Rödl & Partner

DAC 6

Nová oznamovací povinnost přeshraničních uspořádání

OBSAH

1. Úvod 4

2. Základní informace v kostce 5

3. Definice osob 6

4. Předmět oznamovací povinnosti 7

4.1 Charakteristické znaky skupiny A 11
4.2 Charakteristické znaky skupiny B 12
4.3 Charakteristické znaky skupiny C 12
4.4 Charakteristické znaky skupiny D 14
4.5 Charakteristické znaky skupiny E 15

5. Podání oznámení 16

6. Základní přehled 18

6.1 Charakteristické znaky přeshraničních uspořádání 18

Členské země Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) se v posledních letech zaměřují na témata jako je férové rozdělení daňových příjmů, boj proti daňovým únikům a agresivnímu daňovému plánování.

Evropská unie si vzala tato témata za svá a přijala četnou legislativu, která se snaží s těmito nešvary bojovat. Jedním z nástrojů je utužení spolupráce finanční správy a vzájemná výměna informací.

Vznikla tak evropská směrnice zakotvující mezinárodní spolupráci členských států v oblasti daní – směrnice Rady (EU) – označovaná podle jejího anglického názvu Directive on Administrative Cooperation zkratkou DAC. Již šestá novela této směrnice, DAC 6, obsahuje opatření proti takzvanému agresivnímu daňovému plánování a přináší s sebou povinnost sdělovat správci daně informace o takzvaných přeshraničních uspořádáních, tedy potenciálně agresivních plánovacích strukturách.

Směrnice by měla být implementována do českého právního řádu jako novela zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, s předpokládaným datem účinnosti od 1. července 2020 (dále jen „Novela“). Návrh Novely je v zásadě převzetím směrnice DAC 6 v plném rozsahu. Oznamovací povinnost se však nebude vztahovat jen na uspořádání navržená či implementovaná po tomto datu, ale i na uspořádání, k jejichž zavedení byl učiněn první krok ještě před tímto datem, a to kdykoli po 25. červnu 2018.

Co se bude správci daně oznamovat?

- přeshraniční uspořádání
- uspořádání, které má uživatele nebo zprostředkovatele se vztahem k EU
- uspořádání alespoň s jedním takzvaným charakteristickým znakem
- týká se pouze přímých daní

Kdo a v jakých lhůtách bude oznámení podávat?

- povinná osoba: zprostředkovatel nebo uživatel s vazbou na Českou republiku
- termín: a) do 31. srpna 2020 – uspořádání z období 25. 6. 2018 – 1. 7. 2020
  b) do 30 dnů od určeného okamžiku – ostatní

Komu a jak se bude oznámení podávat?

- Specializovanému finančnímu úřadu
- prostřednictvím formuláře
- přes aplikaci EPO[1] ve formátu XML

[1] Aplikace EPO – „Elektronická podání pro finanční správu“ – je elektronickou podatelnou pro orgány Finanční správy ČR pro podání v daňových věcech, popř. pro ostatní podání určená Finanční správě ČR

3. DEFINICE OSOB

Oznamovací povinnost, tedy povinnost oznámit zamýšlenou transakci (uspořádání) Specializovanému finančnímu úřadu, bude mít takzvaná povinná osoba se vztahem k České republice. Tou je v prvé řadě zprostředkovatel (tedy poradce). Nemusí se však vždy jednat o daňové poradce, advokáty či účetní, ale může se jednat i o poradce v podobě daňového oddělení mateřské společnosti, jež předmětné uspořádání navrhlo.

Zprostředkovatel však nemá oznamovací povinnost podle české transpozice směrnice DAC 6, pokud je vázán zákonnou povinností mlčenlivosti, což se týká kromě jiného právě advokátů a daňových poradců. Pak je třeba zjistit, zda se na přípravě podílel zprostředkovatel, který není vázán profesní mlčenlivostí. Je-li takový zprostředkovatel, tíží právě jeho oznamovací povinnost. Pokud jsou však všichni zprostředkovatelé vázáni profesní mlčenlivostí, popřípadě se na přípravě takového uspořádání nepodíleli, pak oznamovací povinnost tíží uživatele. Tím je, zjednodušeně řečeno, daňový poplatník, pro něhož je uspořádání navrženo.

