

DAC 6

PRAHA 10. BŘEZNA 2020, IFA, JUDR. M. TULÁČEK, MFČR

Obecně o DAC 6

NOVELA SMĚRNICE DAC

- ❑ DAC – směrnice 2011/16/EU
 - automatická výměna informací podle druhů příjmů a majetku
 - ...
- ❑ DAC 2 – směrnice 2014/107/EU
 - automatická výměna informací oznamovaných finančními institucemi (FATCA/GATCA [CRS])
- ❑ DAC 3 – směrnice (EU) č. 2015/2376
 - automatická výměna informací o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem
- ❑ DAC 4 – směrnice (EU) č. 2016/881
 - automatická výměna informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků (zprávy podle zemí)
- ❑ DAC 5 – směrnice (EU) č. 2016/2258
 - přístup k AML dokumentům
- ❑ DAC 6 – směrnice (EU) č. 2018/822
 - zavedení nového okruhu automatické výměny informací
 - výměna „daňově optimalizačních schémat“

ZÁSADNĚ POUZE PŘÍMÉ DANĚ

STAV PŘÍPRAV

NOVELA SMĚRNICE DAC

- ❑ inspirace opatřením č. 12 BEPS
 - vychází z právní úpravy v UK, US, IE, ZA, CA
- ❑ přijata dne 25. května 2018
- ❑ transpoziční lhůty:
 - platnost – **31. prosince 2019**
 - účinnost – **1. července 2020**

IMPLEMENTAČNÍ ZÁKON

- ❑ novela zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní (164/2013 Sb.)
- ❑ součást tzv. „implementačního balíčku“
- ❑ minimální transpozice
- ❑ sněmovní tisk č. 572
 - po 2. čtení bez pozměňovacích návrhů
 - v ideálním případě vyhlášení ve Sbírce zákonů cca v červnu 2020
 - pokud se nestihne vyhlášení do 1. července 2020 → účinnost 15 dnů od vyhlášení

OBECNĚ K VÝMĚNĚ INFORMACÍ PODLE ZMSSD

TŘI TYPY INICIACE VÝMĚNY

- výměna na žádost
- automatická výměna
- spontánní výměna

AUTOMATICKÁ VÝMĚNA INFORMACÍ

- informací v držení správce daně
 - automatická výměna informací podle druhů příjmů a majetku (DAC)
 - automatická výměna informací o daňových stanoviscích s přeshraničním prvkem (DAC 3)
- informací oznámených třetí osobou
 - automatická výměna informací oznamovaných finančními institucemi (DAC 2)
 - automatická výměna informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků (DAC 4)
 - výměna „daňově optimalizačních schémat“ (DAC 6)

PŘEDMĚT VÝMĚNY

INFORMACE O USPOŘÁDÁNÍ, KTERÉ:

- naplní alespoň jeden **charakteristický znak**
- je **přeshraniční**
 - více účastníků, kteří jsou daňovými rezidenty v různých státech
 - dvojí rezidentství účastníka uspořádání
 - účastník podniká v jiném státě prostřednictvím stálé provozovny a používá v ní uspořádání
 - účastník uspořádání vykonává činnost ve státě, jehož není daňovým rezidentem ani zde nemá stálou provozovnu
 - má možný dopad na automatickou výměnu informací podle ZMSSD nebo na identifikaci skutečných majitelů
- má za uživatele nebo zprostředkovatele **osobu se vztahem k členskému státu EU**

OZNAMOVACÍ POVINNOST SE TÝKÁ

- primárně **zprostředkovatele** uspořádání
- sekundárně **uživatele** uspořádání

CÍLEM JE ZEJMÉNA ZÍSKAT INFORMACE O SLABINÁCH DAŇOVÉHO SYSTÉMU

CO JE TO USPOŘÁDÁNÍ?

