:** Lucemburská společnost poskytuje úvěr zahraniční společnosti v rámci skupiny. Podmínky tohoto úvěru jsou v souladu s požadavky tržního odstupu (*arm's-length principle*). Všechny vnitroskupinové úvěry ve skupině využívají stejnou standardní úvěrovou smlouvu, ta by se mohla klasifikovat jako standardizovaná dokumentace, ale ve většině případů by prosté poskytnutí peněžních prostředků neznamenal, že jedním z hlavních účelů uspořádání je získání daňové výhody prostřednictvím testu hlavního přínosu.

**Příklad B.1:** Nizozemská mateřská společnost (A) má dvě dceřiné společnosti, jednu v Nizozemsku (B) a druhou v jiné jurisdikci (C). Nizozemská dceřiná společnost drží podíly ve své ztrátové dceřiné společnosti usazenou v Nizozemsku (D). B nemá žádný zdanitelný příjem, rozhodne se tak prodat akcie C, která může kompenzovat ztráty D. Po převodu ukončí D svou činnost s likvidací. C realizovanou účetní ztrátu vyrovná svým ziskem, který snižuje splatnou daň. Daňové zákony v zahraniční jurisdikci plně neomezují započtení ztrát. Vykonstruované kroky splňují test hlavního přínosu.

**Příklad B.2:** Švédská účetní jednotka rozděluje dividendu v naturáliích („*dividends in kind*“) svému estonskému akcionáři a převádí budoucí zdanitelný úrokový výnos na rozdělení vlastního kapitálu. Zdanitelná povaha úrokového příjmu bude velmi pravděpodobně splňovat test hlavního přínosu.

**Příklad B.2:** Francouzská společnost (zaměstnavatel) a její britský zaměstnanec podnikají kroky k přeměně příjmů ze zaměstnání na formu odměn zdaněnými nižšími sazbami. Jedná se o hlavní daňovou výhodu tohoto uspořádání (Hill, Pieron, 2020).

**Příklad B.2:** Manažer švýcarské banky (zprostředkovatel) doporučí uživateli, který je německým rezidentem, aby investoval část svých prostředků prostřednictvím životního pojištění, které je přednostně zdaněno v Německu (Winckler a kol., 2019).

**Příklad B.2:** Německá mateřská společnost drží 100% podíl v rakouské dceřině společnosti. Dceřiná společnost má závazek vůči mateřské společnosti, který jí plyne z titulu půjčky. Dceřiná společnost se dále zavazuje platit úrok v ceně obvyklé, který je zdanitelný u mateřské společnosti. Mateřská společnost se tohoto závazku zříká. Dceřiná společnost následně vyplácí roční dividendu nahrazující předchozí platbu úroku. Výsledkem je skutečnost, že mateřská společnost obdrží nezdaněné dividendy místo zdanitelného úrokového příjmu (Visser a kol., 2020a).

**Příklad B.3:** Francouzská společnost (F) vyvíjí výrobní proces, který si nechá patentovat. Uzavírá licenční smlouvu na danou technologii se společností B se sídlem na Slovensku. Vzhledem k nevýhradní licenci je výše licenčního poplatku hrazeného B společností F považována na základě pravidel převodních cen za nízkou. B používá výrobní proces k výrobě produktu, který prodává společnosti F za vysokou tržní cenu. F následně prodává hotový produkt s obchodní přírážkou. Zdanitelná přírážka společností F byla snížena díky intervenci B do výrobního procesu, jehož výsledkem jsou operace, které se vzájemně kompenzují. Takové charakteristiky spadají do kruhových transakcí a předpokládá se, že dané uspořádání splní test hlavního přínosu.

**Příklad C.1-b.ii** anebo **C.1-a:** Britská společnost převádí daňově odčitatelnou úrokovou platbu členu skupiny na Trinidad a Tobago.

**Příklad C.1:** Španělská banka působí také na Kajmanských ostrovech (nulová sazba daně) a v Panamě. Manažeři oddělení řízení vztahů se zákazníky mají za úkol získávat klienty (uživatele), kteří pak investují do fondů banky, které jsou v Lucembursku. Za tyto služby, jež představují přeshraniční dohodu mezi spřízněnými subjekty (EU vs. stát definovaný ve variantách **C.1**), jsou subjekty na Kajmanských ostrovech a v Panamě odměňovány (Winckler a kol., 2019).

**Příklad C.2:** Dvě spřízněné strany, každá usazena v jiném členském státě EU spolu uzavřely smlouvu o finančním leasingu. V obou jurisdikcích platí různá pravidla pro to, kdo je vlastníkem majetku a kdo jej odepisuje. V jednom členském státě má právo odepisovat

pronajímatel, v druhém vlastník. Odpisy jsou ve skutečnosti uplatňovány v obou státech a dochází k vícenásobnému odpisování stejného majetku.<sup>15</sup>

**Příklad C.3:** Nabyvatel (dlužník) a převodce (vlastník) uzavřeli spolu smlouvu o půjčce cenných papírů. Příjemce se zavazuje vrátit převedené cenné papíry a dividendy nebo úroky získané z těchto cenných papírů. Osoby nejsou usazeny v jednom státě. K nesouladům dochází z důvodu odlišného zdanění této situace. Jurisdikce převodce zdaňuje smlouvu podle její podstaty a zachází s převodcem, jako by nadále držel cenné papíry. Jurisdikce nabyvatele přistupuje k převodu podle formy a zdaňuje tuto situaci jako nákup a prodej cenných papírů. Obě jurisdikce tak umožňují dvojí osvobození stejné zahraniční daně (Revenue Irish Tax and Customs, 2022).

