

Zvláštní zpráva

Boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků

EU vytvořila první obrannou linii, provádění a monitorování opatření však vykazuje nedostatky



EVROPSKÝ
ÚČETNÍ DVŮR

Obsah

	Body
Shrnutí	I–IX
Úvod	01–21
Škodlivé daňové režimy a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků – hledisko EU	01–05
Opatření a nástroje EU	06–15
Úlohy a povinnosti	16–21
Rozsah a koncepce auditu	22–30
Připomínky	31–92
Společný legislativní rámec EU sice existuje, chybí však pokyny vyjasňující právní nejednoznačnosti	31–53
Právní úprava obecně odpovídá mezinárodnímu vývoji, v uplatňování pravidel však přetrvávají významné nejednoznačnosti	32–43
Chybí pokyny k provádění a uplatňování legislativních aktů	44–48
Komise dostatečně dohlíží nad zpracováním práva EU do vnitrostátní legislativy, komplexní hodnocení však mají zpoždění	49–53
Výměna informací podle směrnice DAC 6 mezi členskými státy probíhá automaticky, členské státy je však využívají v omezeném rozsahu	54–66
Postupy podávání informací podle směrnice DAC 6 byly zavedeny, kontroly kvality však v navštívených členských státech nejsou jednotné	55–58
V kvalitě automaticky vyměňovaných informací podle směrnice DAC 6 jsou nedostatky	59–63
Kontrolované členské státy vytvořily systémy sankcí za nesoulad se směrnicí DAC 6, dosud je však neuplatňují	64–66
Činnost Skupiny pro kodex chování vede k legislativním změnám, výsledky jsou však omezené	67–84
Komise plní svou omezenou úlohu v podpoře Skupiny pro kodex chování	70–74
Členské státy provedly doporučení k odstraňování škodlivých daňových režimů, ačkoli období odstraňování škodlivých daňových opatření a zachování právních účinků v některých případech bylo zdlouhavé	75–79

Členské státy přijímají obranná opatření proti nespolupracujícím jurisdikcím, chybí však jednotný přístup 80–84

Ke kontrole účinků přijatých opatření EU neexistuje žádný vhodný rámec pro monitorování výkonnosti 85–92

EU v jednorázových případech v projektech odhadla dopad vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků, neexistuje však žádný společný rámec EU pro monitorování výkonnosti 86–90

Výkonnostní rámec pro posuzování účinnosti opatření zavedl pouze jeden z pěti navštívených členských států 91–92

Závěry a doporučení 93–101

Přílohy

Příloha I – Naše koncepce auditu na úrovni Komise

Příloha II – Naše koncepce auditu v členských státech

Příloha III – Srovnání právních předpisů EU s normami BEPS OECD a skupiny G20

Příloha IV – Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem zavedená směrnicí ATAD

Příloha V – Riziko odlišného výkladu ustanovení směrnice DAC 6 týkajících se testu hlavního přínosu a charakteristických znaků (příloha IV směrnice)

Příloha VI – Provozní problémy související s oznamováním podle směrnice DAC 6 s využitím XML schématu EU

Příloha VII – Riziko odlišných výkladů ustanovení směrnice TDRD týkajících se koncepce

Příloha VIII – Program Fiscalis a směrnice ATAD, DAC 6 a TDRD

Příloha IX – Kodex chování pro zdanění podniků – kritéria pro posuzování potenciálně škodlivých preferenčních daňových opatření

Příloha X – Úloha Komise ve vztahu ke Skupině pro kodex chování

Použité zkratky

Glosář

Odpovědi Komise

Harmonogram

Auditní tým

Shrnutí

I Škodlivé daňové režimy a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků jsou hospodářské jevy, které pozorujeme nejen na úrovni EU, ale jsou také světovým problémem. Za škodlivý daňový režim se považuje takový režim, který má nepříznivé dopady, například erozi základů daně v zahraničí nebo nespravedlivé rozložení daňové zátěže. Takové režimy mohou členským státům EU způsobit značné daňové ztráty a narušení vnitřního trhu.

II V rámci boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků zavedla EU jako první obrannou linii právní rámec a používá další podpůrné nástroje. Členské státy EU mohou stále do značné míry svobodně koncipovat své daňové předpisy a systémy a k intervenci na úrovni EU může dojít pouze v případě, kdy je nepříznivě ovlivněno fungování vnitřního trhu. V mezích tohoto rámce je Evropská komise odpovědná za prosazování práva EU a monitorování, koordinaci a harmonizaci opatření členských států.

III V auditu jsme posuzovali, zda je v omezené působnosti EU v oblasti přímého zdanění rámec EU dostačující. Posuzovali jsme tedy účelnost opatření a mechanismů, které v EU zavedla Komise i členské státy. Zejména jsme se zaměřili na koncipování a provádění tří směrnic (směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, páté změny směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC 6), směrnice o mechanismech řešení daňových sporů) v období 2019–2023. Dále jsme zkoumali, zda členské státy a Komise plní své povinnosti v souvislosti s právně nezávazným kodexem chování pro zdanění podniků a zda účinně sledují efektivnost svých politik v oblasti, jež je předmětem auditu.

IV Audit jsme provedli z toho důvodu, že auditu EÚD se opatřeními EU přijatými k boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků uceleně nezabývaly, ačkoli jejich hospodářský význam a důležitost pro EU vzrostly. Naše předchozí činnost v této oblasti byla zaměřena na postupy zavedené v důsledku přijetí směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC 1 až 5, [zvláštní zpráva 03/2021](#)). V tomto auditu jsme rozsah analýzy rozšířili o širší škálu opatření s cílem zlepšit jejich účinnost, přičemž konečným cílem je zajistit, aby byla příslušná výše daně zaplacená v příslušném členském státě.

V Celkově lze shrnout, že zavedený rámec EU slouží v omezeném rozsahu pravomocí EU jako nezbytná první obranná linie v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků. V koncipování a provádění

opatření EU se však vyskytují nedostatky a k posouzení jejich účinnosti neexistuje žádný vhodný systém monitorování.

VI Konstatujeme, že Komise v posledních letech prohloubila legislativní rámec pro řešení škodlivých daňových režimů a vyhýbání se daňovým povinnostem na úrovni EU. Zjistili jsme u něj však vágní definice a mezery, které vyústily v jeho různé výklady v členských státech. Komise účinně dohlíží nad zapracováním práva EU do vnitrostátní legislativy, některá hodnocení, i když se na nich pracuje, však mají zpoždění. Na úrovni členských států se naše hlavní zjištění týkají provádění páté změny směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC 6). Zjistili jsme, že pět navštívených členských států si skutečně vyměňovalo daňové informace o potenciálně škodlivých přeshraničních uspořádáních, ale kontrolu kvality údajů prováděly jen v omezené míře a málo využívaly získané informace.

VII Komise je Skupině pro kodex chování při posuzování potenciálně škodlivých daňových režimů sice dostatečně nápomocná, její úloha však byla v době provádění auditu velmi omezená. Doporučí-li to Skupina, členské státy své škodlivé daňové systémy odstraní. Lhůta ke splnění požadavků však byla v některých případech mnohem delší než dva roky doporučené Radou. Vzniká tak riziko, že společnosti nespravedlivé daňové zvýhodnění využívají déle.

VIII Dále jsme zjistili, že Komise a čtyři z pěti navštívených členských států nezavedly vhodný způsob měření výkonnosti nástrojů používaných k boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků v EU. Skutečnost, že nemají zavedený vhodný výkonnostní rámec, jim znemožnila měřit a hodnotit jejich úsilí a využívat zdroje tam, kde jich je nejvíce zapotřebí.

IX Komisi doporučujeme:

- vyjasnit legislativní rámec EU,
- zlepšit kvalitu oznámení podávaných podle směrnice DAC 6,
- zajistit adekvátní dopad sankcí,
- posílit svou podporu Skupině pro kodex chování,
- sledovat výsledky a dopad boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků.

Úvod

Škodlivé daňové režimy a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků – hledisko EU

01 Na jednotném trhu EU je daňový systém každého členského státu ovlivňován ostatními daňovými jurisdikcemi, zejména pak těmi, jež nabízejí daňové zvýhodnění, aby na své území přilákaly podniky, jednotlivce či kapitál. Každé vnitrostátní daňové opatření, jež zvyšuje konkurenceschopnost daňového systému jedné země oproti systému jiné země, představuje daňovou soutěž.

02 Vede-li daňová soutěž v podobě škodlivých daňových režimů k nežádoucím důsledkům, zejména pak k narušení hospodářské soutěže na jednotném trhu EU, stává se pro EU problémem. Za škodlivý daňový režim se považuje takový režim, který má nepříznivé dopady, například erozi základů daně v zahraničí nebo nespravedlivé rozložení daňové zátěže (viz [rámeček 1](#)).

Rámeček 1

Modely škodlivých daňových praktik

Některá daňová opatření lze zavádět v zájmu větší konkurenceschopnosti daňového systému členského státu. Taková opatření jsou sice oprávněná, existuje však riziko, že poškodí jednotný trh EU, jestliže jejich struktura narušuje obchod a investice a způsobuje erozi základu daně v členských státech.

Evropský parlament ve své studii z roku 2021 nazvané **Škodlivé daňové praktiky v EU: definice, rozpoznání a doporučení** určil sedm daňových opatření uplatňovaných členskými státy, které lze v některých případech považovat za škodlivé daňové praktiky:

- snížení sazeb daně z příjmu právnických osob (soutěž o nejnižší sazbu),
- daňové režimy pro příjmy z patentů,
- struktury pro vytvoření krycích společností,
- režimy srážky pomyslných úroků,
- režimy osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí,
- režimy zvláštní ekonomické zóny,
- daňová rozhodnutí.

03 Vyhybání se daňovým povinnostem se rozumí situace, kdy daňoví poplatníci využívají zákonných možností k minimalizaci výše dlužné daně. Globalizované ekonomické prostředí umožňuje vytvářet čím dál složitější obchodní modely a podnikové struktury, v důsledku čehož je pro nadnárodní podniky snadnější přesouvat zisky přes hranice a vyhybat se zdanění právnických osob. Když podniky využívají nesoulad a mezery mezi daňovými systémy členských států pro účely agresivního daňového plánování, stává se z toho forma škodlivého vyhybání se daňovým povinnostem.

04 Kvůli škodlivým daňovým režimům a vyhybání se daňovým povinnostem ze strany podniků vzniká situace, kdy daňoví poplatníci, kteří nejsou schopni využívat režimy agresivního daňového plánování či obdobná opatření, musejí „chybějící“ výnosy z daní dorovnat vyššími odvody. Dochází také k nekalé soutěži mezi společnostmi a vznikají nerovné podmínky mezi zeměmi, což může vést k daňovým ztrátám členských států EU a narušení jednotného trhu. Boj proti těmto jevům neprobíhá pouze na úrovni EU, jde o celosvětový problém. Četná opatření přijatá EU v této oblasti tak vycházejí

z mezinárodních dohod, například [inkluzivního rámce OECD a skupiny G20 pro řešení BEPS](#), jenž spočívá v patnácti opatřeních zaměřených na zmírnění souvisejících problémů a vytvoření mezinárodní normy v této oblasti.

05 Údaje EU o odhadové výši daňových ztrát způsobených škodlivými daňovými režimy a vyhýbání se daňovým povinnostem jsou omezené a nejnovější odhady nejsou dostupné vůbec. Komise ve své [výroční zprávě o zdanění za rok 2023](#) upozornila na ztráty v oblasti daně z příjmů právnických osob způsobené agresivním daňovým plánováním a vyhýbáním se daňovým povinnostem. Podle odhadů z roku 2013 by ztráty daňových příjmů mohly celosvětově dosáhnout 172,7 miliard EUR, z toho 68,2 miliardy EUR připadá na Evropu. Studie zaměřené na zdanění příjmů právnických osob uvádějí odhad, že přesouvání zisku v celosvětovém měřítku vyústilo v celkovou ztrátu daňových příjmů v celosvětovém měřítku ve výši 183–274 miliard EUR.

Opatření a nástroje EU

06 Boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a zajištění spravedlivé daňové soutěže se v poslední době zařadily mezi priority EU, byť opatření EU nemohou oslabit výsady členských států v oblasti přímého zdanění. Pravomoci EU jsou omezeny na stanovení obecných pravidel pro daňovou politiku členských států. Na rozdíl od nepřímých daní Smlouvy EU výslovně nestanoví harmonizaci přímých daní.

07 Smlouva o EU stanoví, že pokud Komise zjistí rozdíl v právních ustanoveních, pravidlech či správní praxi členských států, který má přímý dopad na vytváření či fungování vnitřního trhu, lze přijmout opatření na úrovni EU ([článek 115 SFEU](#)). Byla přijata řada směrnic, které zavádějí obecné normy na systémové úrovni a vytvářejí nástroje na podporu boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků. Kromě legislativních aktů v podobě směrnic doplňují regulační rámec EU nástroje „měkkého“ práva (například kodex chování pro zdanění podniků nebo doporučení pro jednotlivé země v rámci evropského semestru), jež nejsou právně závazné.

08 Základy stávajícího rámce EU na podporu boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem položila Komise v podobě několika daňových balíčků a akčních plánů¹. Také Rada ve svých **závěrech** z prosince 2015 zdůraznila, že je nezbytné nalézat na úrovni EU společná, zároveň však flexibilní, řešení, jež budou v souladu s patnácti opatřeními **akčního plánu OECD v oblasti eroze základu daně a přesouvání zisku**, jenž byl v červnu 2016 transformován v inkluzivní rámec OECD a skupiny G20 pro řešení BEPS. Tímto revidovaným projektem se rozšířila působnost iniciativy o širší skupinu zemí, které nejsou členy OECD, a byla v této oblasti zavedena mezinárodní norma.

09 Směrnice (přijaté do 1. ledna 2019) v oblasti přímého zdanění, jež stanovily pravidla použitelná na všechny daňové poplatníky, na něž se vztahuje daň z příjmů právnických osob v daném členském státě, zahrnují:

- směrnici proti vyhýbání se daňovým povinnostem (**ATAD**) a její změny²,
- pátou změnu směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (směrnice 2011/16/EU) (**DAC 6**)³,
- směrnici o mechanismech řešení daňových sporů (**TDRD**)⁴.

10 **Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem** stanoví pravidla pro předcházení erozi základů daně na vnitřním trhu a přesouvání zisku z vnitřního trhu, a tím posiluje průměrnou úroveň ochrany před agresivním daňovým plánováním. Harmonizací pravidel proti vyhýbání se daňovým povinnostem vytváří také spravedlivé a transparentní daňové prostředí ve všech členských státech. Směrnice řeší různé formy vyhýbání se daňovým povinnostem, zejména strategie agresivního daňového plánování, jež využívají rozdílů v daňových předpisech členských států ke snížení celkových daňových závazků společnosti.

¹ Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě – Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat, **COM(2015) 302 final**, sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě – Akční plán pro spravedlivé a jednoduché zdanění podporující strategii oživení, **COM(2020) 312 final**.

² **Směrnice Rady (EU) 2016/1164** (ATAD 1) ve znění **směrnice Rady (EU) 2017/952** (ATAD 2).

³ **Směrnice Rady (EU) 2018/822** (DAC 6).

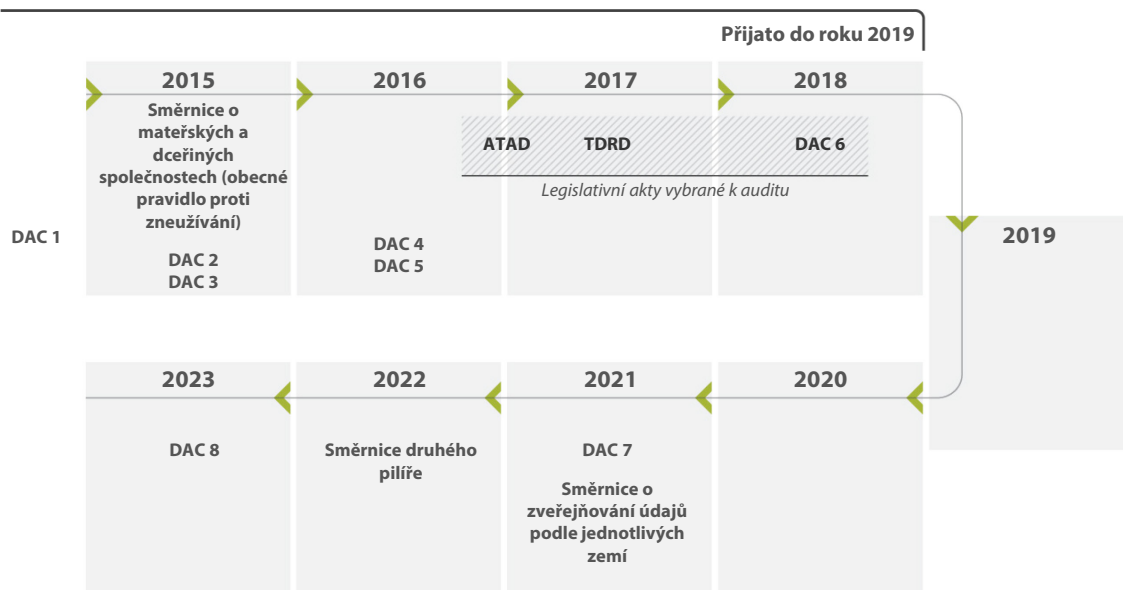
⁴ **Směrnice Rady (EU) 2017/1852** (TDRD).

11 [Směrnice Rady 2011/16/EU \(DAC\)](#), jež stanovila právní základ pro správní spolupráci v oblasti přímého zdanění v EU, od všech členských států vyžaduje, aby mezi sebou sdílely určité informace v oblasti daní. Pátou změnou této směrnice ([DAC 6](#)) bylo zavedeno povinné zveřejňování informací u potenciálně škodlivých přeshraničních uspořádání s cílem dále posílit daňovou transparentnost a bojovat proti agresivnímu daňovému plánování.