NENÍ VYMEZENO

- ❑ ani materiály k BEPS, ani směrnice DAC 6 uspořádání nevymezují
- ❑ přirozeně tento pojem nevymezuje ani implementační zákon
 - Evropská komise důrazně nedoporučila pojem vymezovat
- ❑ lze očekávat, že pojem vymezí až aplikační praxe a judikatura SD EU
 - na těchto slajdech jsou nejisté domněnky označeny: 😞

POKUS O VYMEZENÍ V DŮVODOVÉ ZPRÁVĚ

- ❑ *„záměrně vytvořený nebo záměrně sdělený popsateľný a dostatečně určitý předpis určitého chování sestávající z jednoho nebo více kroků, naplňující alespoň jeden vymezený charakteristický znak a mající přeshraniční účinky, který byl alespoň v hrubých rysech projeven navenek, bez ohledu na to, zda byl poskytnut za úplatu nebo nikoliv“*



PŘÍKLADY USPOŘÁDÁNÍ

CO (ASI) JE USPOŘÁDÁNÍM

- doporučení, návod, stanovisko či jiná obdobná písemnost, které pro klienta na objednávku sestavil odborný poradce tak, aby na jejich základě došlo k získání určité daňové výhody
 - i kdyby byly vydány knižně
- školení, které pro klienta na objednávku připravil odborný poradce tak, aby na jeho základě došlo k získání určité daňové výhody.

CO (ASI) NENÍ USPOŘÁDÁNÍM

- vysokoškolská přednáška
- tato přednáška
- obecné školení o dani
- nahodile vzniklá praxe
 - pokud nejde o sdělení o „jednání, které se v praxi osvědčilo, byť vzniklo nezáměrně“



TYPIZOVANÉ × INDIVIDUALIZOVANÉ USPOŘÁDÁNÍ

TYPIZOVANÉ USPOŘÁDÁNÍ

- ❑ slovy směrnice „uspořádání určené k nabízení na trhu“
- ❑ „krabicové“ uspořádání
- ❑ lze zavést bez podstatných úprav
 - neobsahuje žádné informace o klientovi, a proto se jej zásadně nedotýká mlčenlivost
 - mlčenlivosti podléhá informace o tom, že jej používá konkrétní uživatel

INDIVIDUALIZOVANÉ USPOŘÁDÁNÍ

- ❑ každé jiné uspořádání



CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY

VYMEZENÍ CHARAKTERISTICKÝCH ZNAKŮ

- vlastnost nebo rys uspořádání, které jsou indikátory potenciálního rizika vyhýbání se daňovým povinnostem
- vymezeny v příloze zákona
 - převzetí ze směrnice DAC 6 s minimálními změnami

DRUHY CHARAKTERISTICKÝCH ZNAKŮ


- obecné
 - vždy spojeny s testem hlavního přínosu
- zvláštní
 - část spojena s testem hlavního přínosu



NAPLNĚNÍ CHARAKTERISTICKÉHO ZNAKU NENÍ A PRIORI ŠPATNĚ!

CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY SPOJENÉ S THP

TEST HLAVNÍHO PŘÍNOSU

- posouzení, zda z uspořádání jako hlavní výhoda (či jedna z hlavních výhod) vyplývá **daňová výhoda**
 - nemusí jít o výhodu v České republice
 - daňovou výhodou je zejména snížení výše daně 

OBECNÉ CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY

- charakteristický znak **důvěrnosti**
- charakteristický znak **odměny**
- charakteristický znak **standardnosti**

ZVLÁŠTNÍ CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY

- charakteristický znak **využití ztráty**
- charakteristický znak **změny charakteru příjmu**
- charakteristický znak **kruhové transakce**

DALŠÍ ZVLÁŠTNÍ CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY

ZVLÁŠTNÍ CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY TÝKAJÍCÍ SE PŘESHraniČNÍCH TRANSAKCÍ