**Další příklady C.3:** Treaty shopping, hedgeový fond, některé hybridní nesoulady, swap veškerých výnosů

**Příklad C.4:** Zahraniční společnost (neusazená ve Finsku) převádí majetek finské společnosti za účetní hodnotu. Finská společnost vykazuje majetek pro daňové účely v reálné hodnotě (fair value). Rozdíl mezi dvěma oceněními je významný a pro majetek neplatí osvobození od daně. Významnost v ocenění je uvedena v několika manuálech zahraničních daňových správ jako aspekt rozhodný pro oznamovací povinnost.

#### **Příklady D.2:**

- Skutečný vlastník nemusí být identifikovatelný v případě, kdy jsou k utajení skutečného vlastnictví využíváni akcionáři.
- V rámci uspořádání figuruje stát nebo jurisdikce, v kterých:
  - se informace o skutečných majitelích nevyžadují,
  - neexistuje systém pro získávání informací o skutečných vlastnících,
  - není povinnost poskytovat informace o skutečných majitelích, pokud jsou akcie v držení akcionářů.

**Příklad E.1:** Nizozemská společnost si vzala bezúročnou půjčku od mateřské společnosti se sídlem v jiné jurisdikci, která skupinu bank financuje. Podle daňových pravidel v Nizozemsku si místní společnost uplatní úrokový náklad v ceně obvyklé (pravidlo tržního odstupu). V jiné jurisdikci se však úroky mezi spojenými osobami počítají na základě průměrné mezibankovní úrokové sazby platnou na mezibankovním trhu. Jedná se tedy o jednostranné pravidlo bezpečného přístavu (Hadnum, Osman Moreno, 2021).

**Příklad E.2:** Americká společnost, daňový rezident USA, je jediným vlastníkem italské společnosti, daňového rezidenta Itálie. Společnosti spolu uzavřou licenční smlouvu, na jejímž základě italská společnost převede na společnost specifický patent, tedy těžko ocenitelné nehmotné aktivum. Ihned poté americká společnost udělí italské společnosti právo na využívání patentu (Al-Zawity a kol., 2019).

---

<sup>15</sup> Evropská komise objasnila, že se uspořádání nemusí oznamovat, pokud se odpisy uplatňují jak ve státě stálé provozovny, tak také v zemi sídla společnosti, která zdaňuje zisky stálé provozovny a uplatňuje se zápočet.

**Příklad E.3:** Český holding je tvořen v Česku mateřskou společností a společností, která vlastní aktiva generující zisk. Dále v Litvě vlastní dceřinou společnost. Vedení holdingu se rozhodlo, že na litevskou entitu převede českou společnost s aktivy a stane se z ní tzv. společnost nástupnická. Dojde k přeshraniční fúzi a pravděpodobně dojde k poklesu EBIT převodce v horizontu tří let o více jak 50 % z důvodu odlivu aktiv do jiné jurisdikce (Visser a kol., 2019).

**Příklad E.3:** Rakouská mateřská společnost má v současnosti stálou provozovnu umístěnou v Chorvatsku. Mateřská společnost se rozhodla přemístit tuto provozovnu pod svou německou dceřinou společnost. Očekává se, že předpokládaný EBIT mateřské společnosti klesne v horizontu tří let o 61 % (Visser a kol., 2019).

**Příklad E.3:** Skupina řízená z Portugalska zahrnuje mj. irskou společnost, která vlastní několik obchodních společností se sídlem v třetích zemích. Skupina plánuje ušetřit náklady, a tak irská společnost převede akcie obchodních společností v třetích zemích na hlavní portugalskou společnost. Těmito transakcemi irská společnost zanikne s likvidací. Očekává se, že předpokládaný EBIT převodce klesne o 53 % v horizontu tří let.

## 4.2 Metodika a analýza počtu oznámení – chí-kvadrát test dobré shody

Na základě kvantitativních dat, které jsou součástí poskytnutých informací ve schválené žádosti o poskytnutí informace od SFÚ, se použije chí-kvadrát test dobré shody. Ten slouží pro testování, zda empirické rozdělení četností odpovídá teoretickému rozdělení. V daném případě otestuje, zda zastoupení jednotlivých skupin charakteristických znaků v České republice dosahuje podobného zastoupení za EU celkově.

Test dobré shody nevybere nejlepší nebo správné rozdělení, umožňuje pouze odpovědět na otázku, zda předpokládané rozdělení je přijatelným modelem pro data nebo jím není (Hindls a kol., 2018).