12 Komise se ve svém akčním plánu z roku 2015 intenzivně věnovala opatřením, jež mají zamezit erozi základu daně a přesouvání zisku, vyzvala však také k přijetí lepších mechanismů k odstranění dvojího zdanění s cílem zajistit podnikům jistotu a předvídatelnost, neboť dvojí zdanění na jednotném trhu může mít negativní dopady na přeshraniční investice a vést k deformacím ekonomiky a neefektivnosti. [Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů](#) má zavést společné postupy a lhůty, a tím zlepšit mechanismy řešení daňových sporů mezi členskými státy EU, aby měly hladší průběh. Daňoví poplatníci, kteří v jednom členském státě čelí restriktivnějším mechanismům řešení daňových sporů než v jiných členských státech, jsou vystaveni určité formě nespravedlivého zacházení. Proto je tato směrnice z hlediska daňových poplatníků důležitým nástrojem při zmírňování tohoto zacházení, které poplatníkům způsobuje újmu; jejím cílem je totiž zajistit rovné podmínky.

13 Mezi další důležité legislativní akty EU (přijaté do roku 2019) v oblasti přímého zdanění patří [DAC 3](#) (automatická výměna informací o předběžných daňových rozhodnutích s přeshraničním prvkem a o předběžných posouzeních převodních cen), [DAC 4](#) (zprávy podle jednotlivých zemí) a [směrnice o mateřských a dceřiných společnostech](#) (včetně pravidla proti zneužívání). Legislativní rámec EU se vyvíjí a rozšiřuje, přičemž změny v poslední době zahrnují [DAC 7](#), [DAC 8](#) a přijetí [směrnice druhého pilíře](#) o zajištění minimální úrovně zdanění velkých nadnárodních skupin podniků a velkých vnitrostátních skupin v EU (viz [obrázek 1](#)).

Obrázek 1 – Přijímání relevantních právních předpisů EU



Zdroj: EÚD.

14 Kromě legislativních aktů přijala Rada v roce 1997 i kodex chování pro zdanění podniků (dále jen „kodex chování“)⁵, jenž představuje nástroj „měkkého“ práva. Vyzvala členské státy, aby spolupracovaly v plné míře a používaly tento mezivládní, právně nezávazný nástroj, jenž hraje zvláštní úlohu v podpoře spravedlivé daňové soutěže, a předcházely tak daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem v EU i mimo její hranice. V roce 1998 byla zřízena [Skupina pro kodex chování](#) (dále jen „skupina“), jejímž cílem je posuzovat preferenční daňová opatření, která by mohla spadat do působnosti kodexu chování. Je složena z vysoce postavených zástupců členských států a Komise.

15 Komise má také možnost řešit daňové režimy členských států, které podněcují agresivní přeshraniční daňové plánování, a vydávat doporučení pro jednotlivé země v rámci evropského semestru, což je další nástroj „měkkého“ práva. Evropský semestr představuje rámec pro integrovaný dohled a koordinaci hospodářských politik a politik zaměstnanosti v celé EU.

⁵ [Závěry](#) ze zasedání Rady ECOFIN ze dne 1. prosince 1997 týkající se daňové politiky (Úř. věst. C 2, 6.1.1998).

Úlohy a povinnosti

16 Navrhování a vytváření daňových politik a také výběr daní spadá do pravomocí členských států EU. Boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků jsou nicméně také priority daňové politiky EU. Mnohostrannou úlohu v této oblasti hraje Komise. Mezi její povinnosti patří monitorování, koordinace, harmonizace a prosazování předpisů, přičemž hlavním cílem je podporovat spravedlivou daňovou soutěž a předcházet narušením jednotného trhu v důsledku škodlivých daňových režimů a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků.

17 Zodpovědným útvarem Komise je Generální ředitelství pro daně a celní unii (GŘ TAXUD). Coby ústřední subjekt v úsilí EU o vytváření spravedlivého a transparentního daňového prostředí na jednotném trhu EU má GŘ TAXUD:

- formulovat legislativní návrhy a dohlížet na provádění právních předpisů v členských státech,
- zajistit mechanismy, systémy a elektronická rozhraní, jež umožní výměnu daňových informací, a dohlížet nad centrálním rejstříkem EU pro výměnu informací o přeshraničních daňových uspořádáních,
- poskytnout pokyny a zajistit jednotný výklad a uplatňování relevantních právních předpisů EU v členských státech,
- analyzovat daňové režimy členských států a předkládat Skupině pro kodex chování doporučení týkající se škodlivosti těchto režimů,
- analyzovat daňové režimy všech dotčených zemí mimo EU a navrhopat jejich zařazení na [unijní seznam jurisdikcí nespolutpracujících v daňové oblasti](#) nebo jejich vynětí z tohoto seznamu.

18 Evropský parlament průběžně sleduje vývoj v oblasti daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem a aktivně jedná prostřednictvím několika svých výborů, například stálého podvýboru pro daňové záležitosti (FISC) a vyšetřovacích výborů zřízených *ad hoc*. Pracovní skupiny a další přípravné orgány Rady, které se těmito oblastem věnují, působí především prostřednictvím Skupiny pro kodex chování (dále jen „skupina“). Daňové právní předpisy EU se zpravidla přijímají jednohlasným hlasováním v Radě, přičemž bývá zohledňováno stanovisko Evropského parlamentu.

19 Skupina má posuzovat daňová opatření, která by mohla spadat do působnosti právně nezávazného kodexu chování pro zdanění podniků (dále jen „kodex chování“). Mezi hlavní úkoly skupiny patří:

- odhalovat v členských státech EU daňové praktiky, které jsou považovány za škodlivé pro spravedlivou hospodářskou soutěž,
- monitorovat daňové režimy a posuzovat, zda splňují zavedená kritéria pro určení škodlivých daňových režimů,
- usnadňovat dialog a spolupráci mezi členskými státy, jež jim umožňuje sdílet osvědčené režimy a koordinovat jejich úsilí,
- podporovat transparentnost tím, že bude od členských států vyžadovat, aby poskytovaly informace o svých daňových opatřeních a praxi v oblasti daňových rozhodnutí,
- chránit EU před škodlivými daňovými režimy zemí mimo EU: Skupina je odpovědná za vypracování unijního seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti.

20 Vlády **členských států EU** mají značnou volnost při koncipování svých daňových předpisů a systémů. Všechny vnitrostátní právní předpisy však musí respektovat určité základní principy, jako například nediskriminaci a svobodu pohybu na vnitřním trhu.

21 Úlohou členských států je:

- mít systémy zdanění,
- zavádět opatření EU pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, daňovým únikům a přesouvání zisku,
- shromažďovat a vykazovat předepsané informace v oblasti daní,
- sdílet osvědčené režimy,
- zajistit na vnitřním trhu spravedlivou daňovou soutěž.

Rozsah a koncepce auditu

22 Účelem tohoto auditu bylo posoudit, zda je rámec EU pro boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků v omezené působnosti EU v oblasti přímého zdanění dostačující (viz bod **06**). Posuzovali jsme tedy účelnost opatření a mechanismů, které byly v EU zavedeny, a zaměřili se na koncipování a provádění tří směrnic (směrnice ATAD, DAC 6 a TDRD) v období 2019–2023.

23 Tyto směrnice jsme zvolili proto, že se jedná o hlavní legislativní akty v oblasti přímého zdanění přijaté do 1. ledna 2019, že se zabývají systémovými otázkami a že jsou obecně použitelné na všechny společnosti v EU. Toto mezní datum bylo stanoveno na základě času, který členské státy potřebovaly k zapracování směrnice do vnitrostátního právního řádu a jejich provádění. Dále jsme zkoumali, zda členské státy a Komise plní své povinnosti v souvislosti s právně nezávazným kodexem chování pro zdanění podniků a posuzovali sledování výkonnosti v oblasti, jež je předmětem auditu.

24 Audit jsme provedli z toho důvodu, že mechanismy a systémy pro boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků nebyly až do příslušného data předmětem rozsáhlého auditu. Při auditu „Výměna daňových informací v EU: pevný základ, trhliny v uplatňování“ ([zvláštní zpráva 03/2021](#)) jsme upozornili na nedostatky v postupech podle směrnic DAC 1 až 5. V tomto auditu jsme vycházeli ze závěrů uvedené zvláštní zprávy a rozsah analýzy jsme rozšířili o širší škálu opatření, jež byla zavedena s cílem zlepšit jejich účinnost.

25 V auditu jsme se zabývali systémovými otázkami a zaměřili se zejména na:

- koncipování a sledování vybraných právních předpisů, pokyny Komise k provádění směrnic ATAD, DAC 6 a TDRD a jejich provádění ze strany členských států,
- používání centrálního rejstříku EU pro výměnu oznámení podávaných podle směrnice DAC 6 a kvalitu informací, jež si členské státy podle směrnice DAC 6 vyměňují, a jejich využívání,
- účelnost pomoci, kterou Komise poskytuje skupině chování, a provádění doporučení Skupiny dotčenými členskými státy,
- sledování účinnosti opatření přijatých Komisí a členskými státy v oblasti, jež je předmětem auditu.

26 Audit jsme provedli v rámci pravomocí EU (viz body **06** a **22**), tedy jsme neprováděli mimo jiné přezkum konkrétních vnitrostátních daňových režimů členských států EU. Audit v členských státech byl zaměřen na provádění tří vybraných směrnic a doporučení skupiny.

27 Do rozsahu auditu nespadá ani činnost Komise v souvislosti se zakázanou státní podporou a vydáváním doporučení pro jednotlivé země v rámci evropského semestru (viz bod **15**), neboť postupy v oblasti státní podpory a poskytnutá doporučení jsou individuální a týkají se konkrétních dotčených členských států. Tyto tematické oblasti mají navíc průřezovou povahu, tj. netýkají se konkrétně přímého zdanění, a byly již předmětem jiných auditů EÚD (například [zvláštní zprávy 16/2020](#) a [21/2020](#)).

28 Zaměřili jsme se na činnosti GŘ TAXUD v rámci Komise (přehled koncepce auditu viz [příloha I](#)) a pěti členských států (Irska, Kypr, Lucemburska, Malty a Nizozemska), které jsme vybrali na základě kvantitativních a kvalitativních kritérií rizika (viz [příloha II](#)).

29 V navštívených členských státech jsme na základě rizika vybírali vzorky výměny informací o přeshraničních daňových uspořádáních (DAC 6), případů daňových sporů s účastí navštívených členských států (TDRD) a potenciálně škodlivých daňových režimů, které zkoumala Skupina pro kodex chování.

30 Další důkazní informace jsme získali v rámci diskusí s Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) o mezinárodních referenčních hodnotách uplatňovaných u nástrojů a mechanismů používaných k boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. Rovněž jsme vedli rozhovory se zástupci podvýboru Evropského parlamentu pro daňové záležitosti (podvýbor FISC) a uspořádali panelovou diskusi s externími odborníky na zdanění právnických osob, abychom ke koncepci rámce EU a jeho provádění získali připomínky.

Připomínky

Společný legislativní rámec EU sice existuje, chybí však pokyny vyjasňující právní nejednoznačnosti

31 Právní předpisy týkající se boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků by měly zajistit, aby společnosti i fyzické osoby měly méně příležitostí vyhnout se či uniknout placení příslušné výše daně v příslušném členském státě. Členské státy by měly tyto předpisy EU řádně zapracovat do vnitrostátního práva. Komise by měla předkládat ucelené legislativní návrhy a vykonávat dohled nad zapracováním právních předpisů do vnitrostátního práva a jejich prováděním členskými státy. Taktéž by měla poskytnout pokyny k jejich účinnému uplatňování. Tato opatření představují první obrannou linii v oblasti přímého zdanění, v níž jsou pravomoci EU omezeny na zásahy v souvislosti s narušením vnitřního trhu. Zkoumali jsme legislativní návrh směrnic ATAD, DAC 6 a TDRD a činnost Komise v oblasti monitorování a hodnocení. Činili jsme tak v rámci pravomocí EU v oblasti zdanění, jak jsou stanoveny ve Smlouvách EU.

Právní úprava obecně odpovídá mezinárodnímu vývoji, v uplatňování pravidel však přetrvávají významné nejednoznačnosti

32 Svou právní úpravu v oblasti boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem vytvářela EU v důsledku intenzivního mezinárodního úsilí, které vyvíjela Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. OECD a skupina G20 zahájily projekt v oblasti boje proti [erozi základu daně a přesouvání zisku \(BEPS\)](#) a v roce 2015 představily patnáct opatření, která měla členským zemím umožnit sladit jejich úsilí v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, čímž ve skutečnosti stanovily mezinárodní normu. Brzy následovaly právní předpisy EU a směrnice ATAD, DAC 6 a TDRD jsou z velké části v souladu s příslušnými opatřeními pro boj proti BEPS nebo dokonce tato opatření překračují (viz bod [08](#) a [příloha III](#)).

33 Ačkoli byly u všech tří směrnic určeny konkrétní cíle, jež mají zlepšit právní rámec a zajistit rovné podmínky pro podniky v EU a současně podporovat boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků, Komise pro žádnou z nich nestanovila kvantifikovatelné cíle. Komise navíc provedla posouzení dopadů v souvislosti se směrnicí DAC 6 a směrnicí TDRD, nikoli však u směrnice ATAD.

Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD)

34 Cílem směrnice je zajistit minimální úroveň ochrany základů daně všech členských států, jednotný a důsledný přístup k zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem na celém jednotném trhu a koordinované naplňování některých doporučení vydaných iniciativou OECD/G20, zejména těch, které se týkají opatření BEPS 2 až 6⁶ (viz [tabulka 1](#) a [příloha III](#)).

Tabulka 1 – Cíle směrnice ATAD

Předcházení erozi základu daně a přesouvání zisku (BEPS)	Cílem směrnice je předcházet erozi základu daně, jež mimo jiné znamená snižování zdanitelného zisku společnosti přesouváním zisků do jurisdikcí s nižší úrovní zdanění. Směrnice má zajistit, aby společnosti platily spravedlivý podíl na dani v jurisdikcích, v nichž vytvářejí svůj příjem, a tím má tedy omezit přesouvání zisku.
Zamezení dvojího nezdanění	Cílem směrnice je zamezit společnostem, aby využívaly rozdílů mezi jednotlivými zeměmi v daňovém zacházení, neboť to může vést k dvojímu nezdanění či nižšímu zdanění.

Zdroj: [směrnice Rady \(EU\) 2016/1164](#)

35 Aby směrnice naplnila své cíle, zavedla pět konkrétních pravidel (viz [příloha IV](#)):

- **pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti:** odrazovat od přesouvání zisku do země s nižším či nulovým zdaněním,
- **pravidlo zdanění při odchodu:** zabránit společnostem, aby se přemístěním aktiv vyhnuly daňovým povinnostem,
- **pravidlo pro omezení odpočitatelnosti úroků:** odrazovat od uměle vytvořených dluhových uspořádání, která mají minimalizovat odváděné daně,
- **obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu:** prostředek, jak čelit agresivnímu daňovému plánování v situaci, kdy nelze uplatnit jiná pravidla,
- **pravidla proti hybridním nesouladům:** neutralizovat hybridní nesoulady.

36 Obecně lze konstatovat, že [směrnice ATAD](#) je konzistentním legislativním aktem EU, jež zajišťuje minimální úroveň ochrany základů daně členských států, aniž by členské státy omezovala v jejich pravomoci svobodně utvářet jejich daňové systémy. Směrnice zavedla řadu nově vytvořených minimálních norem pro boj proti vyhýbání se

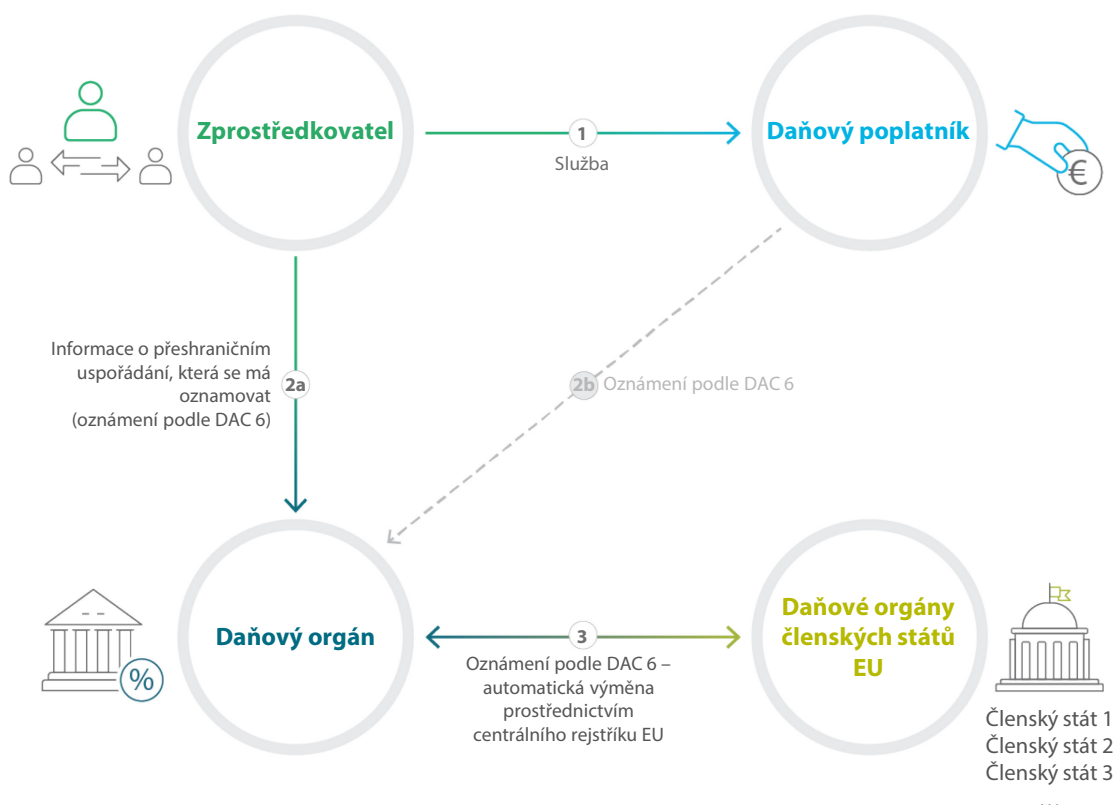
⁶ COM(2020) 383 final.

daňovým povinností, a přiměla tak členské státy, aby buď zavedly komplexní nová pravidla, nebo pozměnily svá platná pravidla a zajistily jejich soulad s ustanoveními směrnice ATAD.

Směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC 6)

37 Směrnice o správní spolupráci v oblasti daní má podporovat daňovou transparentnost, a měla by tím předcházet agresivnímu daňovému plánování a pomoci chránit základ daně členských států EU. Směrnice se vztahuje na opatření BEPS 12 zaměřené na pravidla povinného poskytování informací v souvislosti s agresivními plánovanými daňovými schématy. Od zprostředkovatelů, včetně daňových poradců, veřejných notářů a účetních, primárně vyžaduje, aby daňovým orgánům poskytovali informace o potenciálně škodlivých přeshraničních daňových uspořádáních. O přeshraničním uspořádání se informace poskytují pouze v případě, jestliže vykazuje určité charakteristické znaky (jejich seznam je uveden v **příloze IV** směrnice DAC 6) a je do něj zapojen více než jeden členský stát EU nebo jeden členský stát a jedna země mimo EU. V některých případech může oznamovací povinnost nést daňový poplatník. Oznámení uspořádání podané podle směrnice DAC 6 je zaneseno do centrálního rejstříku EU, a dochází tak k jeho automatické výměně s jinými členskými státy (viz **obrázek 2**).

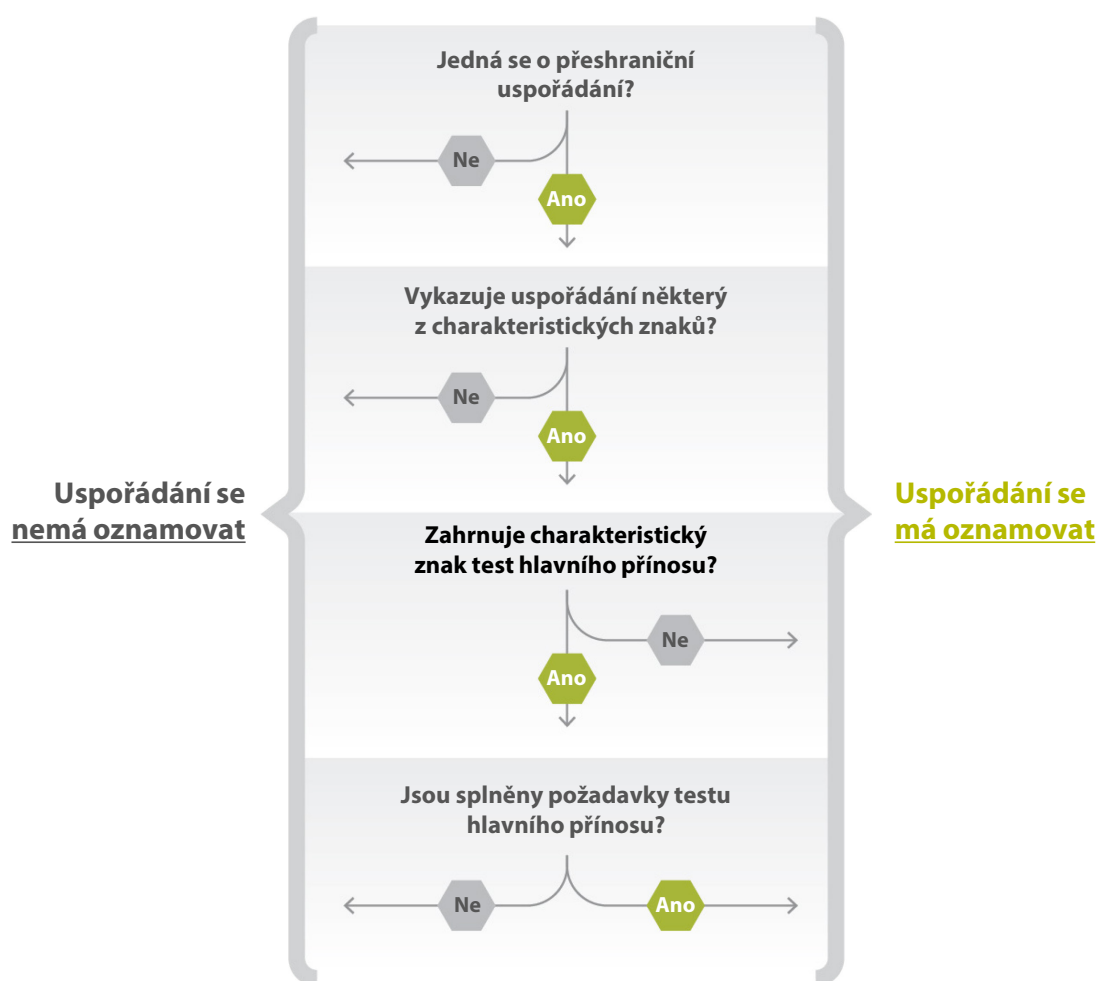
Obrázek 2 – Způsob oznamování podle směrnice DAC 6



Zdroj: EÚD na základě údajů a vizuálních materiálů od společnosti **PwC Switzerland**.

38 Zjistili jsme, že pět navštívených členských států právní předpis vykládá odlišně, zejména v souvislosti s používáním testu hlavního přínosu a **charakteristickými znaky**, na jejichž základě se má přeshraniční uspořádání oznamovat (viz **obrázek 3**). Test hlavního přínosu má ověřit, zda je získání daňového zvýhodnění hlavním nebo jedním z hlavních přínosů uspořádání. Příslušné členské státy se například domnívaly, že je potřeba specifikovat, zda by měl být uplatněn kvantitativní přístup. To by znamenalo srovnat uspořádání se situací, kdy jsou a kdy nejsou zohledněna daňová pravidla vedoucí k (domnělému) daňovému zvýhodnění (viz **příloha V**).

Obrázek 3 – Používání testu hlavního přínosu a charakteristických znaků



Zdroj: EÚD na základě údajů a vizuálních materiálů od **finské daňové správy**.

39 Během našich auditních návštěv v členských státech jsme rovněž zjistili, že výklad konkrétních ustanovení směrnice DAC 6 ukazuje na nejistotu mimo jiné ohledně rozhodného dne, skutečných lhůt pro poskytování informací (kvůli pojmům „zpřístupněno pro zavedení“ a „připraveno k zavedení“ v **článku 8ab**) a vyzrazení tajných informací (čl. 8ab odst. 14 bod c)).

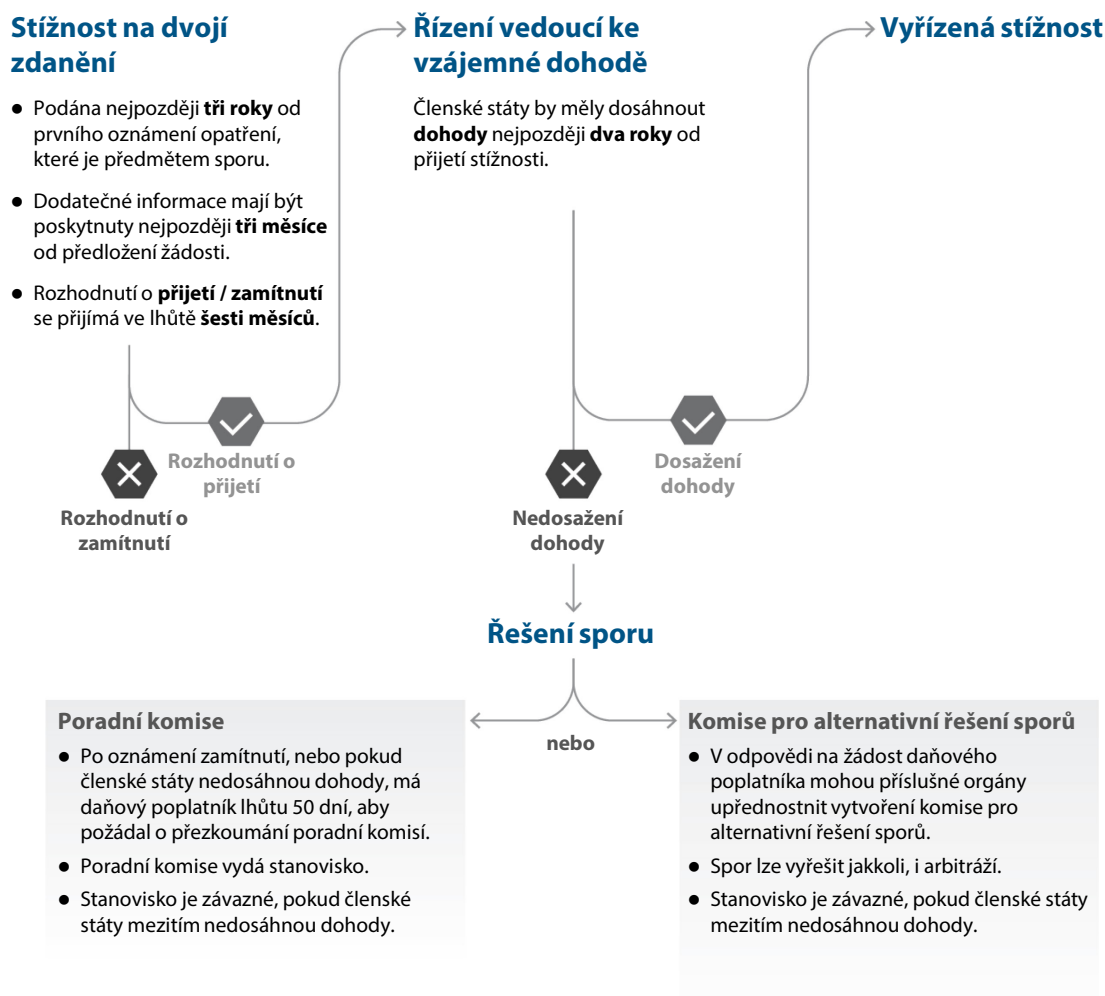
40 Některé z problémů s výkladem ustanovení, týkající se například jasnosti určitých pojmů a lhůt (například „uspořádání“, „zprostředkovatel“, „účastník“, „lhůta pro oznamování informací“), však byly předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané belgickým Ústavním soudem ([věc C-623/22](#)). Dne 29. července 2024 vynesl Soudní dvůr Evropské unie rozsudek, v němž dospěl k závěru, že žádným z problematických bodů vznesených překládajícím soudem není dotčena platnost směrnice DAC 6. Ačkoli Soudní dvůr uznal, že jsou dané pojmy obecné, konstatoval zároveň, že jsou dostatečně jasné a přesné a že nevedou k porušení Listiny základních práv Evropské unie. Navzdory tomuto nedávnému rozsudku je nejistota a odchýlný výklad konkrétních ustanovení směrnice DAC 6 v praxi i nadále významným problémem, jak jsme si potvrdili v navštívených členských státech, neboť mohou vést k nejednotnému uplatňování oznamovacích povinností. Může tak dojít k tomu, že přeshraniční daňové uspořádání nebude v některých členských státech oznámeno, zatímco v jiných státech obdobné uspořádání nahlášeno bude.

41 Příloha IV směrnice DAC 6 nebyla dosud komplexně vyhodnocena. Takové hodnocení by mohlo nastínit důvody vzniku rozdílných výkladů a obtíží v praktickém provádění směrnice, s nimiž se členské státy musí vypořádat, a Komisi by umožnilo předložit odpovídající vyjasnění v podobě pokynů. V době auditu prováděla Komise druhé hodnocení směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (jež bude zahrnovat směrnici DAC 6 a její přílohu IV). Předpokládá se, že zpráva bude zveřejněna na počátku roku 2025 (viz bod [52](#)).

Směrnice o mechanismech řešení daňových sporů (TDRD)

42 Tato směrnice se dotýká otázek dvojího zdanění, k němuž dochází, když si dva nebo více členských států nárokují právo zdanit tentýž příjem či zisk společnosti nebo fyzické osob, a je sladěna s cíli opatření BEPS 14. K tomu může dojít například v důsledku nesouladu vnitrostátních pravidel či rozdílného výkladu pravidel uvedených ve dvoustranné smlouvě o zdanění. V takovém případě mohou daňoví poplatníci požádat o zahájení řízení vedoucího ke vzájemné dohodě, jež je správním řízením mezi příslušnými orgány členských států, které se daňového sporu účastní (viz [obrázek 4](#)).

Obrázek 4 – Mechanismy řešení daňových sporů stanovené ve směrnici TDRD



Zdroj: EÚD na základě údajů a vizuálních materiálů od společnosti [Accountancy Europe](#).

43 Odhalili jsme překážky bránící uplatňování směrnice TDRD v praxi (viz [příloha VII](#)). Není například jasné rozdělení povinností mezi příslušnými orgány v určitých případech, kdy je podána stížnost, ani postupy, jimiž je třeba se řídit v případě, že je podána neúplná stížnost. V případě vleklých auditů prováděných vnitrostátními daňovými orgány může být navíc podání stížnosti zabráněno na několik let. Tyto aspekty mohou bránit efektivnímu fungování mechanismu řešení sporů.

Chybí pokyny k provádění a uplatňování legislativních aktů

44 U tří legislativních aktů, kterými jsme se zabývali, neposkytla Komise žádné pokyny, přestože jsme zjistili, že mezi členskými státy panují do jisté míry rozdíly ve výkladu jak směrnice DAC 6 (viz body **38–40** a **61** a **příloha V**), tak u směrnice TDRD (viz bod **43** a **příloha VII**).

45 Pokud jde o **směrnici DAC**, konstatujeme, že za poskytnutí pokynů jsou společně odpovědné Komise a členské státy. Rámec pro „**zlepšování právní úpravy**“ přiznává pokynům pro výklad práva EU a jeho provádění přidanou hodnotu. Nejsou-li k dispozici adekvátní pokyny, může být činnost daňových poplatníků z různých členských států vystavena různému či nejednoznačnému daňovému zacházení. Nedávný rozsudek Soudního dvora (viz bod **40**), v němž rozhodl, že pojmy ve směrnici, které mu byly předloženy k posouzení, jsou dostatečně jasné (třebaže jsou obecné), dále podtrhuje to, jak je důležité, aby Komise poskytovala pokyny a pomoc s výkladem jako nástroj pro zajištění jednotného uplatňování směrnice DAC 6.

46 Vzájemnou spolupráci daňových orgánů členských států v boji proti daňovým podvodům, vyhýbání se daňovým povinnostem a agresivnímu daňovému plánování podporuje víceletý **program Fiscalis** (viz **příloha VIII**). V období provádění dotčených směrnic uspořádala Komise v rámci programu Fiscalis několik akcí.

47 Podle článku 15 směrnice DAC musí Komise a členské státy sdílet své zkušenosti v oblasti správní spolupráce. Členské státy mají možnost sdílet podrobné informace o osvědčených systémech, které určily jejich daňové správy, na nejrozličnějších fórech zajišťovaných Komisí. Komise navíc v září 2018 uspořádala jednání se zástupci členských států, na níž zodpověděla jejich dotazy, a později podpořila projektovou skupinu programu Fiscalis, jež pracovala na výkladu charakteristických znaků stanovených ve směrnici DAC 6. Závěry projektové skupiny nebyly zveřejněny, protože členské státy nedosáhly shody.

48 Komise i daňové orgány v členských státech, které jsme navštívili, vyjádřily zájem častěji provádět výměnu informací o osvědčených systémech (tj. prostřednictvím projektových skupin, seminářů a pracovních setkání apod.) a pokynů, zejména v oblasti analýzy informací podle DAC 6 a jejich využívání.

Komise dostatečně dohlíží nad zapracováním práva EU do vnitrostátní legislativy, komplexní hodnocení však mají zpoždění

49 Komise má povinnost kontrolovat, zda členské státy zapracovaly směrnice EU do vnitrostátního práva, a v případě jejich neprovedení zahájit řízení o nesplnění povinnosti. V době auditu již byly všechny tři směrnice ve všech členských státech provedeny. Stále probíhala dvě řízení o nesplnění povinnosti z důvodu nesprávného provedení směrnic, které zahájila Komise:

- Pokud jde o provedení směrnice ATAD, Komise od roku 2018 zahájila 36 řízení o nesplnění povinnosti, jež se týkají případů neoznámení a nesouladu. K červnu 2024 zůstaly neuzavřené dva případy ([Belgie](#) a [Lucembursko](#)).
- Z důvodu neoznámení prováděcích opatření ke směrnici DAC 6 zahájila Komise 15 řízení o nesplnění povinnosti. Do června 2024 byla všechna uzavřena.
- Dalších 20 řízení o nesplnění povinnosti zahájila Komise kvůli neoznámení opatření k provedení směrnice TDRD a jedno řízení kvůli nesouladu v provádění této směrnice. Do června 2024 byla všechna uzavřena.

50 V pěti navštívených členských státech zahájila Komise řízení o nesplnění povinnosti u každého případu neoznámení či neúplného (částečného) provedení příslušného právního předpisu a v průběhu řízení provedla komplexní kontroly.

51 Podle směrnice ATAD ji má Komise po jejím vstupu v platnost zhodnotit každé čtyři roky, přičemž změna této směrnice („ATAD 2“) měla být vyhodnocena pět let po jejím vstupu v platnost. Komise provedla pouze omezené [hodnocení](#), v němž popsala způsob zapracování opatření směrnice ATAD do legislativy členských států a které zveřejnila v srpnu 2020. Do září 2024 nebyla vydává žádná komplexní hodnoticí zpráva, ale práce na ní probíhá a hodnocení má být dokončeno do konce roku 2025.

52 Podle směrnice DAC 6 měly Komise a členské státy hodnotit relevantnost přílohy IV (vymezení charakteristických znaků) směrnice každé dva roky po 1. červenci 2020. Ačkoli tak měla učinit k 1. červenci 2022, žádné takové hodnocení Komise neprovedla. Povinnost hodnotit přílohu IV jednou za dva roky byla zrušena směrnicí DAC 8 a byla přesunuta do širšího procesu hodnocení směrnice DAC. Komise měla rovněž povinnost hodnotit směrnici DAC a její změny každých pět let od 1. ledna 2013. První hodnocení směrnice DAC bylo zveřejněno v roce 2019 a v době auditu prováděla Komise druhé hodnocení směrnice (jež bude zahrnovat směrnici DAC 6 a její přílohu IV). Předpokládáme, že příslušná zpráva bude vydána počátkem roku 2025.

53 Komise také dosud neposoudila provedení směrnice TDRD, přičemž toto posouzení měla dokončit do 30. června 2024. Podle současných plánů by měla být zpráva o provedení předložena Radě do konce roku 2024.

Výměna informací podle směrnice DAC 6 mezi členskými státy probíhá automaticky, členské státy je však využívají v omezeném rozsahu

54 Aby systém pro výměnu informací podle směrnice DAC 6 fungoval správně, měly by být informace o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat, jež si členské státy automaticky vyměňují (oznámení podle DAC 6), přesné, úplné a měly by být zasílány tehdy, kdy mohou být nejužitečnější. Posuzovali jsme tedy, zda výměna oznámení v pěti kontrolovaných členských státech je vhodně organizována a zda je kvalita informací podle směrnice DAC 6 odpovídající. Zaměřili jsme se také na to, jak Komise pomocí centrálního rejstříku EU podporuje výměnu informací podle směrnice DAC 6.