- charakteristický znak **vyvedení příjmu** (částečně spojen s testem hlavního přínosu)
- charakteristický znak **vícenásobného odpisování**
- charakteristický znak **vícenásobného osvobození od dvojího zdanění**
- charakteristický znak **různého ocenění**

ZVLÁŠTNÍ CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY TÝKAJÍCÍ SE AUTOMATICKÉ VÝMĚNY INFORMACÍ A SKUTEČNÉHO VLASTNICTVÍ

- charakteristický znak **obcházení Společného standardu pro oznamování (CRS)**
- charakteristický znak **zastření skutečného vlastnictví**

ZVLÁŠTNÍ CHARAKTERISTICKÉ ZNAKY TÝKAJÍCÍ SE PŘEVODNÍCH CEN

- charakteristický znak **využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu**
- charakteristický znak **využití těžko ocenitelných nehmotných aktiv**
- charakteristický znak **využití vnitroskupinového přeshraničního převodu funkcí, rizik nebo aktiv**

ZPROSTŘEDKOVATEL USPOŘÁDÁNÍ

HLAVNÍ ZPROSTŘEDKOVATEL

- strůjce uspořádání
- ten kdo uspořádání:
 - navrhl
 - nabídl na trhu
 - organizuje
 - zpřístupňuje pro zavedení
 - řídí jeho zavedení

VEDLEJŠÍ ZPROSTŘEDKOVATEL

- pomocné činnosti při zavedení uspořádání
- ví, nebo má vědět, že pomáhá zavést uspořádání
 - objektivní kritérium
- podpora, pomoc, poradenství při výše uvedených činnostech

ZPROSTŘEDKOVATEL USPOŘÁDÁNÍ

NUTNOST VAZBY NA ČLENSKÝ STÁT EVROPSKÉ UNIE

- nutnost splnit alespoň 1 z podmínek:
 - daňové rezidenství v Evropské unii
 - stálá provozovna v Evropské unii, prostřednictvím které jsou ve vztahu k uspořádání poskytovány služby
 - zřízení podle práva členského státu Evropské unie
 - registrace v profesním sdružení v Evropské unii týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb v členském státě Evropské unie

ZPROSTŘEDKOVATELEM NEMUSÍ BÝT DAŇOVÝ PORADCE NEBO ADVOKÁT

- zprostředkovatelem může být kdokoliv (nebo cokoliv) kdo naplní definici hlavního nebo vedlejšího zprostředkovatele

USPOŘÁDÁNÍ NEMUSÍ MÍT ZPROSTŘEDKOVATELE

- pokud je vymyšleno *in-house*
 - jiná entita v rámci stejného koncernu je ale zprostředkovatelem
- pokud „zprostředkovatel“ nemá vazbu na žádný členský stát Evropské unie
 - i kdyby jej vymyslela/zavedla/... jiná osoba než uživatel uspořádání

OZNAMOVACÍ POVINNOST ZPROSTŘEDKOVATELE

ZPROSTŘEDKOVATEL OZNAMUJE USPOŘÁDÁNÍ:

- v členském státě Evropské unie, který je na seznamu uveden jako první:
 - stát daňové rezidence
 - stát, ve kterém je stálá provozovna, prostřednictvím které jsou poskytovány služby k uspořádání
 - stát, podle jehož práva je zřízen, nebo podle jehož práva se řídí
 - stát, ve kterém je registrován v profesním sdružení týkajícím se právních, daňových nebo poradenských služeb

- pokud není vázán **profesní mlčenlivostí**
 - **informační povinnost zprostředkovatele**

PROFESNÍ MLČENLIVOST

- mlčenlivost **daňového poradce**
- mlčenlivost **advokáta**
- mlčenlivost **notáře**
- mlčenlivost **auditora**
- mlčenlivost uznaná v jiném členském státě Evropské unie ve vztahu k DAC 6