Charakteristické znaky jsou rozděleny do pěti skupin (A–E). Empirickými četnostmi  $n_j$  se v této analýze rozumí počty jednotlivých skupin oznamovaných charakteristických znaků podaných v České republice,  $\pi_{0,j}$  je podíl jednotlivých skupin oznamovaných charakteristických znaků souhrnně za všechny členské státy EU a teoretickými četnostmi  $n\pi_{0,j}$  se chápou takové četnosti, které by se na základě procentuálního zastoupení jednotlivých skupin charakteristických znaků v EU předpokládalo v ČR, proto se jedná o součin. Veškeré počty charakteristických znaků jsou ke konci ledna 2022 na základě poskytnutých informací ze žádosti o poskytnutí informace (SFÚ, 2022). Pro posouzení platnosti nulové hypotézy

$H_0$ : empirické rozdělení četností odpovídá teoretickému rozdělení,

$H_1$ : non  $H_0$ , tj. rozdělení je jiné,

se porovnají právě empirické rozdělení s teoretickým rozdělením četností, tj. počty oznámení (podle skupin charakteristických znaků) v ČR s počty oznámení (opět podle skupin charakteristických znaků) v celé EU. V daném případě jsou četnosti již známy na základě poskytnutých informací ze žádosti o poskytnutí informace – pro ČR v podobě absolutní (počty oznámení jednotlivých charakteristických znaků, které je pak snadné rozdělit do 5 skupin) a pro EU v podobě relativní (procentuální zastoupení jednotlivých skupin charakteristických znaků).

Pokud platí nulová hypotéza, očekávané a pozorované četnosti by měly být podobné, velké odchylky hovoří proti platnosti nulové hypotézy, neboť v takovém případě je rozdělení náhodného výběru (pro ČR) patrně jiné, než je předpokládané rozdělení (pro EU).

Pro každou třídu ( $j = 1, 2, \dots, k$ ) se porovnají četnosti  $n_j$  a  $n\pi_{0,j}$  pomocí relativní statistiky (zlomek v testovém kritériu). Testové kritérium se rovná sumě těchto statistik pro všechny třídy. Za platnosti nulové hypotézy má testové kritérium rozdělení  $\chi^2$  s  $k - 1$  stupni volnosti.  $P$ -hodnota se pro tento test určí jako pravděpodobnost (rovna  $1 - F(g)$ ), že náhodná veličina s rozdělením  $\chi^2(k - 1)$  nabude hodnoty větší nebo rovné testovému kritériu.  $F$  značí distribuční funkci rozdělení  $\chi^2$  s  $k - 1$  stupni volnosti a  $g$  je vypočtená hodnota testového kritéria (Hindls a kol., 2018).

**Tabulka 9: Chí-kvadrát test dobré shody**

H <sub>0</sub> a H <sub>1</sub>	Testové kritérium	Kritický obor
H <sub>0</sub> : $\pi_j = \pi_{0,j}$ $j = 1, 2, \dots, k$ H <sub>1</sub> : non H <sub>0</sub>	$G = \sum_{j=1}^k \frac{(n_j - n\pi_{0,j})^2}{n\pi_{0,j}}$ $G \approx \chi^2(k - 1)$	$W_\alpha$ $= \{g; g \geq \chi_{1-\alpha}^2\}$ $n\pi_j \geq 5$

Zdroj: Hindls a kol. (2018)

Zároveň dochází napříč státy EU k rozdílnému množství obdržených informací. Důvodem navíc není vždy jen velikost země, může tam ale být vliv počtu nadnárodních konglomerátů a holdingů v daném státě, případně taktéž vliv rozdílných lhůt, kdy daňoví poplatníci vzhledem ke svému sídlu musí oznamovat už více jak 2 roky (v případě Německa), nebo dokonce jen rok (mj. Česká republika). Z obsahu oznámení může být zřejmé, jaké další faktory mají na oznámení vliv – může se jednat o charakteristiku společnosti, specifický charakteristický znak, na který si daňové správy tzv. „posvítí“, protože patří k těm, které byly v minulosti (případně i v současnosti) součástí agresivních daňových plánů.

Podle získaných údajů z poskytnutých informací ze žádosti o poskytnutí informace se analýza týká právě toho, zda četnost jednotlivých skupin oznamovaných charakteristických znaků v ČR odpovídá četnosti jednotlivých skupin oznamovaných

charakteristických znaků na datech všech členských států EU souhrnně. Pro ověření této skutečnosti se používá chí-kvadrát test dobré shody. Všechny údaje v druhém a třetím sloupci následující tabulky jsou již uvedeny v druhé kapitole v grafech a nad nimi.

**Tabulka 10: Výpočet testového kritéria**

Skupina CHZ	$n_j$	$\pi_{0,j}$	$n\pi_{0,j}$	$(n_j - n\pi_{0,j})^2 / n\pi_{0,j}$
<b>A</b>	13	0,3063	46,56	24,19
<b>B</b>	14	0,3147	47,83	23,93
<b>C</b>	37	0,1970	29,94	1,66
<b>D</b>	31	0,0373	5,67	113,16
<b>E</b>	57	0,1447	21,99	55,74
<b>Celkem (<math>n</math>)</b>	<b>152</b>	<b>1</b>	<b>≐ 152</b>	<b>218,62</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Testové kritérium  $G = \sum_{j=1}^k \frac{(n_j - n\pi_{0,j})^2}{n\pi_{0,j}} = 218,62$ . Zvolená hladina významnosti činí  $\alpha = 0,05$ , kritickou hodnotou je 95% kvantil rozdělení  $\chi^2(4)$ , tj.  $\chi_{0,95}^2(4) = 9,49$ . Hodnota testového kritéria 218,62 je větší než tato kritická hodnota, proto se nulová hypotéza na 5% hladině významnosti zamítá.