Postupy podávání informací podle směrnice DAC 6 byly zavedeny, kontroly kvality však v navštívených členských státech nejsou jednotné

55 Pro přeshraniční uspořádání, která se mají oznamovat, poskytla Komise daňovým správám [XML schéma EU](#). Taktéž zveřejnila uživatelskou příručku, v níž upřesnila, které informace musí být uvedeny, než se oznámení podle směrnice DAC 6 nahraje do centrálního rejstříku EU. Komise členským státům dále zpřístupnila různé nástroje pro výměnu informací a odborných znalostí v oblasti zdanění. Mezi opatření financovaná z [programu Fiscalis](#) (hlavního programu spolupráce) patří podpora IT a finanční podpora pro semináře, pracovní setkání a projektové skupiny (viz [příloha VIII](#)). Zkvalitněním analýzy údajů podle směrnice DAC 6 pro účely přímého zdanění se v současnosti zabývají dvě aktivní pracovní skupiny.

56 Postupy pro výměnu informací podléhajících oznamovací povinnosti o přeshraničních uspořádáních zavedlo všech pět navštívených členských států. Tyto státy také poskytly vykazujícím subjektům IT platformy, na nichž mohou tyto subjekty oznamovat jednotlivá či opakovaná přeshraniční uspořádání nebo s nimiž mohou propojit své IT systémy za účelem snadnějšího vykazování. Členské státy rovněž přijaly postupy, které mají zajistit, aby vykazující subjekt (tj. zprostředkovatelé a relevantní daňoví poplatníci) mohl své oznamovací povinnosti adekvátně plnit. Patří k nim pokyny

k technickým specifikacím (formáty a postupy oznamování) pro zprostředkovatele a daňové poplatníky, kteří mají povinnost uspořádání oznamovat.

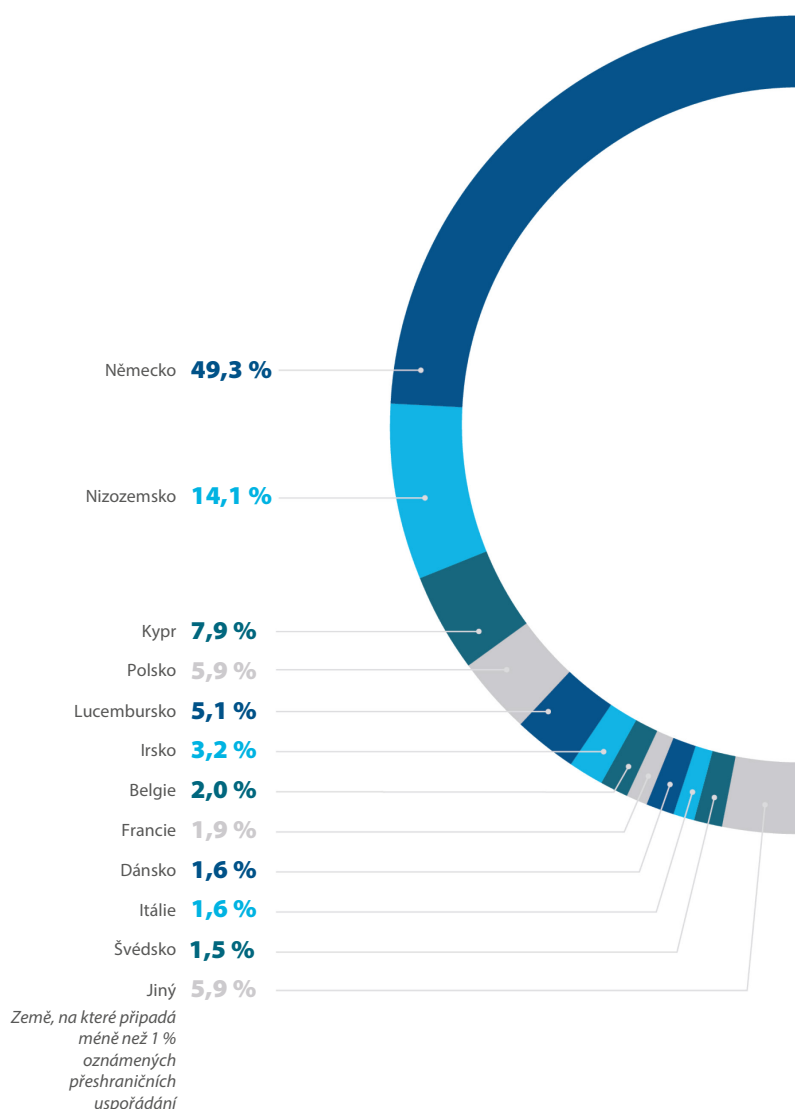
57 Kromě ověření úplnosti informací pro XML schéma EU nekontrolovaly tři z pěti navštívených členských států kvalitu informací, které podle směrnice DAC 6 oznamovaly vykazující subjekty. Nizozemsko šlo o krok dále a provádělo manuální kontrolu vzorků oznámení podle směrnice DAC 6, aby ověřilo kvalitu vkládaných informací (nahraných do centrálního rejstříku EU). Lucembursko podrobně prověřuje úplnost každého oznámení podle směrnice DAC 6 podle kontrolního seznamu.

58 Daňové orgány čtyř z pěti navštívených členských států navíc ve svých vnitrostátních plánech auditů nepočítají s žádnými audity, jimiž by zkontrolovaly postupy oznamování a procesy vykazujících zprostředkovatelů. Pouze Lucembursko provádělo u některých vykazujících subjektů kontroly dokumentace, aby zjistilo, zda byly zavedeny postupy oznamování přeshraničních uspořádání a zda jsou ucelené.

V kvalitě automaticky vyměňovaných informací podle směrnice DAC 6 jsou nedostatky

59 Daňové orgány pěti navštívených členských států mohly prokázat, že oznámení podle směrnice DAC 6 nahrávají do centrálního rejstříku EU včas. V období od účinnosti směrnice DAC 6 v polovině roku 2020 do konce roku 2023 oznámily členské státy více než 53 000 přeshraničních uspořádání, která se mají oznamovat, tj. do centrálního rejstříku EU byl nahrán, a tudíž automaticky vyměněn stejný počet oznámení podle směrnice DAC 6. Od roku 2021 nahrávají oznámení podle směrnice DAC 6 do centrálního rejstříku EU všechny členské státy (viz [obrázek 5](#)). V roce 2020 tak kvůli odkladu v důsledku pandemie covid-19 učinilo jen několik málo států.

Obrázek 5 – Procentní podíl oznámených přeshraničních uspořádání podle členských států, 2020–2023



Zdroj: EÚD na základě údajů poskytnutých Komisí.

60 Povinnost oznamovat přeshraniční uspořádání daňovým orgánům může být dotčena nejrůznějšími legislativními výjimkami udělovanými některými členskými státy. Všech pět navštívených členských států udělilo výjimky určitým povoláním, u nichž by oznamovací povinnost znamenala porušení příslušných pravidel povinnosti mlčenlivosti (například právníci, účetní apod.). Tyto výjimky mohou v konečném důsledku vést k tomu, že uspořádání nebudou oznamována, zejména týkají-li se společností se sídlem v daném členském státě a zemích mimo EU, nikoli však v jiném členském státě EU (viz [rámeček 2](#) znázorňující takové možné scénáře).

Rámeček 2

Možné scénáře, jak se vyhnout oznamovacím povinnostem podle směrnice DAC 6

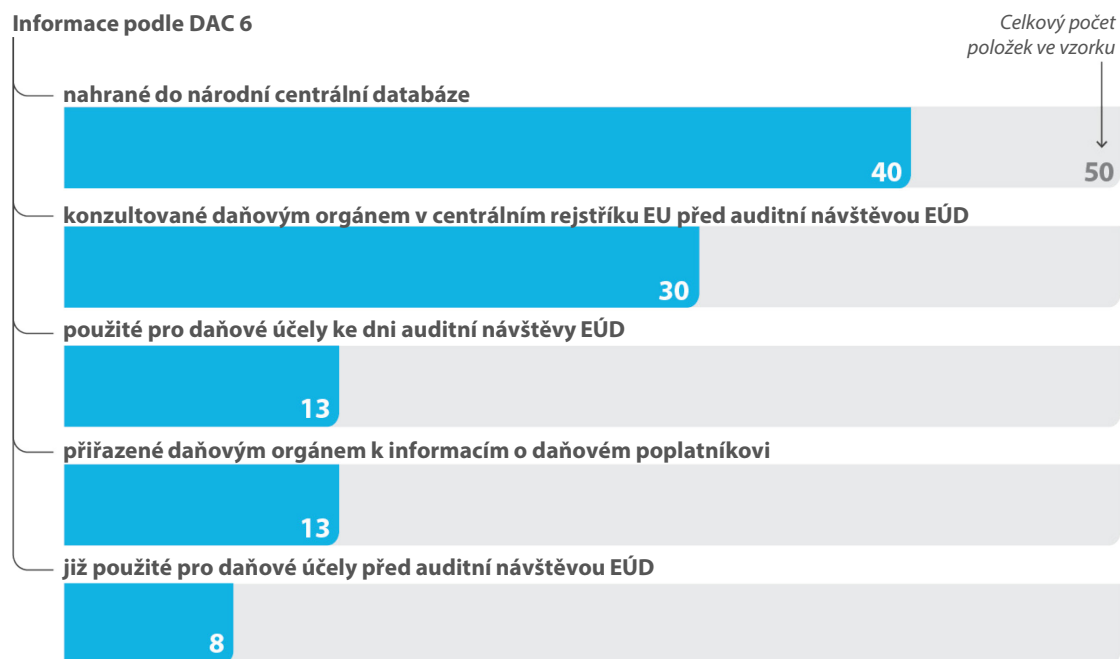
Daňový poplatník v členském státě A uzavře přeshraniční uspořádání se společností v zemi mimo EU s pomocí zprostředkovatele v členském státě B. Zprostředkovatel se své oznamovací povinnosti zřekne ve prospěch příslušného daňového poplatníka v členském státě A, ten však stejně kvůli rozdílným výkladům ustanovení směrnice DAC 6 nemá v členském státě A žádnou oznamovací povinnost. Uspořádání tak není oznámeno, ačkoli by mělo být, a daňové orgány v obou členských státech neobdrží žádné informace.

Určité vykazující subjekty, především zprostředkovatelé s více pobočkami v různých členských státech, si mohou zvolit, v kterém ze zúčastněných členských států EU uspořádání, které se má oznamovat, oznámí. Kvůli odlišným výkladům pojmů, charakteristických znaků a oznamovacích povinností v jednotlivých členských státech se zprostředkovatelé mohou rozhodnout transakci oznámit v členském státě, jenž dotčené přeshraniční uspořádání nepovažuje za takové, které se má oznamovat.

61 V každém z pěti navštívených členských států EU jsme vybrali vzorek deseti oznámení podle směrnice DAC 6 podaných a nahraných do centrálního rejstříku EU v období 2021–2023. Na základě tohoto přezkumu jsme určili několik obecných otázek, jež se týkají buď schématu oznamování, nebo odlišných výkladů požadavku na informace podle směrnice DAC 6 a které by mohly nepříznivě ovlivnit kvalitu oznámení podle směrnice DAC 6. V XML schématu zejména není žádné povinné datové pole pro uvedení názvů zúčastněných zemí mimo EU. Vzhledem k současné podobě schématu je pro členské státy tudíž obtížné určit, zda nebo případně které země mimo EU se přeshraničního uspořádání účastní. Kvůli odlišným výkladům testu hlavního přínosu a charakteristických znaků, což se v navštívených členských státech potvrdilo, navíc hrozí riziko, že počet uspořádání oznámených do centrálního rejstříku EU je nesprávný (viz [příloha V](#) a [příloha VI](#)).

62 V každém z pěti navštívených členských států EU jsme vybrali jiný vzorek deseti oznámení podle směrnice DAC 6 podaných v období 2018–2023, které byly staženy z centrálního rejstříku EU a týkaly se navštívených členských států, abychom zkontrolovali, jak tyto jednotlivé členské státy využívaly informací o přeshraničních uspořádáních předaných podle směrnice DAC 6. Z 50 položek ve vzorku využily daňové správy k dalšímu zpracování pouze 16 % (viz [obrázek 6](#)). Ve vzorku zahrnujícím všechny navštívené členské státy jsme navíc zjistili nedostatky v kvalitě informací podle směrnice DAC 6, jež byly předmětem výměny.

Obrázek 6 – Využití informací podle směrnice DAC 6 v navštívených členských státech



Zdroj: EÚD.

63 Aby měla ustanovení směrnice DAC 6 účinek, měly by daňové správy členských států využívat obdržené informace podle směrnice DAC 6 o potenciálně škodlivých přeshraničních uspořádáních (pro účely daňové kontroly, analýzy rizik atd.). Čtyři z pěti navštívených členských států neprováděly systematickou analýzu rizik na základě informací dostupných v centrálním rejstříku EU, nýbrž jej využívaly pouze *ad hoc* na žádost daňových inspektorů. V roce 2023 zavedlo Nizozemsko systém, který se opírá o specializovaný software a specializované zaměstnance (viz [rámeček 3](#)).

Rámeček 3

Systematická analýza rizik – příklad nizozemské daňové správy

Nizozemská daňová správa zavedla model založený na pravidlech, jenž má odhalovat oznámení podle směrnice DAC 6 s nejvyšší mírou rizika. Tyto případy pak osobně přezkoumává a dále analyzuje zvláštní tým v rámci daňové správy („tým pro oznámení podle směrnice DAC 6“).

Model přiděluje každému oznámení podle směrnice DAC 6 bodové hodnocení na základě jak obecných pravidel (například hodnota daňového uspořádání, velikost daňového poplatníka apod.), tak zvláštních pravidel (například určitých charakteristických znaků). Tým pro oznámení podle směrnice DAC 6 může také pro účely analýzy manuálně vybrat další uspořádání na základě vnějších znaků (například nové daňové struktury, žádosti od daňových inspektorů apod.).

Kontrolované členské státy vytvořily systémy sankcí za nesoulad se směrnicí DAC 6, dosud je však neuplatňují

64 Podle článku 25a směrnice DAC 6 by členské státy měly zavést účinné, přiměřené a odrazující sankce za neplnění oznamovacích povinností podle směrnice DAC 6. Komise zhodnotila systémy sankcí členských států ve svém [posouzení dopadů směrnice DAC 8](#) a navrhla nová ustanovení, jež mají zajistit účinnost sankcí. Normotvůrci návrh Komise neschválili.

65 Systém sankcí za neplnění oznamovacích povinností podle směrnice DAC 6, například za opomenutí či neúplné nebo nesprávné vykazování, zavedlo všech pět navštívených členských států. Výše sankcí v těchto státech se však značně liší, a to od maximálních 20 000 EUR ročně na Kypru po maximálních 900 000 EUR v Nizozemsku (od 1. ledna 2024 zvýšeno na 1 030 000 EUR). V některých případech jsou minimální sankce zjevně nízké a hrozí, tak že budou mít malý odrazující účinek. Zprostředkovatel, který má několik poboček, se může strategicky rozhodnout, že informace, které podléhají oznamovací povinnosti, zveřejní v konkrétním členském státě, aby minimalizoval riziko větších sankcí, pokud oznamovací povinnosti nesplní.

66 Do konání našeho auditu neuložil sankce žádný z navštívených členských států. Efektivnímu ukládání sankcí může bránit nejistota ve výkladu některých ustanovení směrnice DAC 6 (viz body [38–40](#) a [příloha V](#)). Navíc se mezi jednotlivými členskými státy značně liší správní kroky, které je ke stanovení sankcí třeba učinit, a rovněž pravděpodobnost uložení sankcí.

Činnost Skupiny pro kodex chování vede k legislativním změnám, výsledky jsou však omezené

67 Kodex chování pro zdanění podniků (dále jen „kodex chování“) byl vytvořen v roce 1997 a představuje politický nástroj k odstranění škodlivé daňové soutěže, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků v EU. Přijetím kodexu chování se členské státy zavázaly zrušit stávající preferenční daňové režimy, které představují škodlivou daňovou soutěž („odstraňování škodlivých daňových opatření“), a v budoucnu taková opatření nezavádět („nezavádění škodlivých daňových opatření“). Členské státy by proto měly Skupině pro kodex chování (dále jen „skupina“) oznamovat stávající i navrhovaná daňová opatření, jež by mohla spadat do působnosti kodexu (viz [příloha IX](#)). Členské státy se taktéž dohodly přijmout legislativní a správní opatření vůči zemím mimo EU zařazeným na unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti.