OZNAMOVACÍ POVINNOST UŽIVATELE

UŽIVATEL OZNAMUJE POKUD

- uspořádání nemá zprostředkovatele
 - vždy
- všichni zprostředkovatelé uspořádání jsou vázáni profesní mlčenlivostí
 - pokud je tato skutečnost uživateli oznámena zprostředkovatelem

UŽIVATEL OZNAMUJE USPOŘÁDÁNÍ:

- v členském státě Evropské unie, který je na seznamu uveden jako první:
 - stát daňové rezidence
 - stát, ve kterém je stálá provozovna, která má prospěch z uspořádání
 - stát, ve kterém obdrží příjem nebo vytváří zisk, i když není rezidentem ani nemá stálou provozovnu v žádném členském státě Evropské unie
 - stát, ve kterém vytváří činnost, i když není rezidentem ani nemá stálou provozovnu v žádném členském státě Evropské unie

OZNÁMENÍ USPOŘÁDÁNÍ

USPOŘÁDÁNÍ SE OZNAMUJE SPECIALIZOVANÉMU FINANČNÍMU ÚŘADU

- hlavní zprostředkovatel** (pokud mu je uspořádání známo, má jej v držení nebo pod kontrolou) nebo **uživatel** – lhůta pro oznámení 30 dnů od:
 - den po zpřístupnění uspořádání pro zavedení
 - den po připravení uspořádání k zavedení
 - prvního kroku v zavedení

- vedlejší zprostředkovatel** (pokud mu je uspořádání známo, má jej v držení nebo pod kontrolou) – lhůta pro oznámení 30 dnů od poskytnutí pomoci, podpory či poradenství ve vztahu k uspořádání

TYPIZOVANÉ USPOŘÁDÁNÍ

- čtvrtletní aktualizace údajů do 30 dnů od konce čtvrtletí

OZNÁMENÍ USPOŘÁDÁNÍ

OZNÁMENÍ USPOŘÁDÁNÍ NENÍ ZÁVAZNÝM POSOUZENÍM

- absence reakce na podané oznámení neznamená, že je uspořádání v souladu se zákonem

OSVOBOZENÍ OD OZNAMOVÁNÍ

- není nutné oznamovat uspořádání, které bylo oznámeno
 - v jiném členském státě
 - jiným zprostředkovatelem nebo uživatelem

OBSAH OZNÁMENÍ

- identifikace zprostředkovatele a uživatele uspořádání
- informace o naplněném charakteristickém znaku
- shrnutí uspořádání (zahrnující také populární název uspořádání)
 - bez porušení obchodního a jiného tajemství
- den prvního kroku v zavedení uspořádání
- odkaz na právní předpisy, na kterých je uspořádání založeno
 - včetně mezinárodních smluv a cizího práva
- hodnota uspořádání
 - nejde o hodnotu daňové výhody

POSTUP PO OZNÁMENÍ

VÝMĚNA PODANÝCH OZNÁMENÍ MEZI ČLENSKÝMI STÁTY EU

- čtvrtletně

POSKYTNUTÍ ZÁKLADNÍCH INFORMACÍ EVROPSKÉ KOMISI

- vyloučí se údaje o uživatelích, zprostředkovatelích a dalších osobách a popis obsahu uspořádání

VNITROSTÁTNÍ ANALÝZA OZNÁMENÝCH INFORMACÍ

- zlepšení daňového systému (primární cíl)
- využití informací v daňovém řízení

PO ÚČINNOSTI

PRVNÍ VÝMĚNA INFORMACÍ DO 31. ŘÍJNA 2020

OZNAMOVÁNÍ STARŠÍCH USPOŘÁDÁNÍ

- oznamování podléhají také uspořádání, k jejichž zavedení byl učiněn první krok od **25. června 2018**
- na tato uspořádání se zákon použije ode dne účinnosti
 - včetně souvisejících povinností – uchovávání dokladů, informační povinnost, ...
- zvláštní lhůta pro oznámení: do **31. srpna 2020**