Největší rozdíly jsou patrné ve skupině E charakteristických znaků, v ČR tvoří tato skupina více jak třetinu oznámených charakteristických znaků, zatímco za celou EU to je pouze jedna sedmina. Oproti tomu se v ČR oznamuje přibližně 3,5krát méně charakteristických znaků ve skupině A i B.

## Závěr

Diplomová práce na téma *Implementace směrnice DAC 6 v České republice* si kladla za cíl zejména popsat implementaci směrnice DAC 6 a zhodnotit plnění podle této směrnice v ČR ve srovnání s jinými státy EU. Důležitou součástí práce je kromě získaných dat na základě žádosti o poskytnutí informace také analýza počtu oznámení na základě chí-kvadrát testu dobré shody, který potvrdil, že v České republice se neoznamuje podobné zastoupení jednotlivých skupin charakteristických znaků jako v souhrnných četnostech v EU.

Větší prostor byl věnován zejména charakteristickým znakům, povinným osobám a krátkým vývojem DAC 6, jíž počátky se datují k roku 2018. Kromě znění směrnice transponované v ČR do ZMSSD se použily metodiky, pokyny a otázky a odpovědi Finanční správy ČR, příspěvky poradenských společností a nechyběl ani nejdůležitější obsah zahraničních článků. Charakteristické znaky obsahují zejména převodní ceny, přeshraniční transakce typu vyvedení příjmů či různého ocenění aktiv, nedodržení postupů automatické výměny informací či spoluprací s nespolupracujícími státy, způsobu úpravy smluv, vyvedení ztráty nebo také kruhových transakcí.

Ačkoli se DAC 6 představuje jako účinný nástroj pro boj proti vyhýbání se daňové povinnosti, administrativní náročnost, posun lhůt pro oznámení, určité odlišnosti napříč členskými státy či rychlý sled událostí mezi prvním nápadem připravit takové opatření a schválením na půdě EU představují určité negativní vnímání mezi povinnými osobami i zahraničními autory prací na téma DAC 6. Toto vše je umocněno také lišícími se pravidly v jednotlivých členských státech, protože taktéž start oznamovací povinnosti začal v několika státech dříve než v ČR.

Pro získání dat bylo nezbytné podání žádosti o poskytnutí informace na adresu SFÚ. Veřejně dostupné v databázích Finanční správy ČR totiž nejsou ani počty oznámení, natož zastoupení jednotlivých charakteristických znaků. Obdržená data byla základem pro analýzu počtu oznámení. V České republice převažují oznámení týkající se převodních cen, v celé EU naopak převládají skupiny A a B charakteristických znaků, které se týkají existencí smluv se zprostředkovatelem, či podniknutí kroků k uplatnění daňové ztráty ke snížení daňové povinnosti, nebo převedení na příjmy zdaňované nižší sazbou. Nepočítají se však jen podaná oznámení na český SFÚ, ale také taková, která v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní SFÚ obdrží – těch je více než třikrát tolik proti těm podaným přímo (151 vs. 492). Důležitým krokem pro porozumění směrnice DAC 6 je rozhodně vydání otázek a odpovědí.

Nejvíce oznámení v EU bylo podáno v Německu, důvodem však není pouze velikost země, počet obyvatel či časté přeshraniční vztahy ve společnostech se zastoupením v Německu, ale také brzkou implementací směrnice DAC 6. Nejčastěji se oznamovaná uspořádání týkají standardnosti smluv obecně, změny charakteru příjmů a často dotčené osoby využívají také kruhových transakcí a důvěrnosti se zprostředkovatelem.

Nejdůležitějším faktorem pro účinnost opatření, které DAC 6 uložila, bude ale zřejmě čas, aby zejména správní praxe přinesla přesnější definice či pokyny, jak se vypořádat s novou administrativní povinností co nejlépe, ale také větší množství podaných oznámení ve všech členských státech, které může docílit účinnější či nová opatření v budoucnu.

## Seznam použitých zkratk

EU	Evropská unie
ČR	Česká republika
ZMSSD	zákon o mezinárodní spolupráci při správě daní
SFÚ	Specializovaný finanční úřad
důvodová zpráva	důvodová zpráva 572/2019
GFŘ	Generální finanční ředitelství
DŘ	daňový řád

### Seznam států EU v tabulkách a grafech podle standardu ISO 3166-1 alpha-2 (dvoupísmenný systém kódů zemí):

AT – Rakousko, BE – Belgie, BG – Bulharsko, CY – Kypr, CZ – Česká republika, DE – Německo, DK – Dánsko, EE – Estonsko, ES – Španělsko, FI – Finsko, FR – Francie, GR – Řecko, HR – Chorvatsko, HU – Maďarsko, IE – Irsko, IT – Itálie, LT – Litva, LU – Lucembursko, LV – Lotyšsko, MT – Malta, NL – Nizozemsko, PL – Polsko, PT – Portugalsko, RO – Rumunsko, SE – Švédsko, SI – Slovinsko, SK - Slovensko