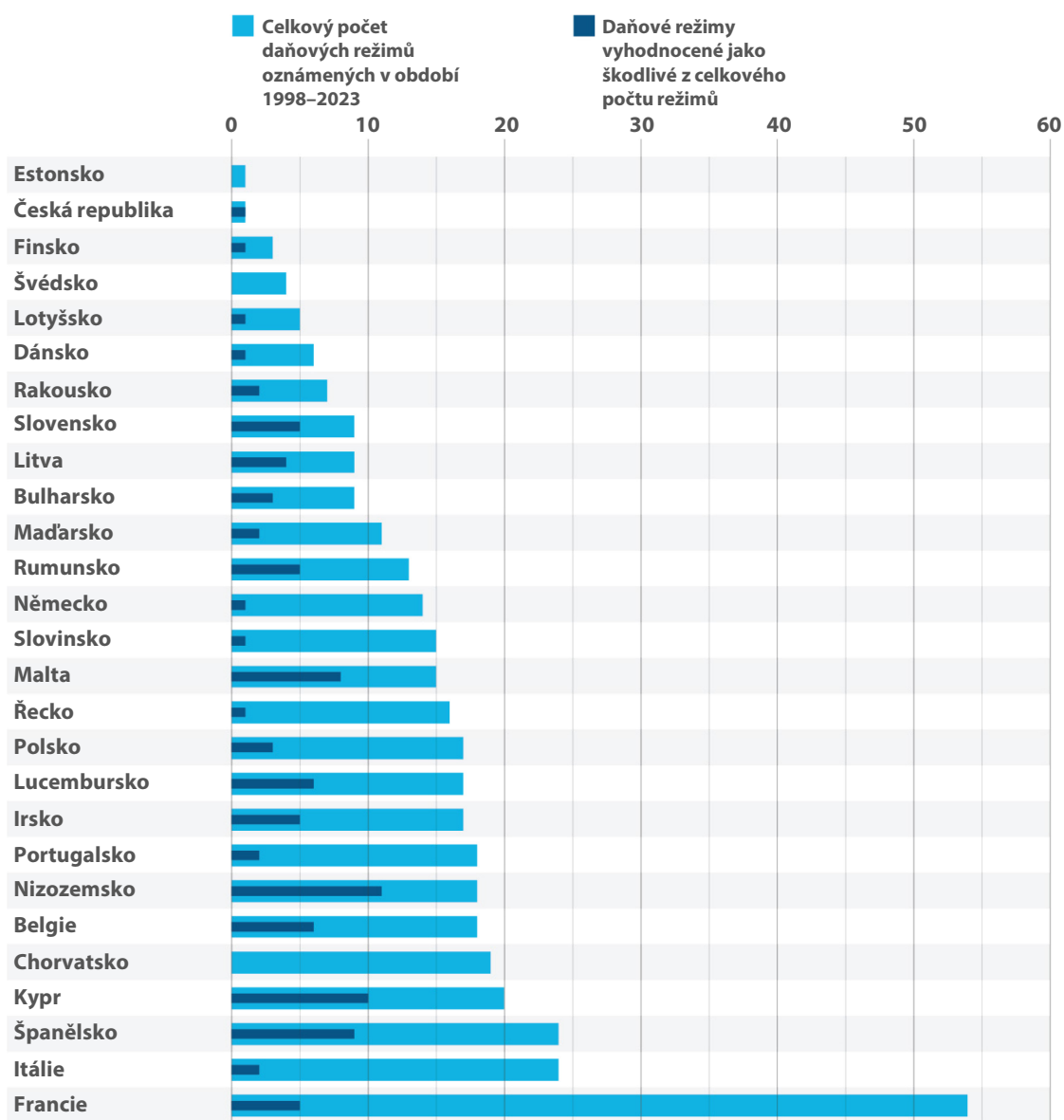
68 Skupina dohlíží na to, jak členské státy kodex chování dodržují, a zabývá se především hodnocením oznámených daňových opatření, a to na základě technické analýzy, kterou provádí Komise. Na začátku přezkumu oznámeného opatření by Komise měla spolupracovat s dotčeným členským státem a poskytnout popis příslušného daňového opatření (viz [příloha X](#)). Na základě přípravných prací Komise pak skupina příslušný daňový režim projedná. O přijetí či odmítnutí hodnocení Komise rozhodují členové skupiny na základě [shody](#). Protože skupina má politický charakter, další podrobnosti se nezveřejňují. Její doporučení taktéž nejsou právně závazná.

69 Zkoumali jsme, zda členské státy a Komise splnily své povinnosti a zda jejich opatření přinesla zamýšlené výsledky.

Komise plní svou omezenou úlohu v podpoře Skupiny pro kodex chování

70 Od vytvoření skupiny v roce 1998 jí členské státy EU oznámily již 384 preferenčních daňových režimů (viz [obrázek 7](#)). Jako škodlivé vyhodnotila skupina 95 z nich.

Obrázek 7 – Počet daňových režimů oznámených Skupině pro kodex chování podle členských států, 1998–2023



Zdroj: EÚD na základě veřejně dostupných údajů.

71 Počet oznámených potenciálně škodlivých daňových režimů se v průběhu času a mezi jednotlivými členskými státy EU značně liší. Nejvyšší počet oznámení se shodoval s přistoupením nových členských států, neboť Komise musí posoudit všechny daňové režimy kandidátské země, a to na základě přípravného seznamu režimů, který vypracuje v době svého přistoupení k EU. Zjistili jsme, že po dokončení procesu přistoupení se počet oznámení snížil. V roce 2023 zahájila Komise iniciativu, která měla zlepšit proces oznamování režimů skupině a jež vyústila v revizi „dohodnutých pokynů“ k oznamování preferenčních režimů. Pět navštívených členských států zavedlo postupy prověřování právních předpisů a kontroly jejich souladu s kodexem chování (aby mohly případně informovat skupinu).

72 Zkoumali jsme, jak Komise formuluje pro skupinu popis potenciálně škodlivých daňových režimů. Přezkoumali jsme dva případy, kdy Komise spolu s příslušnými členskými státy navrhla dohodnutý popis a své závěry a doporučení předložila skupině. Zjistili jsme, že pracovní postupy Komise náležitě podporují činnost skupiny a že analýza Komise je řádná a opodstatněná.

73 V roce 2022 schválila Rada revidovaný kodex chování, přičemž se rozšířila jeho **působnost**. Platí od 1. ledna 2024 a vztahuje se nyní také na daňové prvky obecného použití, jež byly zavedeny od 1. ledna 2023, například na právní předpisy o stanovování převodních cen. Jak ale uvedla Komise ve svém **sdělení** Evropskému parlamentu, členské státy k zapojení do daňové soutěže již využívají obecné struktury svých daňových systémů (například stanovují konkrétní pravidla daňového rezidentství, která mohou vést reálně ke dvojímu nezdanění). Svědčí to o riziku, že již existují škodlivé daňové režimy, na něž se revidovaný kodex chování nevztahuje. Kodex se navíc i podle pozměněného mandátu nevztahuje na speciální režimy občanství nebo na opatření k přilákání občanů žijících v zahraničí či jednotlivců s vysokým čistým jměním, i když často představují nástroj k nepoctivému přilákání obchodu a investic z jiných zemí.

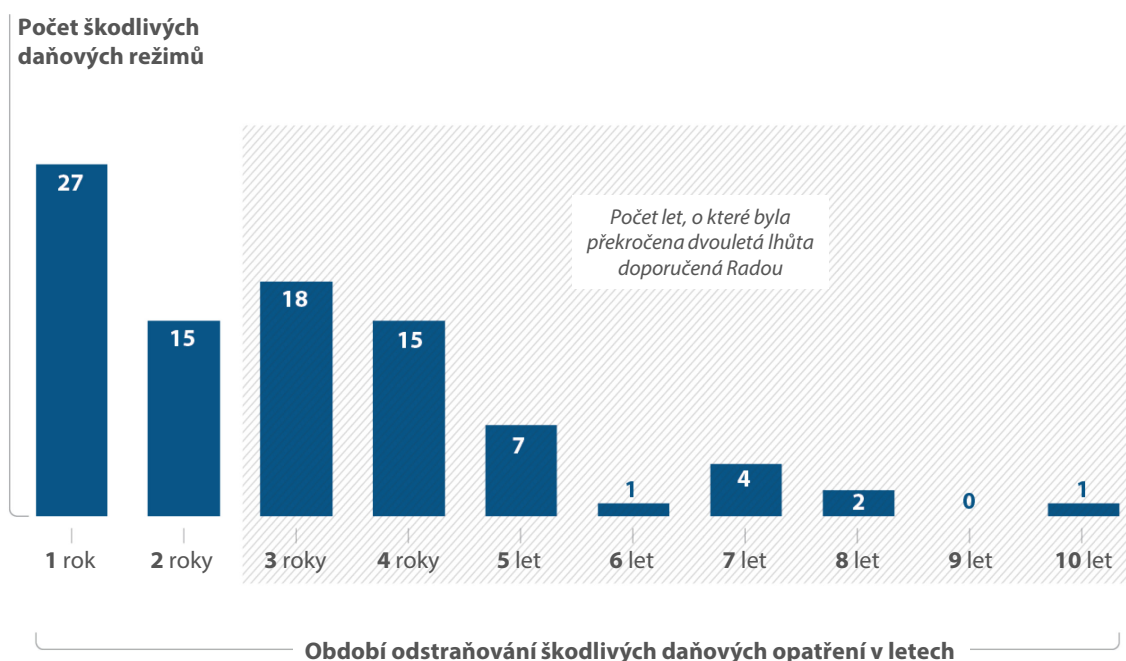
74 Do ledna 2024 oznamovaly skupině plánované nebo nově zavedené potenciálně škodlivé daňové režimy členské státy. Určování škodlivého daňového režimu v členském státě EU se tak nezakládalo na systematické analýze vypracované Komisí. Podle nového mandátu získává Komise rozšířená práva a může nyní skupině potenciálně škodlivé daňové režimy zavedené členským státem oznamovat sama. Úloha Komise v činnosti skupiny tak vzrostla, příslušnými postupy jsme se v tomto auditu nicméně nezabývali, neboť byly zavedeny po skončení naší kontroly.

Členské státy provedly doporučení k odstraňování škodlivých daňových režimů, ačkoli období odstraňování škodlivých daňových opatření a zachování právních účinků v některých případech bylo zdlouhavé

75 Považuje-li skupina některý daňový režim za škodlivý, dotčený členský stát musí opatření odstranit, a zajistit tak soulad s kodexem chování. Podle **přehledu** generálního sekretariátu Rady z prosince 2023 za období 1998–2023 odstranily členské státy EU celkem 95 preferenčních daňových režimů, které skupina považovala za škodlivé.

76 Rada ve svých [závěrech](#) o provádění kodexu chování doporučila dvouletou lhůtu, v níž mají členské státy odstranit veškerá daňová opatření považovaná za škodlivá. Období odstraňování škodlivých daňových opatření dohodnutá skupinou u posuzovaných režimů trvala ve skutečnost jeden rok až deset let, přičemž více než polovina byla provedena ve lhůtě delší než dva roky (viz [obrázek 8](#)).

Obrázek 8 – Dohodnutá období odstraňování škodlivých daňových režimů, 1998–2023

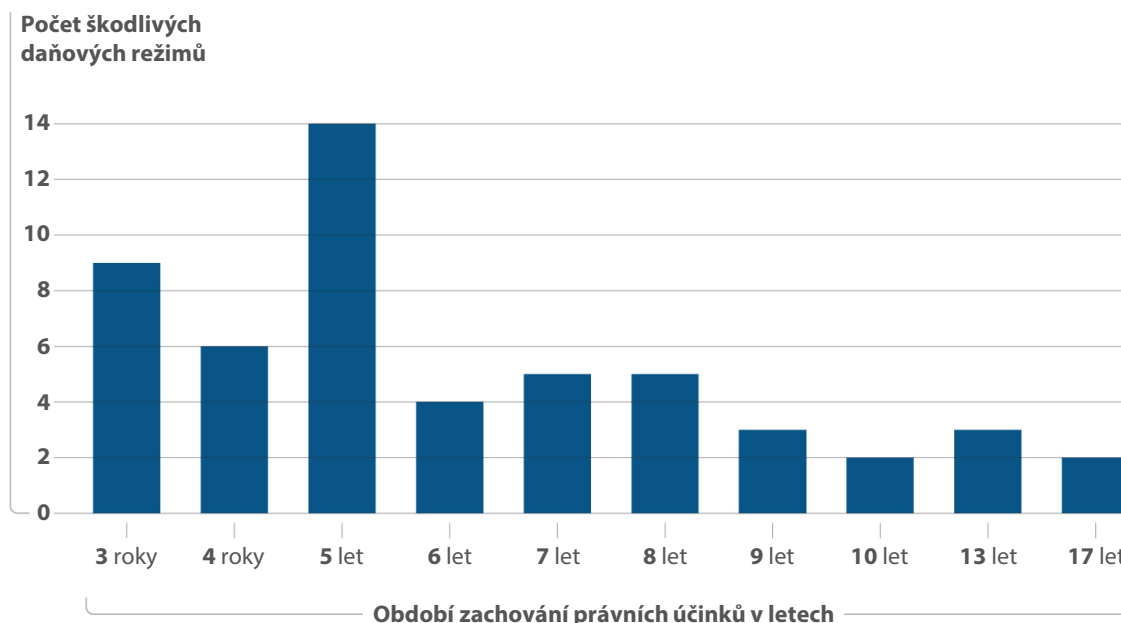


Zdroj: EÚD na základě veřejně dostupných údajů.

77 V zájmu ochrany daňových poplatníků, kteří využívají stávajících režimů považovaných skupinou za škodlivé, mají členské státy možnost zavést během odstraňování svých škodlivých daňových režimů pravidla zachování právních účinků. Podle těchto pravidel si mohou všichni daňoví poplatníci využívající stávající režim zachovat nároky až do druhého konkrétního data („datum zrušení“). Skupina nenabízí žádné dohodnuté pokyny, které by objasnily způsob rozhodování o obdobích zachování právních účinků, s výjimkou tzv. [starého daňového režimu pro příjmy z patentů nebo režimu duševního vlastnictví](#).

78 V případě 53 škodlivých daňových režimů, u nichž bylo zachování právních účinků dovoleno, trvala období zachování právních účinků mezi lety 1998 až 2023 tři až sedmnáct let (sedmnáct let u dvou případů na Nizozemských Antilách, viz [obrázek 9](#)). Daňoví poplatníci již registrovaní v dotčených daňových režimech tak mohli těžit z daňového zvýhodnění po dlouhou dobu, ačkoli tyto režimy mají škodlivé následky.

Obrázek 9 – Období zachování právních účinků u škodlivých daňových režimů, 1998–2023



Zdroj: EÚD na základě veřejně dostupných údajů.

79 Dále konstatujeme, že skupina ve své [zprávě určené Radě](#)⁷ z listopadu 2021 popsala případ, kdy členský stát dovolil daňovým poplatníkům registrovat se v daňovém režimu, který skupina již dříve posoudila jako škodlivý. Avšak vzhledem k tomu, že dotčený režim a veškerá z něj vyplývající daňová zvýhodnění již nebyly k 1. červenci 2021 v platnosti, nemohla skupina proti jeho škodlivosti podniknout žádné další kroky.

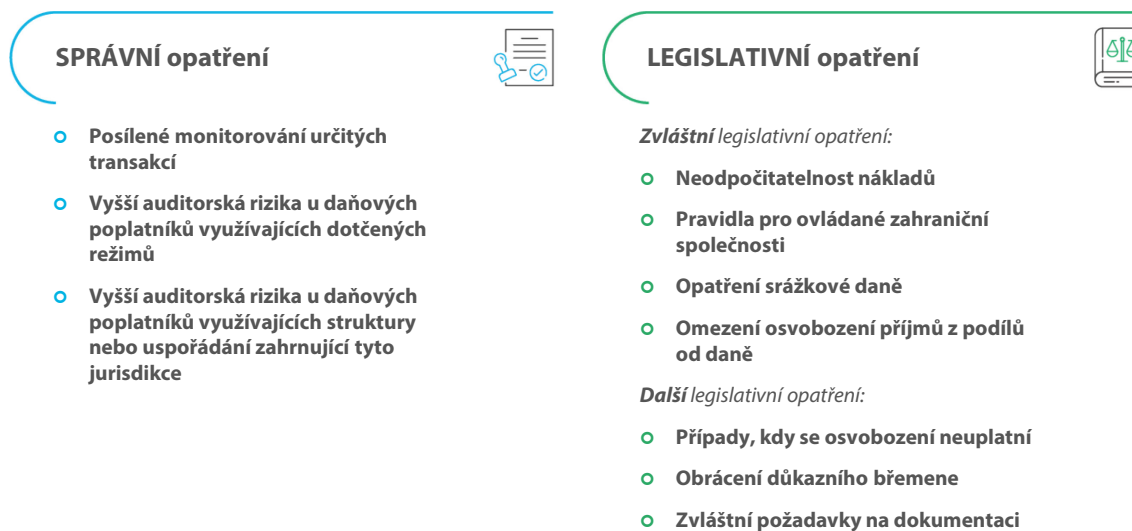
Členské státy přijímají obranná opatření proti nespolupracujícím jurisdikcím, chybí však jednotný přístup

80 Evropská unie vede [unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti](#). Komise spolu s odborníky z členských států prověřuje všechny příslušné jurisdikce. Unijní seznam se používá k řešení problematiky škodlivých daňových praktik v celosvětovém měřítku a k odrazování od těchto postupů a k prosazování režimů řádné daňové správy. Poslední aktualizaci unijního seznamu přijala Rada dne 8. října 2024, přičemž v současnosti je na něm uvedeno jedenáct zemí mimo EU.

⁷ Skupina pro kodex chování – zpráva Radě, 26. listopadu 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

81 V souladu se [závěry Rady](#) z prosince 2017 a v zájmu ochrany svých základů daně by členské státy měly vůči zemím mimo EU na unijním seznamu uplatňovat účinná obranná opatření (viz [obrázek 10](#)).

Obrázek 10 – Obranná opatření



Zdroj: závěry Rady, 5. prosince 2017, dokument [15429/17](#).

82 Členské státy se v roce 2019 dohodly, že budou uplatňovat nejméně jedno ze tří správních obranných opatření v daňové oblasti, které je uvedeno v příloze III závěrů Rady ze dne 5. prosince 2017. [K 31. lednu 2023](#) uplatňovalo nejméně jedno správní opatření 26 z 27 členských států a 11 členských států uplatňovalo nejméně dvě.

83 V listopadu 2019 se [členské státy](#) zavázaly uplatňovat také nejméně jedno ze čtyř konkrétních legislativních opatření (neodpočitatelnost nákladů, pravidla pro ovládané zahraniční společnosti, opatření srážkové daně a omezení osvobození příjmů z podílů od daně) od 1. ledna 2021⁸. [K 31. lednu 2023](#) uplatňovaly nejméně jedno legislativní opatření všechny členské státy, ale všechna čtyři opatření uplatňovalo pouze sedm států (viz [obrázek 11](#)).

⁸ Skupina pro kodex chování – zpráva Radě, 25. listopadu 2019, 14114/19.

Obrázek 11 – Zavedená legislativní obranná opatření

	Neodpočitatelnost nákladů	Pravidla pro ovládané zahraniční společnosti	Srážková srážkové daně	Omezení osvobození příjmů z podílů od daně
Rakousko		✓		
Belgie	✓	✓		✓
Bulharsko	✓		✓	
Chorvatsko		✓	✓	
Kypr			✓	
Česká republika		✓		
Dánsko	✓		✓	
Estonsko	✓		✓	✓
Finsko		✓		
Francie	✓	✓	✓	✓
Německo	✓	✓	✓	✓
Řecko	✓			
Maďarsko		✓		
Irsko		✓		
Itálie	✓			
Lotyšsko	✓	✓	✓	✓
Litva	✓	✓	✓	✓
Lucembursko	✓			
Malta				✓
Nizozemsko		✓	✓	
Polsko		✓		
Portugalsko	✓	✓	✓	✓
Rumunsko	✓			
Slovensko	✓		✓	✓
Slovinsko	✓	✓	✓	✓
Španělsko	✓	✓	✓	✓
Švédsko	✓	✓		

Zdroj: Skupina pro kodex chování, [zpráva Radě](#), 2. června 2023.