Novela vymezuje také svébytný pojem přidružené entity. Za přidružené entity se považují jak osoby, tak jednotky bez právní osobnosti (například společnosti občanského práva, v některých jurisdikcích osobní společnosti, svěřenský fond), které jsou navzájem spojeny tak, že osoba (nebo jednotka bez právní osobnosti) se v definovaném poměru podílí na řízení, kontrole či kapitálu, popřípadě má nárok na určitý podíl na zisku této druhé osoby.

Novela také na některých místech používá pojem účastník, což může být uživatel či zprostředkovatel, ale třeba i jen obchodní partner uživatele nebo poskytovatel leasingu.

4. PŘEDMĚT OZNAMOVACÍ POVINNOSTI

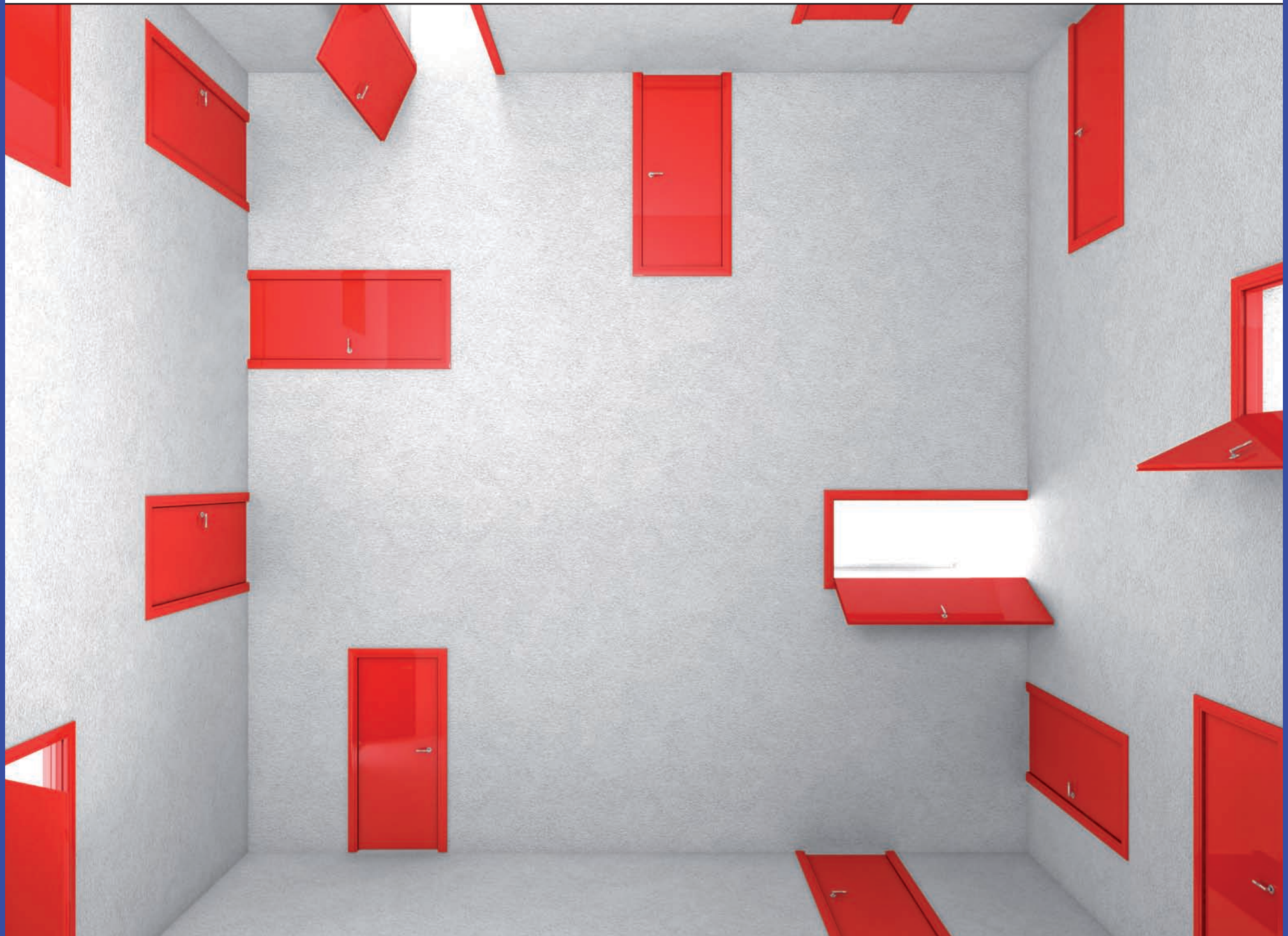
Jednou z prvních podmínek je, že se musí jednat o uspořádání. Ani novela, ani směrnice DAC však neobsahují definici tohoto pojmu. Dle všeho půjde o určitou transakci, strukturu, proces či situaci, které jsou aktivně a vědomě zavedeny či změněny. Může se jednat o strukturu, popřípadě posloupnost kroků v podobě návodu, doporučení či stanoviska.