## Seznam obrázků

<b>Obrázek 1: Formát charakteristického znaku a jeho případných variant, příklad C.1-b.i.....</b>	<b>9</b>
<b>Obrázek 2: Zastoupení skupin CHZ v oznámeních v ČR (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>30</b>
<b>Obrázek 3: Dotčené jurisdikce v oznámeních podaných v ČR (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>31</b>
<b>Obrázek 4: Četnost jednotlivých CHZ v oznámeních podaných v ČR (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>33</b>
<b>Obrázek 5: Počet uspořádání, v kterých figuruje i ČR v jednotlivých dotčených státech původní EU28 (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>35</b>
<b>Obrázek 6: Četnost jednotlivých CHZ v obdržných oznámeních v ČR (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>36</b>
<b>Obrázek 7: Zastoupení skupin CHZ v oznámeních v EU (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>37</b>
<b>Obrázek 8: Četnost jednotlivých CHZ v EU celkově (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>39</b>
<b>Obrázek 9: Celkový počet oznámených charakteristických znaků (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>40</b>
<b>Obrázek 10: Celkový počet uživatelů a zprostředkovatelů v oznámených přeshraničních uspořádáních dle členských států EU (k listopadu 2021).....</b>	<b>41</b>

## Seznam tabulek

<b>Tabulka 1: Skupiny charakteristických znaků (CHZ) definované směrnicí DAC 6 ..</b>	<b>10</b>
<b>Tabulka 2: Lhůty ve směrnici DAC 6 (ZMSSD) .....</b>	<b>18</b>
<b>Tabulka 3: Sankce za nesplnění povinností směrnice DAC 6 .....</b>	<b>18</b>
<b>Tabulka 4: Přehled směrnic DAC .....</b>	<b>21</b>
<b>Tabulka 5: Termíny DAC 6 v členských státech EU a data pro oznamování .....</b>	<b>23</b>
<b>Tabulka 6: Druhy daní, domácí transakce a dodatečné CHZ v členských státech EU .....</b>	<b>25</b>
<b>Tabulka 7: Posun lhůt v důsledku covid-19, výše sankcí a přípustný jazyk oznámení .....</b>	<b>26</b>
<b>Tabulka 8: Nejčastěji oznamovaný znak ve státech EU (k 30. 3. 2022).....</b>	<b>38</b>
<b>Tabulka 9: Chí-kvadrát test dobré shody .....</b>	<b>47</b>
<b>Tabulka 10: Výpočet testového kritéria .....</b>	<b>48</b>

## Literatura

- Al-Zawity, J. a kol. (2019). D.A.C.6 Special Report: Mandatory Disclosure Requirements. *Insights*, 8(2). Dostupné z: [http://www.itsgnetwork.com/pdf/taxNews/Insights\\_Vol8No2.pdf](http://www.itsgnetwork.com/pdf/taxNews/Insights_Vol8No2.pdf)
- Ashford, G. (2021). U.K. Tax Authority and DAC6 – Looking to the Future. In: *Bloomberg Tax – Daily Tax Report: International*. [online]. June 7, 2021. [vid. 2022-04-16]. Dostupné z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/u-k-tax-authority-and-dac6-looking-to-the-future?context=search&index=7>
- Bakertilly (2020). Reportable cross-border arrangements (DAC6) – Overview of DAC6 domestic implementation in EU countries. In: *Bakertilly International* [online]. [vid. 2022-04-12]. Dostupné z: <https://www.bakertilly.global/en/reportable-cross-border-arrangements-dac6/>
- Bartošová, M., Fekar, P., Mašek, J. a kol. (2017). *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-688-5.
- BDO (2021). Publikace: DAC 6: Povinnost oznamovat přeshraniční transakce. In: *BDO* [online]. Praha: BDO, 24. 7. 2020 [vid. 2021-12-01]. Dostupné z: <https://www.bdo.cz/cs-cz/publikace/dane/dac-6-povinnost-oznamovat-preshranicni-transakce>
- Benabdallah, M. (2020). The Netherlands publishes much needed guidance on DAC6. In: *BakerMcKenzie*. [online]. July 1, 2020. [vid. 2022-04-29]. Dostupné z: <https://insightplus.bakermckenzie.com/bm/tax/draft-netherlands-dutch-government-publishes-guidance-on-dac6-directive#cntAnchor11>
- Bianco, A. (2021). DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation. *EC Tax Review*, 30(1), 8–23.
- Brockman, K. (2021). Brexit's Surprise New Beginning for DAC6 in the U.K. In: *Bloomberg Tax – Daily Tax Report: International*. [online]. January 19, 2021. [vid. 2022-04-19]. Dostupné z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/brexit-surprise-new-beginning-for-dac6-in-the-u-k>
- Burgstaller, I., De Decker, T., Jacobs, L. (2021). Reportable cross-border arrangements (DAC6). In: *Bakertilly International* [online]. [vid. 2022-03-29]. Dostupné z: (<https://www.bakertilly.global/en/reportable-cross-border-arrangements-dac6/>)
- ČAK (2019). *Transpozice směrnice EU DAC 6 a povinnost mlčenlivosti*. In: ČAK [online]. Praha: Česká advokátní komora, 16. 4. 2019 [vid. 2021-12-01]. Dostupné z: [https://www.cak.cz/assets/brozura\\_cak\\_mlcenlivost\\_nahled.pdf](https://www.cak.cz/assets/brozura_cak_mlcenlivost_nahled.pdf)
- Daluzeau, X., Pasquier, C., Groux, D. (2021). Transfer Pricing and DAC6 – Going Beyond the Dedicated Hallmarks. In: *Bloomberg Tax – Daily Tax Report: International*. [online]. June 7, 2021. [vid. 2022-04-16]. Dostupné z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/transfer-pricing-and-dac6-going-beyond-the-dedicated-hallmarks?context=search&index=5>
- Dušek, J. (2020) *Směrnice DAC 6 v přehledech: oznamování přeshraničních transakcí*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-2930-0.
- Evropský parlament (2022). *Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6)*. March 2022. [vid. 2022-05-02]. Dostupné z:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf)