ZASLANÉ OTÁZKY

PŘESHraniční uspořádání, k jejichž zavedení byl první krok učiněn v období ode dne 25. června 2018 do účinnosti nové úpravy (předpokládáno od 1. července 2020)

Podle přechodného ustanovení je povinná osoba povinna podat oznámení o oznamovaném přeshraničním uspořádání podle 14l odst.1 nebo 2 zákona, k jehož zavedení byl učiněn první krok v období ode dne 25. června 2018 do dne předcházející dni nabytí účinnosti nové úpravy (předpokládáno od 1. července 2020). §14 odst. 1 stanoví, že povinná osoba, která je zprostředkovatelem oznamovaného přeshraničního uspořádání, oznámí správci daně informace o tomto uspořádání v České republice, pokud má určitý vztah k České republice dále vymezený v tomto odstavci. §14 odst. 2 potom stanoví, že povinná osoba, která je uživatelem oznamovaného přeshraničního uspořádání oznámí správci daně v České republice, pokud má určitý vztah k České republice dále vymezený v tomto odstavci.

Ve vztahu k přeshraničním uspořádáním, k jejichž zavedení byl první krok učiněn v období ode dne 25. června 2018 do účinnosti nové úpravy (předpokládáno od 1. července 2020) však přechodné ustanovení neobsahuje žádné povinnosti z pohledu informační povinnosti zprostředkovatele oznamovaného přeshraničního uspořádání obsažené v §14j zákona. Podle tohoto ustanovení je zprostředkovatel oznamovaného přeshraničního uspořádání, který alespoň z části není ve vztahu k tomuto uspořádání povinnou osobou z důvodu profesní mlčenlivosti, povinen tuto skutečnost včas sdělit ostatním jemu známým zprostředkovatelům tohoto uspořádání a uživateli tohoto uspořádání.

Dovolili bychom si požádat o potvrzení závěru, že u uspořádání, k jejichž zavedení byl první krok učiněn v období ode dne 25. června 2018 do účinnosti nové úpravy, nevzniká zprostředkovatelům, kteří jsou ve vztahu k tomuto uspořádání povinnou osobou z titulu profesní mlčenlivosti žádná informační povinnost a že povinnou osobou podat oznámení bude vždy zprostředkovatel, který profesní mlčenlivostí není vázán nebo uživatel. V případě, že byste s uvedeným závěrem nesouhlasili, chtěli bychom požádat o Váš názor, jak u těchto uspořádání, k jejichž zavedení byl první krok učiněn po 25. červnu 2018 z hlediska oznamovací a informační povinnosti postupovat.

ZASLANÉ OTÁZKY

VYSÍLÁNÍ ZAMĚSTNANCŮ V RÁMCI SKUPINY

V praxi bude podle našeho názoru docházet k situacím, kdy u přeshraničních uspořádání může docházet k realizaci určitých daňových výhod (např. nižšího daňového zatížení v České republice na určité druhy příjmů oproti jiným státům) a splnění některých charakteristických znaků, bez toho, že by bylo získání daňové výhody motivem pro toto uspořádání. Stejně tak lze velmi obtížně určit, zda daňová výhoda je jedním z hlavních přínosů transakce.

Za příklad lze uvést vysílání zaměstnanců k zaměstnání u jiné, zahraniční, společnosti ve skupině, ať již z pohledu vysílající nebo přijímající jurisdikce. Z důvodu rozdílů ve způsobu zdanění mzdy nebo zaměstnaneckých benefitů případně samotné daňové sazby může být výše zdanění v zemi vyslání (např. v ČR) výhodnější a může tak být naplněn charakteristický znak změny charakteru příjmu, jehož účinek spočívá v převedení příjmu na majetek, dary nebo jinou kategorii příjmu zdaňovaného nižší sazbou daně nebo od daně osvobozeného (popřípadě příjem vůbec nebude předmětem daně v dané zemi). Vzhledem k tomu, že se jedná o standardizovaný proces, mohl by být naplněn charakteristický znak standardnosti, protože dochází k využití standardizované dokumentace nebo struktury, která je k dispozici pro více než jednoho uživatele, aniž by pro jeho zavedení bylo potřeba provést podstatnou úpravu. Tato daňová výhoda může plynout zaměstnanci nebo zaměstnavateli, pokud má zaměstnanec zajištěn čistý příjem během jeho vyslání.