Novela rozlišuje takzvané typizované uspořádání, které je možno představit si jako „krabicový software“, a uspořádání na míru, což je vše ostatní. Podle toho, o jaké uspořádání se jedná, Novela upravuje míru oznamovací povinnosti pro různé osoby.

Současně se musí jednat o přeshraniční uspořádání, tedy transakci / uspořádání, které se týká buď více členských států EU nebo alespoň jednoho členského státu EU a jednoho nečlenského státu / jedné jurisdikce. Současně musí existovat přeshraniční prvek alespoň u jednoho účastníka takového uspořádání. Přeshraniční prvek na straně účastníka uspořádání se nevyžaduje, pokud jde o uspořádání, které buď dopadá na automatickou výměnu informací ve smyslu směrnice DAC nebo na identifikaci skutečných majitelů dle takzvaného AML zákona[2].

Oznamováno je takové uspořádání, které vykazuje takzvaný charakteristický znak. Kromě naplnění takového charakteristického znaku je někdy vyžadováno i naplnění takzvaného testu hlavního přínosu. Jinými slovy, v některých případech bude tedy ke vzniku oznamovací povinnosti stačit skutečnost, že uspořádání splňuje formální charakteristické znaky. V některých případech bude kromě toho vyžadováno splnění materiálního znaku, který je označen právě jako test hlavního přínosu.

[2] Zákon č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů



Test hlavního přínosu ukládá i prověření potenciálních přínosů dané transakce pro její účastníky a je splněn (tudíž uspořádání podléhá oznamovací povinnosti), pokud je hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů získání daňové výhody. Tento pojem však Novela i směrnice DAC nijak nedefinují. Z dostupných zdrojů vyplývá, že se může jednat i o zcela legální výběr takové transakce, která má pro její účastníky daňovou výhodu, a právě tato daňová výhoda ovlivnila konstrukci celé transakce. Test hlavního přínosu však nemůže být naplněn v případě neúmyslného zkrácení daně, protože tam není splněna základní podmínka, totiž, že transakce je realizována právě s cílem získat daňovou výhodu.

Charakteristické znaky, které musí uspořádání splňovat, aby podléhalo oznamovací povinnosti, se dělí do pěti kategorií:

A. obecné charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu

B. zvláštní charakteristické znaky spojené s testem hlavního přínosu

C. zvláštní charakteristické znaky týkající se přeshraničních transakcí

D. zvláštní charakteristické znaky týkající se automatické výměny informací a skutečného vlastnictví

E. zvláštní charakteristické znaky týkající se převodních cen

4. PŘEDMĚT OZNAMOVACÍ POVINNOSTI

4.1 Charakteristické znaky skupiny A

Charakteristické znaky skupiny A zakládají oznamovací povinnost jen v případě, že jsou spojeny s testem hlavního přínosu. Jedná se o následující charakteristické znaky:

- znak důvěrnosti – zjednodušeně řečeno, uživatel nebo účastník transakce se zaváže neposkytnout zprostředkovatelům nebo daňové správě informace o tom, jak by dané uspořádání mohlo zajistit daňovou výhodu;

- znak odměny – jednodušeně řečeno, odměna zprostředkovatele je přímo závislá na výši dosažené daňové výhody, popřípadě nárok na odměnu je vázán na dosažení daňové výhody;

- znak standardnosti – tento znak mají především takzvaná typizovaná uspořádání.