EY (2019–2022). Tax Alerts. Vyhledané heslo: „DAC6“. In: *EY* [online]. London: EY [vid. 2021-04-13]. Dostupné z: [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts)

Finanční správa ČR (2019). Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací daňových předpisů Evropské unie a v oblasti zamezení dvojímu zdanění, poslanecký tisk č. 572/0. Dostupné také z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=572&CT1=0>

Finanční správa ČR (2020a). Aktuální informace k oznamovací povinnosti dle DAC 6, stav ke dni 10. 9. 2020. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dac6/aktualni-informace-k-oznamovaci-povinnosti-dle-dac6/stav-ke-dni-10-9-2020>

Finanční správa ČR (2020b). Aktuální informace k oznamovací povinnosti dle DAC 6, stav ke dni 19. 8. 2020. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dac6/aktualni-informace-k-oznamovaci-povinnosti-dle-dac6/stav-ke-dni-19-8-2020>

Finanční správa ČR (2020c). Aktuální informace k oznamovací povinnosti dle DAC 6, stav ke dni 17. 6. 2020. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dac6/aktualni-informace-k-oznamovaci-povinnosti-dle-dac6/stav-ke-dni-17-6-2020>

Finanční správa ČR (2020d). Informace o vzniku nové oznamovací povinnosti od 1. 7. 2020 ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat (tzv. DAC6). Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/dac6/dac6/informace-o-vzniku-nove-oznamovaci>

GFŘ (2020). Časté otázky a odpovědi související s aplikací zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZMSSD“) v případě oznamovací povinnosti týkající se oznamovaných přeshraničních uspořádání (dál také i jen jako „DAC6“). Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/otazky-a-odpovedi-k-DAC6.pdf>

GFŘ (2022). *Doplňující dotazy k žádosti o poskytnutí informací*. E-mail zaslaný na e-mailovou adresu [dac6@fs.mfcr.cz](mailto:dac6@fs.mfcr.cz) dne 28. 3. 2022 v 12:33. Odpověď a soubory obdrženy 31. 3. 2022 v 14:07 z e-mailové adresy [Jan.Rohan@fs.mfcr.cz](mailto:Jan.Rohan@fs.mfcr.cz).

Hadnum, L., Osman Moreno, J. P. (2021). DAC6 Hallmarks – Practical Application in EU Jurisdictions. In: *Bloomberg Tax – Daily Tax Report: International*. [online]. June 16, 2021. [vid. 2022-04-16]. Dostupné z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/dac6-hallmarks-practical-application-in-eu-jurisdictions>

Hill, J., Pieron, A. (2020). More Transparency in the EU: Questions & Answers on DAC 6. In: *Tax Executive – The Professional Journal of Tax Executives Institute* [online]. November 3, 2020 [vid. 2022-03-09]. Dostupné z: <https://taxexecutive.org/more-transparency-in-the-eu-questions-answers-on-dac-6/>

Hindls, R. a kol. (2018). *Statistika v ekonomii*. Průhonice: Professional Publishing. ISBN 978-80-88260-09-7.

Hronek, K. (2021). Porovnání počtů oznámení a nejčastějších charakteristických znaků DAC6. *EY* [online]. Praha: EY, 26. 10. 2021 [vid. 2021-12-01]. Dostupné z:

[https://www.ey.com/cs\\_cz/tax/tax-alerts/2021/porovnani-poctu-oznameni-a-nejcastejsich-charakteristickych-znak-dac6?fbclid=IwAR1upKNnOhe3N8elnQrSsE749vDefy0p63T1yXQGP\\_wSYoMJJWppmYG0UFA](https://www.ey.com/cs_cz/tax/tax-alerts/2021/porovnani-poctu-oznameni-a-nejcastejsich-charakteristickych-znak-dac6?fbclid=IwAR1upKNnOhe3N8elnQrSsE749vDefy0p63T1yXQGP_wSYoMJJWppmYG0UFA)

Kempa, T. (2018). *Právní úprava EU v boji proti daňovým únikům v oblasti korporátních daní*. Olomouc. Diplomová práce. Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta. Vedoucí práce Václav Stehlík. Dostupné z:

[https://theses.cz/id/47cj8a/Kempa\\_Tom\\_Pravn\\_prava\\_EU\\_v\\_boji\\_proti\\_daovm\\_nikm.pdf](https://theses.cz/id/47cj8a/Kempa_Tom_Pravn_prava_EU_v_boji_proti_daovm_nikm.pdf)

Kulínský, R., Hronek, K. (2020). Návrh transpozice DAC 6 – aktuální stav. *EY: Daňové a právní zprávy – červen 2020* [online]. Praha: EY, 17. 6. 2020 [vid. 2021-12-01].