Chtěli bychom proto požádat o Váš názor, jestli ve výše popsanych situacích bude nutné podat oznámení a pokud ano, zda bude pro splnění povinnosti postačovat, pokud bude podáno oznámení správci daně v ČR, pokud toto oznámení bude obsahovat informace o všech subjektech, tedy vysílajících a přijímajících společnostech a zaměstnancích, kteří jsou vysíláni s náležitostmi obsahu oznámení podle §14m zákona.

ZASLANÉ OTÁZKY

ZMĚNA REZIDENTSTVÍ

Pokud dojde u FO ke změně daňového rezidentství (př. původně německý daňový rezident se přestěhuje do ČR s rodinou a stane se tak daňovým rezidentem ČR), a v důsledku změny daňového rezidentství budou některé příjmy zdaňovány nižší sazbou daně než by byly v původní zemi rezidentství, popřípadě budou dle českého zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny, jedná se zejména o příjmy, které jsou dle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění zdaňovány ve státě rezidentství (např. prodej cenných papírů po splnění 3 letého časového testu, prodej nemovitosti v zahraničí je v ČR po splnění 5-ti letého časového testu osvobozeno od daně z příjmů fyzických osob).

V této situaci může docházet k realizaci určitých daňových výhod na straně FO a splnění některých charakteristických znaků, bez toho, že by bylo získání daňové výhody motivem pro toto uspořádání. Stejně tak lze velmi obtížně určit, zda daňová výhoda je jedním z hlavních přínosů transakce.

Chtěli bychom proto požádat o Váš názor, jestli ve výše popsaných situacích bude nutné podat oznámení.

ZASLANÉ OTÁZKY

VYNĚTÍ PŘÍJMŮ PODLE SMLUV O ZAMEZENÍ DVOJÍMU ZDANĚNÍ

Některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění (např. s Velkou Británií nebo Německem) na příjmy ze závislé činnosti nebo na příjmy z nájmu (netýká úrokových a dividendových příjmů) aplikují jako metodu zamezení dvojího zdanění tzv. vynětí. V loňském roce NSS judikoval, že pro uplatnění metody vynětí není rozhodující, zda ten druhý stát daný příjem skutečně zdanil či nikoliv, postačující je pouze to, že smlouva o zamezení dvojího dává právo na zdanění daného příjmu (konečné zdanění je ponecháno v rozhodnutí daného státu) a je tedy možné zamezit dvojímu zdanění, aniž by došlo k faktickému zdanění příjmů v druhém statě. Mohla by tak nastat situace dvojího nezdanění jednoho příjmu.

Chtěli bychom proto požádat o Váš názor, jestli ve výše popsaných situacích bude nutné podat oznámení.

ZASLANÉ OTÁZKY

DAR ČI DĚDICTVÍ V RODINĚ

Dar mezi FO v linii přímé a pobočné/dědictví ze zahraničí do České republiky, kdy je tento bezúplatný příjem v České republice od daně z příjmů fyzických osob osvobozen, i přesto, že by v zahraničí dar mohl dani podléhat.

Chtěli bychom proto požádat o Váš názor, jestli ve výše popsaných situacích bude nutné podat oznámení.

Děkuji za pozornost

JUDr. Mgr. Michal Tuláček, Ph.D.
vedoucí oddělení Obecná daňová legislativa