Dle důvodové zprávy k Novele by se mělo jednat o uspořádání využívající nové, často neznámé způsoby získání výhody. Snahou je odstranění slabin stávajícího systému (zákonů, postupu správce daně a jiných).

4.2 Charakteristické znaky skupiny B

Charakteristické znaky skupiny B mají naznačovat snahu o získání neoprávněné daňové výhody. Opět je třeba splnit test hlavního přínosu. Mezi charakteristické znaky skupiny B patří:

- znak využití ztráty – mělo by se jednat o vykonstruované jednání poplatníka, který si pořizuje ztrátovou společnost s cílem ukončit její hlavní činnost a rychleji / jinde využít jejích ztrát s cílem snížit svou daňovou povinnost;

- znak změny charakteru příjmu – účelové převedení příjmu na majetek, dary nebo jinou kategorii příjmu zdaňovanou nižší sazbou daně s cílem získání daňové výhody;

- znak kruhové transakce – převod aktiv „v kruhu“, přičemž do řetězce přeprodejů jsou často zapojeny entity bez hlavní ekonomické funkce (takzvané karusely). Může se jednat i o transakce, které se navzájem započítávají,ruší a podobně.

Na rozdíl od charakteristického znaku skupiny A by se mělo jednat o známé postupy s cílem získání daňové výhody.

4.3 Charakteristické znaky skupiny C

Ve skupině C jsou obsaženy zvláštní znaky charakterizující transakce, které využívají v souvislosti s přeshraničními uspořádáními specifické postupy s cílem dosáhnout daňové výhody. Pouze u některých transakcí je třeba splnit test hlavního přínosu, aby taková struktura podléhala oznamovací povinnosti.

Test hlavního přínosu je třeba splnit v případě vyvedení příjmu, pokud:

- je příjemce daňovým rezidentem státu s nulovou nebo téměř nulovou sazbou daně;
- příjemce ve svém domovském státě využívá úplného osvobození od daně;
- příjemce při platbě využívá výhody z preferenčního daňového režimu daného jeho rezidentským státem.

O vyvedení příjmu je možno hovořit v případě, že transakce zahrnuje přeshraniční platbu mezi dvěma nebo více přidruženými entitami, která je na straně plátce zahrnutelná do daňově účinných výdajů.

I pokud není splněn test hlavního přínosu, podléhá uspořádání oznamovací povinnosti:

- znak vyvedení příjmu, pokud příjemce platby nepodléhá zdanění v žádném státě nebo jurisdikci (není daňovým rezidentem žádného státu) nebo je daňovým rezidentem státu či jurisdikce zařazené na seznamu států, které byly kolektivně členskými státy EU nebo OECD vyhodnoceny jako nespolupracující státy;

- znak vícenásobného odepisování – jedno aktivum bude daňově odepisováno ve více státech nebo jurisdikcích;

- znak vícenásobného osvobození – dochází k osvobození od dvojího zdanění u téže položky příjmu nebo kapitálu ve více státech nebo v jurisdikcích, tj. může se jednat o případy dvojího nezdanění;

- znak různého ocenění – protiplnění za převáděné aktivum je oceňováno různě v různých jurisdikcích, čímž dochází ke snížení daňové povinnosti.

4.4 Charakteristické znaky skupiny D

Aniž by bylo nutné zkoumat test hlavního přínosu, je třeba oznamovat jakoukoli transakci, v níž je obsažen jeden z těchto znaků:

- znak obcházení společného standardu pro oznamování uspořádání – je namířen proti obcházení opatření, která mají zabránit daňovým únikům, a to konkrétně proti automatické výměně informací dle směrnice DAC 2 a podle Společného standardu pro oznamování (CRS[3]) vydaného OECD;

- znak zastření skutečného vlastnictví – přeshraniční uspořádání, jež bude zahrnovat netransparentní právní řetězec nebo netransparentní řetězec skutečných majitelů, který budou využívat jak osoby, tak jednotky bez právní osobnosti (typicky svěřenský fond):

    a. které nevykonávají žádnou významnou ekonomickou aktivitu, nebo

    b. které mají daňový domicil nebo jsou řízeny v jiném státu než státu, ve kterém je rezidentem skutečný majitel aktiv držených těmito entitami,

    c. u kterých nelze určit skutečného majitele podle AML zákona.