Dostupné z: [https://www.ey.com/cs\\_cz/tax/danove-a-pravni-zpravy-cerven-2020](https://www.ey.com/cs_cz/tax/danove-a-pravni-zpravy-cerven-2020)

Millen, P. (2020). BlueBridge's DAC6 State of Play (Issue No. 3). In: *BlueBridge Limited*. [online]. [vid. 2022-03-29]. Dostupné z:

<https://bluebridgelimited.com/en/blog/bluebridges-dac6-state-of-play-issue-no-3/>

Millen, P., Szkudlarek, A. (2020). *The MBT and Other DAC6 Limiting Factors. How EU Member States are reducing the volume of DAC6 reports*. 26th November 2020. Larnaca: BlueBridge Limited. [vid. 2022-04-23]. Dostupné z: [https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer\\_public/72/d6/72d63227-76fd-4c9d-a0a0-529411cbb5d1/the\\_mbt\\_and\\_other\\_dac6\\_limiting\\_factors\\_\\_bluebridge.pdf](https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer_public/72/d6/72d63227-76fd-4c9d-a0a0-529411cbb5d1/the_mbt_and_other_dac6_limiting_factors__bluebridge.pdf)

Dostupné z: [https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer\\_public/72/d6/72d63227-76fd-4c9d-a0a0-529411cbb5d1/the\\_mbt\\_and\\_other\\_dac6\\_limiting\\_factors\\_\\_bluebridge.pdf](https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer_public/72/d6/72d63227-76fd-4c9d-a0a0-529411cbb5d1/the_mbt_and_other_dac6_limiting_factors__bluebridge.pdf)

Millen, P., Szkudlarek, A. (2021). *DAC6 for Corporates. The Intragroup Hallmarks and Reporting Consequences*. 14th April 2021. Larnaca: BlueBridge Limited. [vid. 2022-04-22]. Dostupné z: [https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer\\_public/21/6a/216a61c5-9b6b-4fcb-941c-c23126b8c4f7/bluebridge\\_dac6\\_corporates\\_presentation.pdf](https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer_public/21/6a/216a61c5-9b6b-4fcb-941c-c23126b8c4f7/bluebridge_dac6_corporates_presentation.pdf)

Dostupné z: [https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer\\_public/21/6a/216a61c5-9b6b-4fcb-941c-c23126b8c4f7/bluebridge\\_dac6\\_corporates\\_presentation.pdf](https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer_public/21/6a/216a61c5-9b6b-4fcb-941c-c23126b8c4f7/bluebridge_dac6_corporates_presentation.pdf)

[https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer\\_public/21/6a/216a61c5-9b6b-4fcb-941c-c23126b8c4f7/bluebridge\\_dac6\\_corporates\\_presentation.pdf](https://bluebridge-live-3e991048b3c441a1b10ea9c-c1a5550.divio-media.com/filer_public/21/6a/216a61c5-9b6b-4fcb-941c-c23126b8c4f7/bluebridge_dac6_corporates_presentation.pdf)

Ministry of Finance, Cyprus (2021). Ο ΠΕΡΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΟΝ ΤΟΜΕΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΟΣ) ΝΟΜΟΣ ΤΟΥ 2021. [vid. 2022-05-01]. Dostupné z:

[https://www.mof.gov.cy/mof/tax/taxdep.nsf/All/A1C4926B9F9C65ACC2258780003C4A52/\\$file/%CE%9A%CE%94%CE%A0%20438\\_2021.pdf?OpenElement](https://www.mof.gov.cy/mof/tax/taxdep.nsf/All/A1C4926B9F9C65ACC2258780003C4A52/$file/%CE%9A%CE%94%CE%A0%20438_2021.pdf?OpenElement)

OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

Office of the Commissioner for Revenue (2021). *Guidelines on the Mandatory Automatic Exchange of Information in relation to Cross-Border Arrangements*. S.L. 123.127. [vid. 2022-05-01]. Dostupné z:

<https://cfr.gov.mt/en/inlandrevenue/itu/Documents/Guidelines%20on%20the%20Mandatory%20Automatic%20Exchange%20of%20Information%20in%20relation%20to%20Cross-Border%20Arrangements.pdf>

Petrášová, T., Slavičková, C. (2020). Praktický pohled (daňového poradce) na vybrané aspekty implementace tzv. směrnice DAC6 v ČR a v zahraničí. *Bulletin* [online], 8(4), 23–29. [vid. 2021-12-03]. ISSN 1211-9946.