84 Vysoká míra flexibility tohoto přístupu může snížit odrazující účinek obranných opatření a nese s sebou riziko, že společnosti budou své podniky zakládat v členských státech, které uplatňují méně legislativních opatření (zejména když budou vytvářet podniky jednající specificky s jurisdikcemi nespolupracujícími v daňové oblasti) a kde se zisky snadněji přesouvají do jurisdikcí s nižší úrovní zdanění.

Ke kontrole účinků přijatých opatření EU neexistuje žádný vhodný rámec pro monitorování výkonnosti

85 Daňové orgány musí mít spolehlivé odhady ztrát příjmů kvůli vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům a přijímat vhodná nápravná opatření. Posuzovali jsme, jak EU a členské státy shromažďují informace o objemu neuhrazené daně z příjmů právnických osob a o dopadu nástrojů zavedených k boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků. Vzali jsme v potaz skutečnost, že měřit daňový deficit je složitý úkol a že žádná metoda nemůže sama o sobě zachytit veškeré aspekty nedodržování předpisů. Abychom komplexněji porozuměli různým daňovým deficitům v EU, je zapotřebí kombinovat více přístupů a využívat technologický pokrok.

EU v jednorázových případech v projektech odhadla dopad vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků, neexistuje však žádný společný rámec EU pro monitorování výkonnosti

86 Aby daňové orgány mohly získat lepší informace o oblastech nejvíce dotčených vyhýbáním se daňovým povinnostem a daňovými úniky a aby mohly přidělit nezbytné zdroje na přijetí vhodných opatření, je zapotřebí společného rámce pro monitorování výkonnosti. Tato situace odráží nedostatky, které ve své [zprávě o opatření BEPS 11 \(2015\)](#) uvedla OECD.

87 Komise a členské státy zahájily několik iniciativ, aby v konkrétních oblastech provedly odhad vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků. V roce 2018 zveřejnila Komise a patnáct členských států studii o poklesu příjmů z daní z příjmů právnických osob⁹. Ve studii se v závěru uvádí, že výpočet odhadu deficitu daní z příjmů právnických osob je složitý, částečně proto, že systém zdanění právnických osob je složitý, ale i z dalších důvodů, například kvůli promyšleným opatřením daňových poplatníků (například podvody, úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem), opomenutím či chybám ve výkladu nebo úpadku. Odhady prováděné na úrovni členských států tak často zachycují daňové úniky a neúmyslné jednání, neodrážejí však náležitě vyhýbání se daňovým povinnostem. Z toho důvodu se řada zúčastněných stran domnívá, že kvůli rozdílům v systémech zdanění právnických osob, statistické nejistotě a složité metodologii nemusí být harmonizovaná metodika proveditelná. V návaznosti na předchozí studii byl v roce 2021 v rámci summitu EU o daňové správě (TADEUS)

⁹ *The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, projektová skupina programu Fiscalis pro daňový deficit, (FPG/041).

zahájen projekt, který má zkoumat metodiky pro odhad deficitu přímých daní. Součástí tohoto projektu je i podskupina zaměřená na deficit daní z příjmů právnických osob.

88 V letech 2019 a 2021 zveřejnila Komise také studie o vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany fyzických osob, které poukázaly na nežádoucí účinky bohatství skrytého v mezinárodních finančních centrech¹⁰. Tento audit byl sice zaměřen na zdanění právnických osob, ale uvedené studie jsou stále relevantní, neboť fyzické osoby mohou k zatajení bohatství využívat právnické osoby (například společnosti, svěřenství apod.). Nenabízejí však komplexní posouzení opatření přijatých v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků.

89 V roce 2023 založila Komise spolu s několika členskými státy v rámci [programu Fiscalis](#) dvě projektové skupiny. Jedna má zavést realistické ukazatele, aby bylo možné efektivně měřit dopad výměny informací, a druhá má hledat možnosti, jak zlepšit využívání údajů podle směrnice DAC (viz [příloha VIII](#)).

90 Kromě těchto iniciativ, jež mají omezenou působnost, neexistuje jediný soubor ukazatelů výkonnosti, který by se v celé EU používal k měření a monitorování účinnosti stávajícího rámce pro boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků.

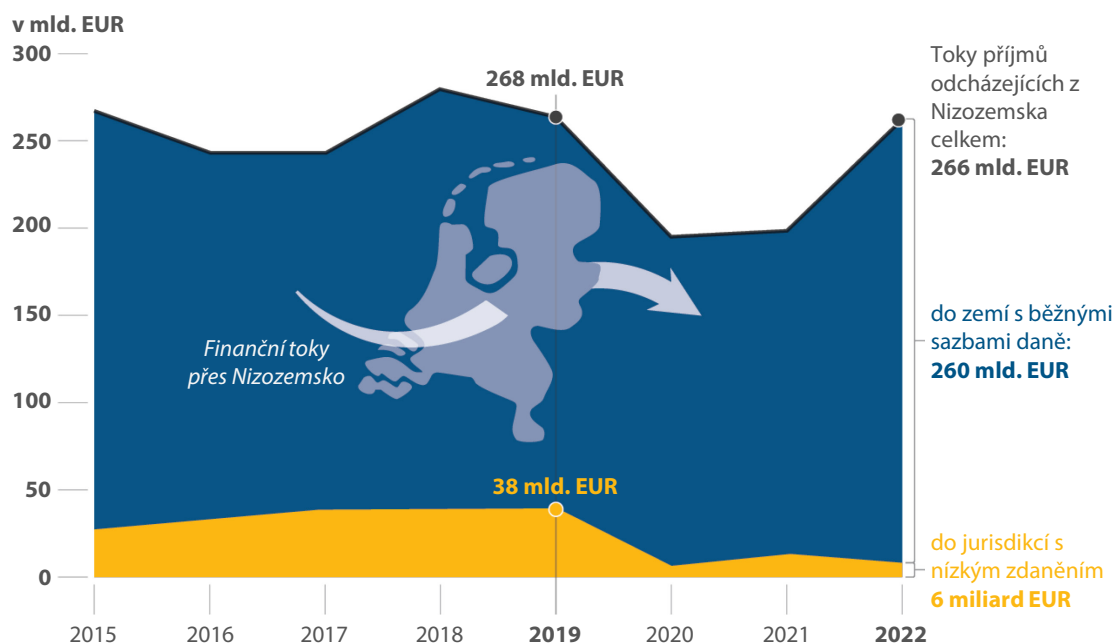
Výkonnostní rámec pro posuzování účinnosti opatření zavedl pouze jeden z pěti navštívených členských států

91 Z pěti navštívených členských států pouze Nizozemsko vytvořilo výkonnostní rámec k měření účinnosti nástrojů zavedených pro boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků. Nizozemské orgány navíc za tímto účelem zveřejnily v říjnu 2023 [zprávu](#), v níž hodnotily účinnost řady opatření na základě údajů poskytnutých nizozemskou centrální bankou.

¹⁰ GŘ TAXUD: *Estimating International Tax Evasion by Individuals*, studie o daních č. 76, 2019, *Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion*, závěrečná zpráva, 2021.

92 V závěru této zprávy vypracované nizozemskými orgány se uvádí, že některá opatření zavedená v rámci boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem omezila tok peněz z Nizozemska do zemí s nižším zdaněním. Celkový objem odlivu příjmů do těchto zemí klesl o téměř 85 % z 38 miliard EUR v roce 2019 na 6 miliard EUR v roce 2022 (viz [obrázek 12](#)).

Obrázek 12 – Snížený odliv příjmů podléhajících dani z Nizozemska do jurisdikcí s nižším zdaněním



Zdroj: EÚD na základě údajů a vizuálních materiálů od nizozemského ministerstva financí.

Závěry a doporučení

93 Celkově lze shrnout, že zavedený rámec EU slouží v omezeném rozsahu pravomocí EU jako nezbytná první obranná linie v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků. Nicméně pokud jde o vytváření a provádění právních předpisů a dalších opatření, zjistili jsme nedostatky. K posuzování jejich účinnosti nebyl na úrovni EU ani na úrovni členských států zaveden žádný vhodný systém monitorování výkonnosti.

94 Pro boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků v EU navrhla Komise společný regulační rámec EU. Směrnice, které spadají do rozsahu tohoto auditu (směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD), pátá změna směrnice o správní spolupráci v oblasti daní (DAC 6), směrnice o mechanismech řešení daňových sporů (TDRD)) stanoví obecné normy a zavádějí v rámci své působnosti podpůrné nástroje, neboť EU nemá pravomoc určit konkrétní podobu daňové politiky členských států. Zjistili jsme, že určité definice a pojmy v právních předpisech EU přinášejí členským státům problémy s jejich výkladem, což vede k tomu, že je členské státy vykládají odlišně (zejména v případě charakteristických znaků a testu hlavního přínosu ve směrnici DAC 6). To má vliv na přesnost informací podle směrnice DAC 6, které jsou předmětem výměny, a proto je boj proti příjmům, jež unikají zdanění, méně efektivní (viz body [32–43](#)).

95 Navíc nejsou obecně k dispozici žádné pokyny Komise k výkladu a provádění dotčených právních předpisů EU, jež byly předmětem auditu, a proto je členské státy vykládají odlišně (viz body [44–48](#)). Komise účinně dohlíží na zapracování právních předpisů EU do vnitrostátního práva a v případě potřeby zahajuje řízení o nesplnění povinnosti, jeho hodnocení však v některých případech provádí příliš pozdě. Více než sedm let po zavedení směrnice ATAD tak stále není jasné, zda dosáhne svých cílů. Kvůli zpožděným hodnocením nemá veřejnost ani normotvůrci přesný přehled o spolehlivosti či účinnosti opatření, jež EU zavedla v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků (viz body [49–53](#)).

Doporučení 1 – Upřesnit legislativní rámec EU

V zájmu jednotného uplatňování právních předpisů EU členskými státy by Komise měla:

- a) ve spolupráci s členskými státy vypracovat doprovodné materiály, především pak pokyny pro členské státy k výkladu právních předpisů EU zaměřených na boj proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků, a také k provádění analýz rizik a využívání získaných daňových informací;
- b) posoudit, zda je případně potřeba změnit směrnici DAC 6, a to na základě výsledků probíhajících hodnocení a soudních sporů;
- c) v přípravě svého budoucího hodnocení zohlednit otázky týkající se koncepce směrnice TDRD, jež jsou uvedeny v této zprávě, aby mechanismy řešení daňových sporů fungovaly účinně.

Datum realizace: a) a b) do konce roku 2026, c) do konce roku 2028.

96 Pokud jde o výměnu daňových informací podle směrnice DAC 6, zjistili jsme, že pět navštívených členských států zavedlo vnitrostátní postupy oznamování a dle požadavků si vyměňují informace o přeshraničních uspořádáních, která se mají oznamovat. Provádějí však jen málo kontrol kvality informací oznamovaných podle směrnice DAC 6 před tím, než je nahrají do centrálního rejstříku EU. Hrozí tak, že informace oznámené podle směrnice DAC 6 jsou neúplné nebo nepřesné. Rozsah, v němž kontrolované členské státy využívají informací o přeshraničních uspořádáních předávaných podle směrnice DAC 6, je navíc omezený. Snižuje se tak přidaná hodnota automatické výměny informací podle směrnice DAC 6 (viz body [55–58](#)).

97 Dále jsme zjistili technické potíže související se schématem oznamování navrženým Komisí, rozsáhlé výjimky z oznamování a odlišné výklady požadavků na oznamování, které by mohly nepříznivě ovlivnit kvalitu oznámení podle směrnice DAC 6 a podněcovat daňové poplatníky k tomu, aby upřednostňovali jurisdikce s nejméně přísnými pravidly. Jedním z hlavních nedostatků schématu oznamování je skutečnost, že datové pole pro uvedení názvů zemí mimo EU zapojených do přeshraničního uspořádání nemusí být povinně vyplněno. Pět navštívených členských států tak jen s obtížemi určuje, zda nebo případně které země mimo EU se přeshraničního uspořádání účastní (viz body [59–63](#)).

98 Navíc hrozí, že systém sankcí některých z navštívených členských států za neplnění oznamovacích povinností podle směrnice DAC 6 nemusí mít kvůli zjevně nízkým sankcím odrazující účinek. V době našeho auditu navíc žádný z navštívených členských států neuložil žádné sankce (viz body 64–66).

Doporučení 2 – Zvýšit kvalitu oznámení podle směrnice DAC 6

Aby byly přínosy automatické výměny informací podle směrnice DAC 6 s jinými členskými státy maximální, měla by Komise ve schématu oznamování zavést (v případě potřeby legislativním návrhem) povinné vyplňování datového pole pro uvedení názvů zemí mimo EU zapojených do přeshraničního uspořádání. Komise by dále měla aktualizovat strukturu centrálního rejstříku podle směrnice DAC 6, aby tyto informace byly členským státům dostupné u každého dotčeného uspořádání.

Datum realizace: do konce roku 2027.

Doporučení 3 – Zajistit, aby dopad sankcí za neplnění oznamovacích povinností podle směrnice DAC 6 byl přiměřený

Aby členské státy zavedly účinné, přiměřené a odrazující sankce za neplnění oznamovacích povinností podle směrnice DAC 6, měla by Komise v případech, kdy jsou dostatečné důkazy, že členské státy uplatňují zjevně neadekvátní systém sankcí za porušení směrnice DAC 6, zahájit řízení o nesplnění povinnosti.

Datum realizace: do konce roku 2026.

99 Velmi důležitou část úsilí EU o prosazování spravedlivých režimů zdanění podniků vykonává Skupina pro kodex chování, ačkoli její doporučení nejsou právně závazná. Komise poskytuje skupině přiměřenou pomoc při posuzování potenciálně škodlivých daňových režimů oznámených členskými státy, její úloha však byla až do doby našeho auditu velmi omezená (viz body 70–74).

100 Na základě doporučení skupiny odstranily členské státy v období 1998–2023 celkem 95 škodlivých daňových režimů. Dohodnutá období odstraňování škodlivých daňových režimů však v některých členských státech trvala výrazně déle než dva roky, které doporučila Rada. Při rozhodování o obdobích zachování právních účinků u zjištěných škodlivých daňových režimů se skupina navíc neřídí jasnými pravidly, a tato období jsou tudíž v určitých případech velmi dlouhá. Hrozí tak, že společnosti

nespravedlivé daňové zvýhodnění využívají delší dobu a že narušení hospodářské soutěže na vnitřním trhu EU taktéž trvá déle. Kromě toho členské státy raději uplatňují pouze omezený počet obranných opatření, která lze využít u transakcí s nespolupracujícími zeměmi. Tyto faktory omezují dopad činnosti skupiny (viz body 75–84).

Doporučení 4 – Posílit podporu Skupině pro kodex chování

Aby Komise účinněji podpořila Skupinu pro kodex chování, a maximalizovala tak odrazující účinek jejích opatření, měla by:

- a) navrhnout skupině, aby se shodla na jasných pravidlech a omezeních týkajících se období zachování právních účinků a období odstraňování škodlivých daňových opatření, a pokud se na tom dohodne, monitorovala jejich dodržování,
- b) s ohledem na svůj rozšířený mandát provádět každý rok analýzu preferenčních daňových opatření a daňových prvků obecného použití, které členské státy nově zavedou, a oznamovat skupině potenciálně škodlivá opatření a prvky, jež určí na základě analýzy rizik.

Datum realizace: a) do konce roku 2026, b) každoročně od roku 2025.

101 Komise a členské státy činí jen velmi málo pro měření výkonnosti nástrojů používaných k boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků v EU. Komise nestanovila kvantitativní cíle a dílčí cíle a nesleduje jejich účinnost. Skutečnost, že nemají zavedený efektivní rámec pro monitorování výkonnosti, znemožňuje Komisi a členským státům hodnotit jejich úsilí a využívat zdroje tam, kde jich je nejvíce zapotřebí (viz body 85–92).

Doporučení 5 – Sledovat výsledky a dopad boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků

Komise by měla členské státy motivovat a podporovat, aby přijaly společný rámec pro monitorování výkonnosti, včetně ukazatelů výkonnosti a kvantitativních cílů, aby bylo možné měřit úroveň naplňování konkrétních cílů v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků.

Datum realizace: do konce roku 2026.

Tuto zprávu přijal senát IV, jemuž předsedá Mihails Kozlovs, člen Účetního dvora, v Lucemburku na svém zasedání dne 22. října 2024.

Za Účetní dvůr

Tony Murphy
předseda

Přílohy

Příloha I – Naše koncepce auditu na úrovni Komise

Zkoumali jsme právní předpisy a mechanismy týkající se směrnic ATAD, DAC 6 a TDRD v oblasti boje proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků a zaměřili se na to, jakým způsobem Komise (GŘ TAXUD) monitoruje jejich provádění členskými státy. Zabývali jsme se zejména:

- příslušnými právními předpisy a tím, zda Komise ověřovala způsob, jakým členské státy uplatňují právní předpisy EU prostřednictvím svého vnitrostátního práva, a zda přijala nezbytná opatření k řešení jakýchkoli prodlení v jejich provádění,
- existencí a kvalitou pokynů a informací týkajících se provádění těchto předpisů a nástrojů „měkkého“ práva a způsobem, jakým Komise sdílí tyto informace s členskými státy,
- způsobem, jakým Komise zavedla a spravuje centrální rejstřík EU pro účely směrnice DAC 6,
- zda Komise zavedla společný rámec EU pro monitorování výkonnosti systému, aby poskytoval zamýšlené výsledky,
- způsobem, jakým Komise spolupracuje s členskými státy (výměna informací, oznamování apod.) a dalšími relevantními zúčastněnými stranami (například OECD),
- činností Komise na podporu Skupiny pro kodex chování v jejím rozhodování.

V přípravné fázi jsme uspořádali několik hybridních jednání s GŘ TAXUD, abychom shromáždili informace a údaje užitečné pro auditní práci v terénu v členských státech. V průběhu auditní práce v terénu jsme zaslali Komisi obecný dotazník. Také jsme vykonali auditní návštěvu, abychom vyjasnili nedořešené otázky a nahlédli do konkrétních dokumentů Komise.