[3] Common Reporting Standard známé také jako FATCA, tedy Dohoda mezi ČR a USA o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku, Foreign Account Tax Compliance Act, č. 72/2014 Sb. m. s.

4. PŘEDMĚT OZNAMOVACÍ POVINNOSTI

4.5 Charakteristické znaky skupiny E

Jedná se o znaky týkající se oblasti převodních cen. Oznamovací povinnosti budou podléhat uspořádání vykazující následující znaky bez toho, aniž by byl splněn test hlavního přínosu:

- znak využití jednostranných pravidel bezpečného přístavu – uspořádání využívá toho, že v některém státě jsou pravidla tržního odstupu pro převodní ceny jednostranně zmírněna;

- znak těžko ocenitelných nehmotných aktiv – půjde o situace převodu nehmotných aktiv nebo práv k nim mezi přidruženými entitami, pro které v době převodu buď neexistují žádná srovnatelná aktiva nebo je obtížné předpokládat míru konečného prospěchu dosaženého převodem takového aktiva;

- znak využití vnitropodnikového přeshraničního převodu funkcí, rizik nebo aktiv – oznamovací povinnosti budou takové převody podléhat v případě, že předpokládaný roční zisk před úroky a zdaněním (EBIT) bude u převodce v období 3 let po převodu nižší než 50 % předpokládaného EBIT, jehož by převodce dosáhl, pokud by k převodu nedošlo.

Oznamovací povinnost bude moci povinná osoba splnit na formuláři ve formátu XML, a to formou elektronické datové zprávy prostřednictvím aplikace EPO. Obsahové náležitosti jsou následující:

1. identifikační údaje zprostředkovatele;
2. identifikační údaje uživatele uspořádání;
3. seznam osob a jednotek bez právní osobnosti, které jsou přidruženou entitou uživatele uspořádání;
4. podrobné údaje o charakteristickém znaku, které splňuje oznamované uspořádání, tj. charakteristickém znaku, který je důvodem pro oznamovací povinnost;
5. shrnutí obsahu uspořádání, jež musí zahrnovat označení, pod kterým je obecně známo (pokud existuje), a popis uspořádání v souvislém textu;
6. den, kdy byl učiněn první krok k zavedení uspořádání;
7. podrobné informace o právním základu uspořádání včetně všech relevantních ustanovení právních předpisů (tuzemských i zahraničních) a mezinárodních smluv;
8. hodnota uspořádání, tedy tržní hodnota uspořádání;
9. označení domovského členského státu EU uživatele daného uspořádání i všech ostatních členských států EU, které mohou být uspořádáním dotčeny;
10. identifikační údaje o dalších osobách nebo jednotkách bez právní osobnosti se vztahem k EU, které sice nejsou uživateli uspořádání ani jeho zprostředkovateli, ale mohly by jím být ovlivněny.

5. PODÁNÍ OZNÁMENÍ

Oznamovací povinnost se vztahuje jen na oblast přímých daní, což je kromě jiného daň z příjmů právnických a fyzických osob, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí, silniční daň, ale také daň z hazardních her či místní poplatky a plnění upravené mezinárodní smlouvou či uložené jiným členským státem.

Oznámení by měla podávat za celou EU jen jedna povinná osoba. Lze očekávat, že tento požadavek bude minimálně zpočátku vyvolávat četné otázky a požadavky na koordinaci.

Lhůta pro podání oznámení je 30 dnů ode dne, kdy bylo:

- uspořádání zpřístupněno pro zavedení (jde o typizované uspořádání nabízené na trhu), nebo
- kdy bylo připraveno k zavedení (bylo dokončeno přizpůsobení uspořádání pro konkrétního uživatele), nebo
- kdy byl učiněn první krok k zavedení takového uspořádání (například podepsán Letter of Intent).