Petrášová, T., Slavičková, C. (2021). Krátce k oznamovací povinnosti DAC VI. *Deloitte: dReport* [online]. Praha: Deloitte, 24. 5. 2021 [vid. 2021-12-01]. Dostupné z:

<https://www.dreport.cz/blog/kratce-k-oznamovaci-povinnosti-dac-vi/>

Revenue Irish Tax and Customs (2022). *EU Mandatory Disclosure of Reportable Cross-Border Arrangements*. Part 33-03-03. [vid. 2022-04-06]. Dostupné z:

<https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-03.pdf>

Rödl & Partner. (2020). DAC 6: Nová oznamovací povinnost přeshraničních uspořádání. *Rödl & Partner* [online]. Praha: Rödl & Partner. [vid. 2021-12-01]. Dostupné z:

[https://www.roedl.net/fileadmin/user\\_upload/Roedl\\_Czech\\_Republic/brozury/ok/DAC\\_6\\_2020\\_brozura.pdf](https://www.roedl.net/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/brozury/ok/DAC_6_2020_brozura.pdf)

Skatteverket (2020). DAC 6 – vad menas med begreppet gränsöverskridande i kännetecknen om internprissättning och inom vilka företagsgrupperingar är kännetecknen tillämpliga? In: *Skatteverket, Rättslig vägledning* [online]. [vid. 2022-03-29]. Dostupné z: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/387226.html?date=2020-12-09>

Skatteverket (2020). *Kännetecknen enligt lagen om rapporteringspliktiga arrangemang (RAL)*. [vid. 2022-04-06]. Dostupné z:

[https://www.skatteverket.se/download/18.569165a01749e7ae78916f/1600867424089/Bilaga\\_k%C3%A4nnetecknen%20\(13-25%20paragrafen%20RAL\).pdf](https://www.skatteverket.se/download/18.569165a01749e7ae78916f/1600867424089/Bilaga_k%C3%A4nnetecknen%20(13-25%20paragrafen%20RAL).pdf)

Skatteverket (2021). Automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. In: *Skatteverket, Rättslig vägledning* [online]. [vid. 2022-03-29]. Dostupné z:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/388205.html>

Skatteverket (2021). Ett arrangemang måste uppvisa minst ett kännetecken. In: *Skatteverket, Rättslig vägledning* [online]. [vid. 2022-03-29]. Dostupné z:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/388172.html>

Skatteverket (2021). Verkligt huvudmannaskap. In: *Skatteverket, Rättslig vägledning* [online]. [vid. 2022-03-29]. Dostupné z:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/388208.html>

Směrnice Rady (EU) 2018/822 ze dne 25. května 2018, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, která se mají oznamovat. In: *Úřední věstník*, L 139/1, 5. 6. 2018, s. 1–13. ISSN 1725-2555. Dostupné také z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>

SFÚ (2022). Poskytnuté informace dle zákona č. 106/1999 Sb. [online]. 21. 2. 2022. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky/app/uredni-deska/4000/252627>

Springael, B. (2021). *DAC6: country implementation*. London: Bird & Bird. [vid. 2022-04-25]. Dostupné z: <https://www.twobirds.com/-/media/pdfs/in-focus/dac6/dac6---briefings---3---country-implementation.pdf>

TP NEWS (2020). EU Country Implementation Report on DAC6 – EU Country Implementation Table. In: *TP News* [online]. [vid. 2022-03-29].

<https://transferpricingnews.com/dac-6-eu-country-implementation-table/>

Visser, E. a kol. (2019). *DAC6 Pulse*. Issue 2 – November 2019. London: PwC. [vid. 2022-03-19]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/gx/en/tax/tax-policy-administration/assets/dac6-pulse-issue-2.pdf>

Visser, E. a kol. (2020a). *DAC6 Pulse*. Issue 5 – February 2020. London: PwC. [vid. 2022-03-19]. Dostupné z: <https://thesuite.pwc.com/media/10809/dac6-pulse-issue-5-hom-b2.pdf>

Visser, E. a kol. (2020b). *DAC6 Pulse*. Issue 7 – August 2020. London: PwC. [vid. 2022-03-19]. Dostupné z: <https://www.pwc.nl/en/assets/documents/dac6-issue-7-august-2020.pdf>

von Brocke, K., Heymell, J. (2020). Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen: „Steuervorteil“ in Drittstaaten – Auslegung contra DAC6 Richtlinie? *Steueranwaltsmagazin*, 22(5), 131–135.

Winckler, G., Zücker, J., Zünd, P. a kol. (2019). *DAC 6 / EU MDR. Overview and implications for Swiss banks & financial services providers*. November 2019. Zürich: KPMG AG. [vid. 2022-04-23]. Dostupné z: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/dac6-eu-mdr-overview.pdf>

Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů. In: *Sbírka zákonů*. 12. 5. 2013. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2013-164>

Zákon č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). In: *Sbírka zákonů*. 7. 5. 1992. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-358>

Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. In: *Sbírka zákonů*. 20. 10. 1992. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-523>

Zákon č. 85/1996 Sb., o advokacii. In: *Sbírka zákonů*. 13. 3. 1996. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1996-85>

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů. In: *Sbírka zákonů*. 26. 3. 2008. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-93>