Příloha II – Naše koncepce auditu v členských státech

Úkolem členských států v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků je vytvořit pro podniky rovné podmínky a bránit vyhýbání se daňovým povinnostem a daňovým únikům, což v konečném důsledku znamená ochranu veřejných prostředků a zajištění toho, aby vládní instituce mohly poskytovat základní služby.

Posuzovali jsme, jak členské státy:

- provedly vybrané právní předpisy, konkrétně směrnice ATAD, DAC 6 a TDRD,
- zajišťují, aby oznámení podle směrnice DAC 6, jež jsou předmětem výměny prostřednictvím centrálního rejstříku EU, byla přesná, úplná a včasná, a jak členské státy využívají informace předávané podle směrnice DAC 6,
- měří účinnost svých opatření k boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků a zda tato měření využívají k lepšímu odstraňování stávajících rizik a k přidělování zdrojů,
- informují Skupinu pro kodex chování o potenciálně škodlivých daňových režimech a provádějí její doporučení v případě, že skupina považuje preferenční daňový režim za škodlivý.

Vybrali jsme pět členských států – Irsko, Kypr, Lucembursko, Maltu a Nizozemsko –, a to na základě následujících kritérií rizika:

- počet protiopatření vůči zemím na unijním seznamu nespolupracujících jurisdikcí,
- počet řízení vedoucích ke vzájemné dohodě v daňových sporech,
- počet škodlivých daňových režimů zjištěných Skupinou pro kodex chování,
- odhady deficitu daní z příjmů právnických osob.

Abychom určili, zda členské státy provedly předpisy EU řádně, zaslali jsme pět vybraným členským státům dotazník. V průběhu auditních návštěv jsme s odborníky z vnitrostátních daňových orgánů hovořili o jejich odpovědích a kontrolovali dokumenty. Na základě rizik jsme pak také vybrali vzorky a prověřili jsme tak:

- deset přeshraničních daňových uspořádání nahraných do centrálního rejstříku EU,
- deset přeshraničních daňových uspořádání stažených z centrálního rejstříku EU,

- o pět případů daňových sporů předložených podle směrnice TDRD,
- o pět doporučení, a to na základě posledních preferenčních daňových režimů, které Skupina pro kodex chování posuzovala.

Příloha III – Srovnání právních předpisů EU s normami BEPS OECD a skupiny G20

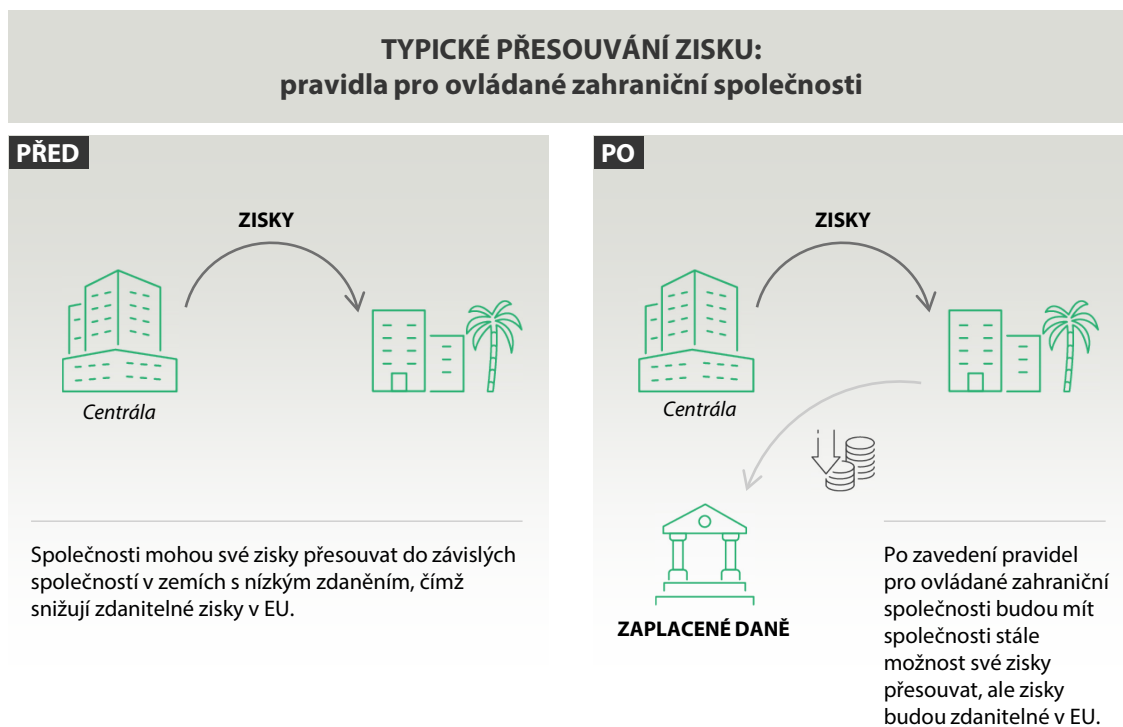
Právní předpis EU	Datum přijetí	Stručný popis (právního předpisu)	Odpovídající norma OECD	Datum zveřejnění	Stručný popis (normy)
ATAD 1	12. července 2016	Stanoví pravidla proti režimům vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu.	Opatření BEPS 2 Opatření BEPS 3 Opatření BEPS 4 Opatření BEPS 5 Opatření BEPS 6	5. října 2015	Účinněji bojuje proti škodlivým daňovým režimům, neboť zohledňuje transparentnost, soudržnost a podstatu.
ATAD 2	29. května 2017	Rozšiřuje působnost směrnice ATAD 1 s cílem lépe předcházet vyhýbání se daňovým povinnostem, včetně hybridních nesouladů za účasti zemí mimo EU.	Opatření BEPS 2	5. října 2015	Doporučení pro vnitrostátní předpisy pro neutralizaci účinků uspořádání vedoucích k hybridním nesouladům.
DAC 6	25. května 2018	Zavádí režim zpřístupňování daňových informací, jenž vyžaduje oznamování a výměnu přeshraničních uspořádání, pro boj proti agresivnímu daňovému plánování.	Opatření BEPS 12	5. října 2015	Doporučení týkající se koncipování pravidel povinného poskytování informací v souvislosti se systémy agresivního daňového plánování.

Právní předpis EU	Datum přijetí	Stručný popis (právního předpisu)	Odpovídající norma OECD	Datum zveřejnění	Stručný popis (normy)
TDRD	10. října 2017	Má za cíl zkvalitnit mechanismy řešení sporů v EU u otázek spojených se zdaněním.	Opatření BEPS 14	5. října 2015	Účelem je zlepšit řešení sporů spojených se zdaněním mezi jurisdikcemi.

Zdroj: EÚD na základě [veřejně dostupných údajů](#).

Příloha IV – Opatření proti vyhýbání se daňovým povinnostem zavedená směrnicí ATAD

Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti: odrazovat od přesouvání zisku do země s nižším či nulovým zdaněním

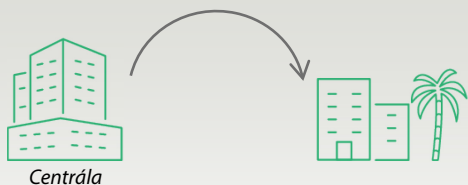


Pravidlo zdanění při odchodu: zabránit společnostem, aby se přemístěním aktiv vyhnuly daňovým povinnostem

PŘESUN PATENTŮ: nová pravidla zdanění při odchodu

PŘED

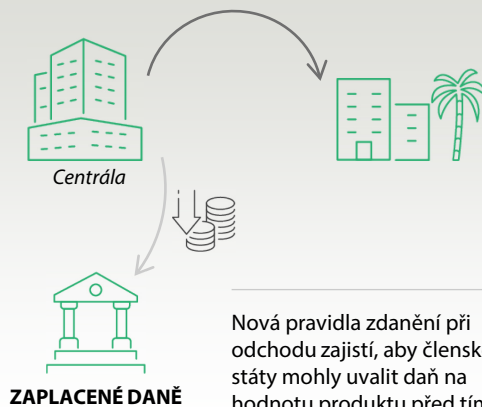
PŘENOS DUŠEVNÍHO VLASTNICTVÍ



Velké společnosti věnují mnoho času a úsilí vývoji nových slibných produktů a před jejich dokončením je přesouvají do zemí s nulovým zdaněním. Společnosti tak v EU odvádějí na dani ze zisku méně.

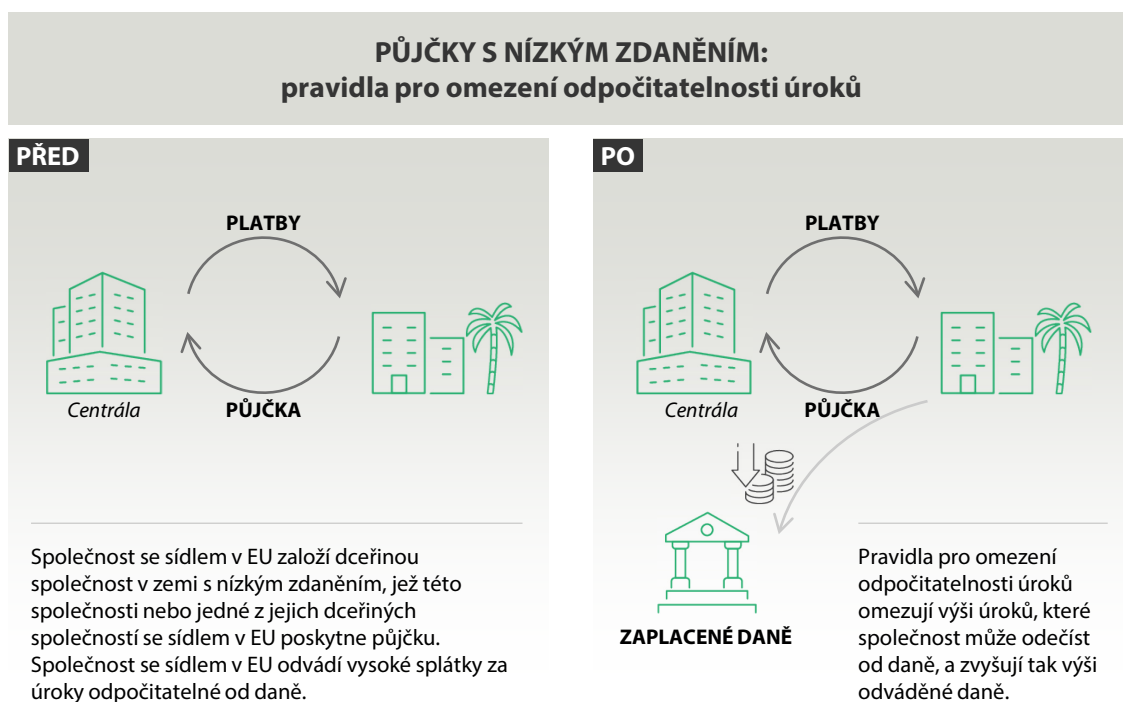
PO

PŘENOS DUŠEVNÍHO VLASTNICTVÍ



Nová pravidla zdanění při odchodu zajistí, aby členské státy mohly uvalit daň na hodnotu produktu před tím, než bude přesunut do země mimo EU.

Pravidlo pro omezení odpočitatelnosti úroků: odrazovat od uměle vytvořených dluhových uspořádání, která mají minimalizovat odváděné daně



Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu: prostředek, jak čelit agresivnímu daňovému plánování v situaci, kdy nelze uplatnit jiná pravidla



Zdroj: EÚD na základě údajů a vizuálních materiálů od Komise (GŘ TAXUD).

Příloha V – Riziko odlišného výkladu ustanovení směrnice DAC 6 týkajících se testu hlavního přínosu a charakteristických znaků (příloha IV směrnice)

Test hlavního přínosu se uplatní, je-li možné stanovit, že hlavním přínosem nebo jedním z hlavních přínosů, které s ohledem na všechny relevantní skutečnosti a okolnosti může určitá osoba očekávat, že z určitého přeshraničního uspořádání vyplynou, je daňová výhoda. Zjistili jsme, že navštívené členské státy měly problémy s výkladem v oblastech uvedených níže. Příslušné návštěvy byly provedeny ještě před rozsudkem Soudního dvora ve věci C-623/22, v němž se Soudní dvůr zabýval výkladem určitých pojmů. Mezi problémy, o nichž se členské státy zmínily, patřily mimo jiné tyto:

- Jak určit, zda je získání daňového zvýhodnění hlavním nebo jedním z hlavních přínosů uspořádání, je nejasné. Není rovněž jasné, zda má být hodnocení kvantitativní, například srovnání daného uspořádání nejprve uplatněním a pak neuplatněním daňových předpisů, které vedou k (domnělé) daňové výhodě.
- Další otázkou je, zda se test hlavního přínosu uplatňuje i v situacích, kdy je (v souladu s duchem směrnice) výsledek daňového režimu vedoucího k daňovému zvýhodnění zamýšlený anebo umožněný dotčeným režimem nebo normotvůrcem (tzv. „záměr politiky“).

Charakteristické znaky:

- **Charakteristický znak A3** se vztahuje na uspořádání, která využívají standardizované dokumentace anebo standardizované struktury. Existuje nebezpečí, že zatímco některé členské státy považují nejrozličnější dokumentaci a struktury za standardizované, jiné státy tak činí zřídka, neboť je třeba je upravit, aby byly přizpůsobeny konkrétním dotčeným daňovým poplatníkům. Zprostředkovatelé a daňoví poplatníci tak uspořádání podle charakteristického znaku A3 potenciálně oznamovat nemusejí.

- **Charakteristický znak B2** označuje uspořádání, které má převést příjem na majetek, dary nebo jiné kategorie příjmů zdaňovaných nižší sazbou nebo od daně osvobozených. Okolnosti, za nichž k takovému převedení může docházet, však nejsou jasně stanoveny. Nejednoznačným scénářem může být například:
 - když příjem (tentýž typ příjmu) plyne z jiného členského státu, ale příjem je zdaněn nižší sazbou nebo od daně osvobozen (například z důvodu uplatňování daňové smlouvy či režimu země, z níž příjem pochází). V tomto případě se typ příjmu nemění (například pokud byl příjem ve formě dividendy, zůstává dividendou);
 - při zpětném odkupu vlastních akcií společností, zejména pokud byly dividendy pravidelně vypláceny před zpětným odkupem akcií.

Navíc není jasné, zda lze charakteristický znak B2 uplatnit na nově vzniklá uspořádání, nebo zda se vztahuje pouze na situaci, kdy se již existující příjem převádí na jinou kategorii příjmu zdaňovanou nižší sazbou. Kvůli odlišným pohledům jednotlivých členských států na věc tak oznámení podle směrnice DAC 6 nemusí být podávána jednotným způsobem.

Navíc existuje nebezpečí, že způsob uplatňování charakteristického znaku B2 v případě daně z příjmů fyzických osob, daně ze mzdy a daňového uspořádání v oblasti darů/dědictví bude nejasný. Zprostředkovatelé a daňoví poplatníci tak mohou dospět k názoru, že k přeměně příjmu by mělo dojít na úrovni příjemce příjmu, ačkoli u mnoha uspořádání k ní dochází na různých úrovních.

- **Charakteristický znak B3** se týká uspořádání zahrnujících kruhové transakce, které mají za následek pohyb aktiv v kruhu, obvykle prostřednictvím zapojení vložených subjektů bez jiné primární komerční funkce nebo transakcí, které se vzájemně započítávají nebo ruší nebo mají jiné podobné vlastnosti. Spojitost mezi těmito prvky a konkrétními podmínkami pro uplatnění tohoto charakteristického znaku je v praxi nejasná.
 - Není jasné, zda se charakteristický znak B3 uplatňuje v případě, že nedochází ke kruhové transakci. Například v případě přesměrování příjmu využitím vloženého subjektu.
 - Není vyjasněné, zda situace zahrnující přesměrování příjmů vloženými subjekty a započtení transakcí jsou nezbytnými podmínkami pro uplatnění charakteristického znaku B3, nebo zda jsou pouhými příklady kruhových transakcí.

- o **Charakteristický znak C1** se týká uspořádání zahrnujících odpočitatelné přeshraniční platby mezi dvěma nebo více přidruženými podniky. Nebylo vyjasněno, zda by pro účely charakteristického znaku C1 měla být stálá provozovna považována za odlišný subjekt (jenž je příjemcem plateb). Touto nejednoznačností je dotčen také požadavek na oznamování uspořádání podle směrnice DAC 6.

Charakteristický znak C1 se navíc uplatňuje u uspořádání zahrnujících přeshraniční platby mezi přidruženými podniky, je-li na úrovni příjemce malá nebo žádná sazba daně. U tohoto znaku však už není žádná dílčí kategorie, jež by se vztahovala konkrétně na uspořádání, u něhož příjemce využívá osvobození subjektu od daně. Charakteristický znak C1 písm. c) se týká výhradně uspořádání, u nichž platby využívají osvobození předmětu, v důsledku čehož uspořádání připomíná uspořádání spadající pod charakteristický znak C1, jež se neoznamují.

Příloha VI – Provozní problémy související s oznamováním podle směrnice DAC 6 s využitím XML schématu EU

Určili jsme čtyři hlavní provozní problémy související s oznamováním podle směrnice DAC 6, které se během návštěv pěti členských států potvrdily:

- chybí pokyny pro zprostředkovatele a daňové poplatníky, které by uváděly, jak jednoznačně stanovit zapojení zemí mimo EU do přeshraničního uspořádání, neboť v šabloně chybí kódy zemí mimo EU,
- přítomnost volitelných polí, například pro uvedení daňového identifikačního čísla (DIČ), země bydliště, data zavedení uspořádání, jména nebo důvodů zveřejnění, aniž by měl oznamující subjekt v příslušných případech povinnost objasnit, z jakého důvodu nejsou tato pole vyplněna. Týká se to také datového pole „částka“, které lze vyplnit „není známa“, aniž by bylo nutné uvést podrobnosti,
- není stanovena konkrétní minimální délka popisu charakteristických znaků či samotných uspořádání, což může vést k nesrovnalostem v oznamování mezi členskými státy EU,
- nahrání přeshraničního uspořádání určeného k nabízení na trhu do centrálního rejstříku EU je vždy považováno za nové uspořádání, ačkoli se může jednat pouze o aktualizaci stávajícího (uspořádání určené k nabízení na trhu musí vykazující subjekt, pokud se změnily okolnosti, aktualizovat jednou za tři měsíce).