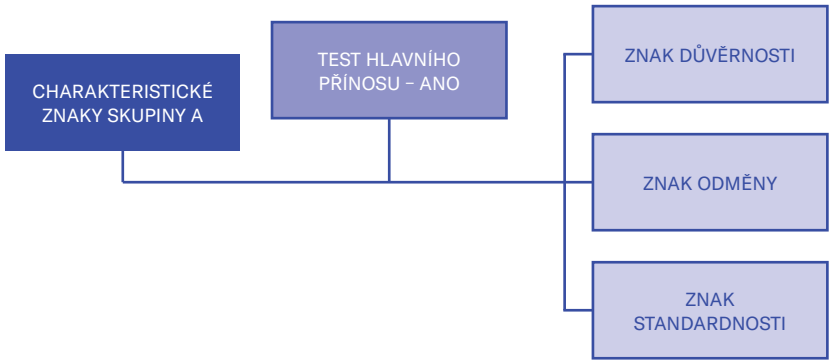
Ve vztahu k uspořádáním, k jejichž zavedení byl učiněn první krok mezi 25. 6. 2018 a 1. 7. 2020, platí, že je třeba je oznámit do 31. 8. 2020. Tato data vycházejí z toho, že Novela nabude účinnosti k 1. 7. 2020.

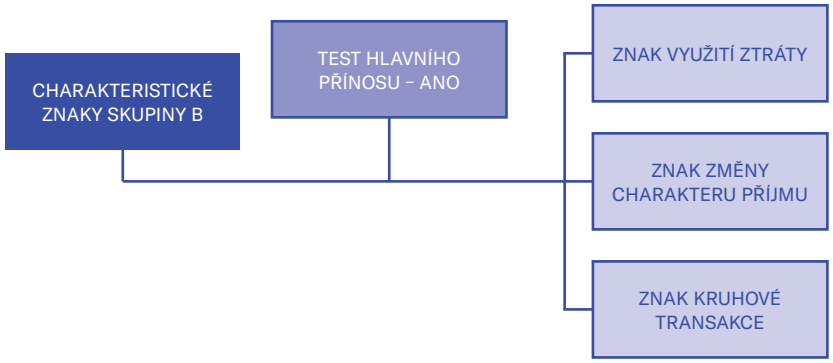
Pokud je povinnou osobou zprostředkovatel, začíná lhůta pro oznámení plynout dnem, kdy zprostředkovatel sám nebo prostřednictvím jiného zprostředkovatele poskytl uspořádání podporu, pomoc nebo poradenství.

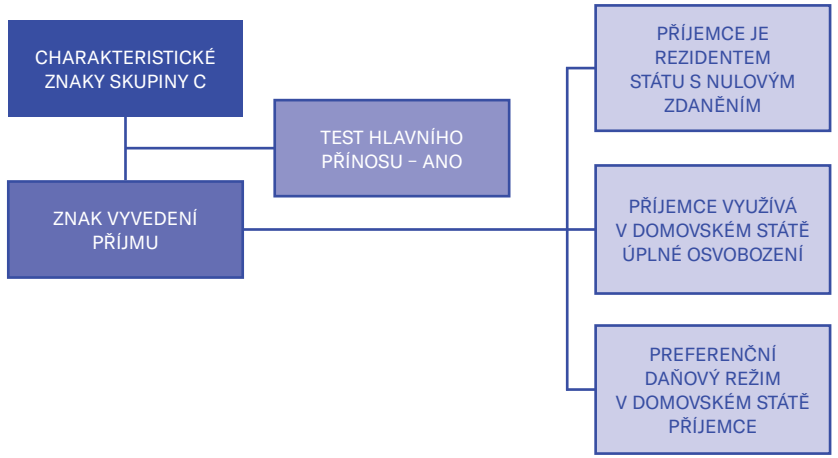
Oznamovací povinnost je nutno splnit i tehdy, pokud k realizaci oznamovaného uspořádání nakonec nedojde.

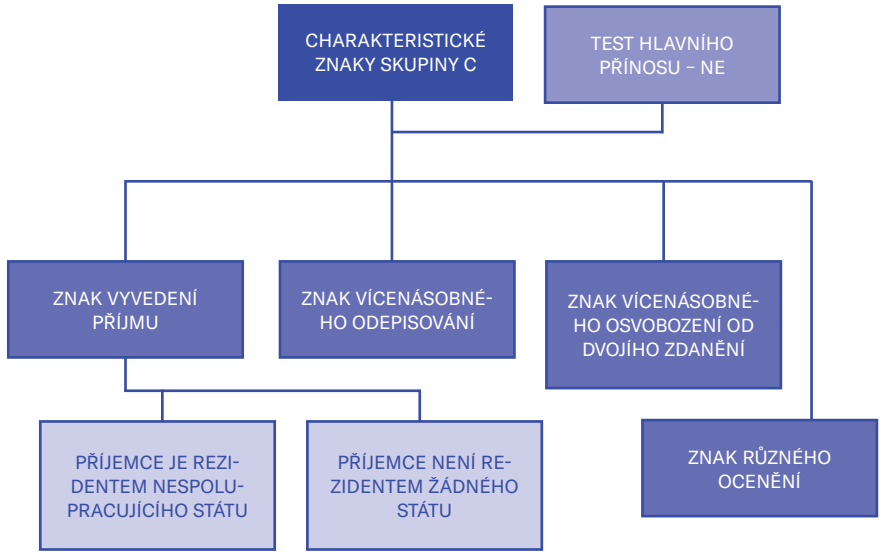
Povinná osoba má v této souvislosti povinnost uchovávat relevantní podklady po dobu deseti let. Za nepodání oznámení, popřípadě porušení jiných povinností v souvislosti s oznamovací povinností, hrozí pokuta až do výše 500 tisíc korun českých.

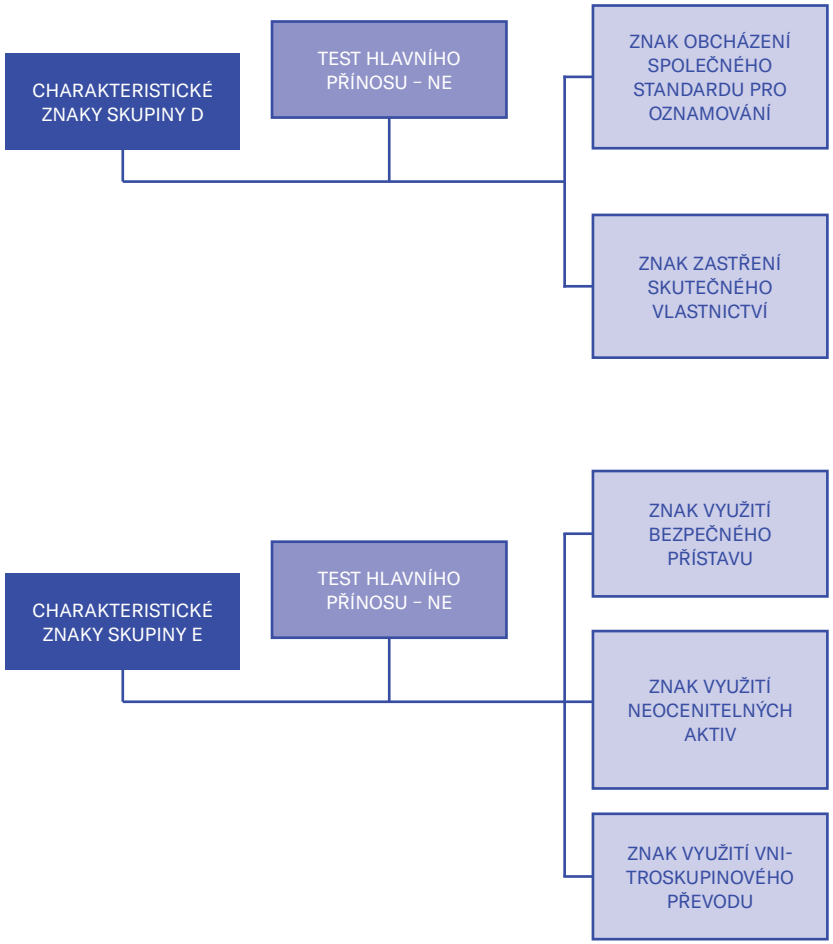
6.1 Charakteristické znaky přeshraničních uspořádání











Kontakt pro další informace

JUDr. Monika Novotná
advokátka
Partner
T +420 236 163 750
monika.novotna@roedl.com

Ing. Mgr. Veronika Dudková
daňová poradkyně
Senior Associate
T +420 236 163 271
veronika.dudkova@roedl.com

DAC 6
NOVÁ OZNAMOVACÍ POVINNOST PŘESHRANIČNÍCH USPOŘÁDÁNÍ

ROK VYDÁNÍ 2020

Rödl & Partner
Platnéřská 2, 110 00 Praha 1
T +420 236 163 111
www.roedl.com/cz