Příloha VII – Riziko odlišných výkladů ustanovení směrnice TDRD týkajících se koncepce

Ustanovení TDRD	Nedostatek	Důsledky
Čl. 3 odst. 3 písm. e) bod iv) směrnice TDRD stanoví, aby stížnost daňového poplatníka zahrnovala kompletní dokumentaci, mimo jiné „kopii konečného rozhodnutí o daňovém výměru“.	Problém spočívá v tom, že všechny daňové orgány zúčastněné ve sporu musí vydat „konečné rozhodnutí o daňovém výměru“.	Daňoví poplatníci mohou podání stížnosti podle směrnice TDRD odložit, dokud všechny příslušné členské státy neprovedou audit dotčeného zdaňovacího období, což může trvat i sedm let. Příslušný orgán může přijetí pozdržet, dokud nebude dokumentace úplná.
Podle čl. 3 odst. 3 až 5 směrnice TDRD lze stížnost přijmout pouze tehdy, jestliže dotčená osoba při předložení stížnosti poskytne nezbytné informace. Směrnice však nestanoví jasné postupy daňových orgánů ani časový rámec pro případ, kdy v původní předložené stížnosti chybí požadované informace.	Není jasné, co představuje „neúplná“ stížnost. Směrnice neuvádí, zda stěžovatelé mohou již podané stížnosti následně doplnit nebo zda je úkolem příslušných orgánů oznámit jim, že jejich stížnost není úplná, a vyzvat k doplnění dalších informací.	Postup a časový rámec, které nejsou přesně stanoveny, mohou vyústit v situace, kdy si stěžovatelé nejsou „neúplné“ stížnosti vědomi, dokud neuplyne šestiměsíční období, a proto ve lhůtě neposkytnou chybějící informace. Příslušný orgán tak může stížnost zamítnout.

Ustanovení TDRD	Nedostatek	Důsledky
Článek 17 směrnice TDRD stanoví výjimky z obecného pravidla vymezeného v článku 3, podle něhož musí být stížnosti podané u příslušných orgánů všech zúčastněných členských států. Článek 17 obsahuje zvláštní ustanovení pro fyzické osoby a menší podniky a umožňuje jim stížnosti podávat pouze příslušnému orgánu členského státu, jehož jsou rezidentem.	Není jasné, zda každý příslušný orgán musí své oznámení o přijetí či zamítnutí oznámit individuálně, nebo zda je za veškerou komunikaci se stěžovatelem odpovědný orgán, k němuž byla stížnost podána. O přijetí či zamítnutí stížnosti musí rozhodnout všechny zúčastněné příslušné orgány. Pokud jeden nebo všechny orgány stížnost zamítnou, může být k nalezení konečného rozhodnutí nutné vést další řízení, například soudní či arbitrážní. V každém případě však musí být rozhodnutí každého příslušného orgánu stěžovateli sděleno.	Pokud o svém rozhodnutí musí informovat každý příslušný orgán, je zde přesto komunikace se všemi zúčastněnými orgány, a pokud je stížnost zamítnuta, může nastat situace, že následná řízení musí být vedena ve všech příslušných členských státech. Některé navštívené členské státy uvedly, že toto ustanovení nemusí být uplatňováno jednotně.

Příloha VIII – Program Fiscalis a směrnice ATAD, DAC 6 a TDRD

Cíle víceletého programu Fiscalis odpovídají cílům směrnic ATAD, DAC 6 a TDRD, které mají zlepšit fungování vnitřního trhu, podporovat konkurenceschopnost Unie a spravedlivou soutěž, zabezpečit finanční a ekonomické zájmy před daňovými podvody, úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a zlepšit výběr daní. Mezi konkrétní cíle programu patří podpora provádění daňové politiky a daňového práva EU, podpora spolupráce daňových orgánů (včetně výměny daňových informací) a posílení budování správní kapacity a rozvoje elektronických systémů ([článek 3 nařízení \(EU\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#)).

Z programů Fiscalis 2020 a Fiscalis 2027 jsou financována tato opatření:

- společná opatření, například semináře a pracovní setkání (například „povinné poskytování informací: provádění směrnice DAC 6“, seminář o ATAD 1, schůze pracovní skupiny IV pro ATAD 2, schůze pracovní skupiny IV pro směrnicí TDRD, apod.), projektové skupiny, dvoustranné či mnohostranné kontroly a další činnosti stanovené v předpisech EU o správní spolupráci, pracovní návštěvy umožňující úředníkům získat nebo zvýšit jejich odbornou způsobilost či znalosti v oblasti daňové politiky, týmy odborníků, budování kapacit veřejné správy a podpůrné akce, studie, komunikační projekty a jakákoli další činnost na podporu cílů programů Fiscalis 2020 a Fiscalis 2027,
- vytváření evropských informačních systémů a společné činnosti v oblasti odborné přípravy,
- zasedání a podobné jednorázové akce, strukturovaná spolupráce v rámci jednotlivých projektů, budování odborné způsobilosti a další opatření v oblasti budování kapacit.

Vliv na směrnici DAC 6 mají dvě projektové skupiny financované z programu Fiscalis

- **Projektová skupina programu Fiscalis č. 106** zabývající se nástrojem pro analýzu dat o přímém zdanění v souvislosti s automatickou výměnou informací, směrnici DAC a společným standardem pro oznamování (květen 2019): dosavadní výsledky zahrnují vývoj nástroje pro analýzu dat o přímém zdanění pocházejících z automatické výměny informací a vytvoření [prostoru pro informace o programu a spolupráci](#) k danému tématu.
- **Projektová skupina programu Fiscalis č. 119** zabývající se měřením výkonnosti správní spolupráce v oblasti zdanění: v rámci projektu byly analyzovány postupy měření výkonnosti u činností v oblasti správní spolupráce a bylo doporučeno vytvořit nový rámec pro monitorování a hodnocení, včetně ukazatelů, dat, definicí, metodiky a operačních možností s cílem lépe měřit přínosy.

Evropská komise společně s vybranými členskými státy EU v roce 2023 vytvořila dvě další projektové skupiny v rámci programu Fiscalis 2027 s cílem zlepšit dopad údajů podle směrnice DAC a jejich využívání:

- **Projektová skupina programu Fiscalis č. 038** zabývající se hodnocením dopadu správní spolupráce, která má zavést reálné ukazatele pro efektivní měření dopadu výměny informací: ukazatele se v současnosti zkouší v členských státech, jež se projektové skupiny účastní. Projekt byl zahájen v květnu 2023 a závěry z něho, včetně pokynů k používání ukazatelů, se očekávají na konci roku 2024,
- **Projektová skupina programu Fiscalis č. 037** zabývající se lepším využíváním dat podle směrnice DAC, která hledá možnosti, jak zintenzivnit využívání dat podle směrnice DAC: má navrhnout konkrétní řešení vhodná pro daňové orgány (se zaměřením na využití daňového identifikačního čísla). Skupina zahájila činnost v červnu 2023 a své závěry má představit v roce 2024.

Příloha IX – Kodex chování pro zdanění podniků – kritéria pro posuzování potenciálně škodlivých preferenčních daňových opatření

Kodex chování ztělesňuje politický závazek mezivládní povahy, který podporuje spravedlivou daňovou soutěž a zabývá se škodlivými daňovými režimy v EU i mimo ni. **Revidovaná verze kodexu chování**, která platí od 1. ledna 2024, posiluje úlohu Komise a vztahuje se i na škodlivá daňová opatření obecného použití zavedená po 1. lednu 2023.

Kodex chování stanoví některá kritéria, jež musí Skupina pro kodex chování při posuzování možné škodlivosti preferenčního daňového opatření zohledňovat:

- kodex chování se vztahuje pouze na preferenční daňová opatření, která mají nebo mohou mít vliv na místo podnikání („obecné vstupní kritérium“),
- účinná míra zdanění, která je významně nižší než obecná míra zdanění v dotčeném členském státě (včetně nulového zdanění),
- daňové zvýhodnění poskytované pouze nerezidentům nebo v souvislosti s transakcemi za účasti nerezidentů,
- daňové pobídky pro činnosti, které jsou oddělené od domácího trhu, aby neměly vliv na základ daně členských států,
- poskytování daňového zvýhodnění i bez jakékoli skutečné hospodářské činnosti či významné hospodářské přítomnosti v členském státě, jenž je nabízí,
- pravidla pro určení zisku společností v nadnárodní skupině, která se odklánějí od mezinárodně přijatých zásad, zejména pak od zásad OECD,
- preferenční daňová opatření, která nejsou dostatečně transparentní, včetně situace, kdy správní orgány netransparentním způsobem zmírňují ustanovení právních předpisů.

Příloha X – Úloha Komise ve vztahu ke Skupině pro kodex chování

Komise je Skupině pro kodex chování nápomocna svou analýzou potenciálně škodlivých preferenčních daňových režimů, které oznamují členské státy. Členské státy skupině oznamují na začátku roku na základě kodexu chování veškeré plánované či nově zavedené preferenční daňové režimy, na něž by se kodex mohl vztahovat. Jakmile je seznam oznámení sestavený generálním sekretariátem Rady (jenž je skupině taktéž nápomocen) formálně předán všem členům skupiny, začne Komise tato opatření zkoumat.

Komise musí společně s dotčeným členským státem vypracovat „**popis opatření**“ před tím, než je projednáván ve skupině. Může se jednat o „dohodnutý popis“ (domnívá-li se Komise, že opatření je potenciálně škodlivé), nebo o „analýzu nezavádění škodlivých daňových opatření“ (jestliže předběžná zjištění poukazují na to, že přezkumu opatření není zapotřebí). Komise vypracuje návrh popisu na základě informací poskytnutých v oznámení. V závislosti na údajích a úplnosti oznámení se urychleně obrátí na dotčený členský stát a:

- předloží dohodnutý popis či analýzu nezavádění škodlivých daňových opatření k potvrzení, jestliže jsou poskytnuté informace dostačující, nebo
- požádá o další informace o technických aspektech opatření (například souvislosti, data apod.), aby mohla dokončit návrh popisu, jestliže poskytnuté informace nejsou dostačující.

Tato spolupráce s členskými státy je omezena na návrh věcného popisu oznámeného opatření. „Právní analýza“, tedy zda je režim (potenciálně) škodlivý, či nikoli, je výsadou Komise a nevyžaduje dosažení dohody s členským státem.

Komise používá interní šablonu pro návrh „dohodnutého popisu“, aby se používala (také u každé analýzy nezavádění škodlivých daňových opatření) vždy tatáž struktura, a míra podrobnosti byla u každého posuzovaného opatření podobná. Jakmile je návrh hotov, je zaslán dotčenému členskému státu, který může věcný popis opatření potvrdit, opravit či doplnit.

Jakmile Komise dokončí svou práci, skupina příslušný daňový režim projedná. Rozhodnutí o přijetí či zamítnutí posouzení Komise se přijímá na základě hlasování. Vzhledem k tomu, že nejsou k dispozici žádné oficiální zápisy z jednání skupiny, veřejnosti se neposkytují žádné informace o východisku hlasování ani o jeho výsledku.

Použité zkratky

ATAD: směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem

BEPS: eroze základu daně a přesouvání zisku (*base erosion and profit shifting*)

DAC 6: směrnice Rady (EU) 2018/822 – pátá směrnice, kterou se mění směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní

DIČ: daňové identifikační číslo

GŘ TAXUD: Generální ředitelství pro daně a celní unii

OECD: Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

TDRD: směrnice o mechanismech řešení daňových sporů

Glosář

Agresivní daňové plánování: využívání rozdílů v daňových systémech zemí s cílem minimalizovat daňové závazky nebo se jim vyhnout.

Daňové úniky: použití nezákonných nebo podvodných prostředků s cílem vyhnout se placení daní, například tím, že jsou daňovým orgánům předloženy zkreslené údaje o příjmu.

Daňový režim pro příjmy z patentů: zdanění zisků z duševního vlastnictví sazbou nižší než je zákonná sazba daně z příjmů právnických osob s cílem podpořit výzkum a vývoj v daném místě.

Deficit daní z příjmů právnických osob: rozdíl mezi výnosy daně z příjmů právnických osob jak „by měly“ být vybrány a jak skutečně „jsou“ vybrány, tedy údaj o ztrátách v oblasti daně z příjmů právnických osob.

Eroze základu daně a přesouvání zisku: strategie daňového plánování, které nadnárodní společnosti používají ke snížení své daňové zátěže využíváním mezer a nesouladu mezi daňovými systémy různých zemí, což způsobuje, že společnosti odvádějí nízkou nebo žádnou celkovou daň z příjmů právnických osob.

Evropský semestr: roční cyklus, který je rámcem pro koordinaci hospodářských politik členských států EU a monitorování pokroku.

Charakteristický znak: charakteristický rys přeshraničního daňového uspořádání, který naznačuje možné riziko vyhýbání se daňovým povinnostem.

Škodlivý daňový režim: fiskální politika, která se vyznačuje celou řadou daňových pobídek a zvýhodnění k přilákání investic a nedostatečnou transparentností a účinnou výměnou informací s dalšími zeměmi.

Test hlavního přínosu: přezkoumání, zda snížený daňový závazek je hlavním přínosem (nebo jedním z hlavních přínosů), které osoba může odůvodněně očekávat od přeshraničního daňového uspořádání.

Vyhýbání se daňovým povinnostem: uzavření legálního finančního ujednání za účelem snížení částky splatné daně.

Zprostředkovatel: v kontextu směrnice DAC 6 každá osoba zapojená do návrhu, stanovení či provádění přeshraničního uspořádání, které se má oznamovat.

Odpovědi Komise

<https://www.eca.europa.eu/cs/publications/sr-2024-27>

Harmonogram

<https://www.eca.europa.eu/cs/publications/sr-2024-27>

Auditní tým

EÚD ve zvláštních zprávách informuje o výsledcích auditů politik a programů EU či témat z oblasti správy a řízení zaměřených na konkrétní oblasti rozpočtu. Vybírá a koncipuje tyto auditní úkoly tak, aby byl jejich dopad co největší, a zohledňuje přitom rizika pro výkonnost nebo zajištění souladu s předpisy, objem příslušných příjmů či výdajů, očekávaný vývoj, politické zájmy a zájem veřejnosti.

Tento audit výkonnosti provedl auditní senát IV, který odpovídá za oblast regulace trhů a konkurenceschopného hospodářství a jemuž předsedá člen EÚD Mihails Kozlovs. Audit vedla členka EÚD Ildikó Gáll-Pelczová a podporu jí poskytovali vedoucí kabinetu Claudia Kinga Baraová a tajemník kabinetu Zsolt Varga, vyšší manažerka Kamila Lepkowská, vedoucí úkolu Doris Boehlerová a Dan-George Danielescu a auditoři Wojciech Dudek, Mirko Gottmann a Christos Puris.



Ildikó Gáll-Pelczová



Claudia Kinga
Baraová



Zsolt Varga



Kamila Lepkowská



Doris Boehlerová



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Puris

AUTORSKÁ PRÁVA

© Evropská unie, 2024

Politiku opakovaného použití dokumentů Evropského účetního dvora (EÚD) upravuje [rozhodnutí Evropského účetního dvora 6-2019](#) o politice týkající se veřejně přístupných dat a opakovaném použití dokumentů.

Pokud není uvedeno jinak (například v jednotlivých upozorněních o ochraně autorských práv), je obsah EÚD vlastněný EU předmětem licence [Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#). Opakované použití je tedy obecně povoleno za podmínky, že je uveden zdroj a případné změny jsou označeny. Osoby opakovaně používající obsah EÚD nesmí měnit jeho původní význam či sdělení. EÚD nenese za jakékoli důsledky opakovaného použití odpovědnost.

Pokud konkrétní obsah zobrazuje identifikovatelné fyzické osoby, například na fotografiích zaměstnanců EÚD, nebo zahrnuje díla třetích stran, je nutno získat další povolení.

Je-li takové povolení poskytnuto, ruší a nahrazuje výše uvedené obecné povolení a musí jasně uvádět veškerá omezení týkající se použití.

K použití nebo reprodukci obsahu, který není ve vlastnictví EU, může být nezbytné požádat o svolení přímo držitele autorských práv.

Obrázky 2, 3 a 4 – ikony: tyto obrázky byly vytvořeny s použitím zdrojů z platformy [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Všechna práva vyhrazena. Programové vybavení nebo dokumenty, na něž se vztahují práva průmyslového vlastnictví, jako patenty, ochranné známky, zapsané (průmyslové) vzory, loga a názvy, jsou z politiky EÚD pro opakované použití vyloučeny.

Obrázek 11: © Ministerstvo financí Nizozemska. Graf upraven EÚD.

Internetové stránky orgánů a institucí Evropské unie využívající doménu europa.eu obsahují odkazy na stránky třetích stran. Protože nad jejich obsahem nemá EÚD žádnou kontrolu, doporučujeme seznámit se s jejich vlastními zásadami ochrany soukromí a politikou v oblasti autorských práv.

Použití loga EÚD

Logo EÚD nesmí být použito bez předchozího souhlasu EÚD.

HTML	ISBN 978-92-849-3234-4	ISSN 1977-5628	doi:10.2865/3520467	QJ-01-24-009-CS-N
PDF	ISBN 978-92-849-3233-7	ISSN 1977-5628	doi:10.2865/9851953	QJ-01-24-009-CS-Q

V této zprávě se zkoumá úsilí EU v boji proti škodlivým daňovým režimům a vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podniků. Tyto praktiky mohou členským státům způsobit značné daňové ztráty a mohou vést k narušení vnitřního trhu. EU navzdory své omezené pravomoci v oblasti přímého zdanění přijala právní rámec a používá podpůrné nástroje jako první obrannou linii v boji proti škodlivým daňovým praktikám. Zjistili jsme však nedostatky v tom, jak byla daná pravidla uplatňována. Konstatovali jsme rovněž, že chybí společný rámec pro monitorování výkonnosti, a to jak na úrovni členských států, tak EU. Doporučujeme Komisi způsoby, jak zlepšit dohled a odstranit mezery v předpisech, aby tak mohla řešit škodlivé daňové praktiky, a jak poskytovat členským státům zvýšenou podporu, aby se zajistilo jednotné uplatňování příslušných právních předpisů.

Zvláštní zpráva EÚD podle čl. 287 odst. 4 druhého pododstavce Smlouvy o fungování EU.



EVROPSKÝ
ÚČETNÍ DVŮR



Úřad pro publikace
Evropské unie

EVROPSKÝ ÚČETNÍ DVŮR
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUCEMBURSKO

Tel.: +352 4398-1

Dotazy: eca.europa.eu/cs/contact
Internetová stránka: eca.europa.eu
Twitter: @EUAuditors